

ELEKTRONSKO IZDANJE

PORESKO-RAČUNOVODSTVENI INSTRUKTOR

sa Specijalisom za carine

Časopis za poreze, računovodstvo, reviziju, zarade, druga primanja,
carine i devizno poslovanje

TEMA BROJA

Novi Pravilnik o elektronskom fakturisanju

IZDVAJAMO

Elektronsko evidentiranje PDV u SEF, u skladu sa novim Pravilnikom o elektronskom fakturisanju

Naknadno smanjenje osnovice i obračunatog PDV

Prelazak preduzetnika sa paušalnog načina oporezivanja na oporezivanje prema stvarno ostvarenom prihodu

Povreda na radu prema novom Zakonu o bezbednosti i zdravlju na radu

Računovodstveno priznavanje i evidentiranje prihoda od aktiviranja učinaka i robe

310/311

jul 2023.



Sve informacije u vezi sa usmenim
konsultacijama možete naći
na internet stranici **paragraf.rs**



BUDITE NA
PRAVNOJ STRANI



Pravna i ekonomska izdanja
za uspešno i zakonito poslovanje

www.paragraf.rs | www.paragraf.ba

Izdavač:
Paragraf Lex d.o.o.
21208 Sremska Kamenica,
Novi Sad, Cara Lazara br.36

Direktor:
Saša Srdanović

Glavni i odgovorni urednik:
Aleksandar Milanović

**Pomoćnik glavnog i
odgovornog urednika:**
Olica Pješčić

Odgovorni urednici:
Mara Cvetković
Mira Ljubičić
Tijana Smiljanić
Bojan Mitković
Ana Đorđević
Suzana Kostić
Vesna Ljubičić
Biljana Mihajlović

Redakcioni odbor:
Nadica Pantović
Snežana Karanović
Branka Đorđević

Viši urednici:
Jelena Milinković
Ljiljana Todorović

Urednici:
Jelena Stojanov
Vanja Đuričić

Sekretar redakcije:
Snježana Memiš

Autor časopisa:
Ljiljana Pjevač Pejović

Prelom i dizajn:
Rada Pavlović
Nikola Đukanov

Dizajn korice:
Dušan Đorđević

Štampa:
Beograf, Nova Pazova

Copyright Paragraf
www.paragraf.rs



Pravna i ekonomska izdanja
za uspešno i zakonito poslovanje

PRAVNI KOMPLET

(Pravo u privredi i pravosuđu)



BUDŽETSKI KOMPLET

(Budžetski instruktor
+ Pravo u javnom sektoru
+ Specijalis za direktore)



Prijave na:
paragraf.rs



Kafa sa Paragrafom

Poreske aktuelnosti sa Acom i Olicom

Ekskluzivno za pretplatnike časopisa

Mesečna emisija sa našim urednicima

**Ponovo sa vama
od septembra**



Aleksandar Milanović

glavni i odgovorni
urednik stručnog časopisa
"Poresko-računovodstveni instruktor"

Olica Pješčić

pomoćnik glavnog i odgovornog
urednika stručnog časopisa
"Poresko-računovodstveni instruktor"



USMENI KONTAKT SA REDAKCIJOM

Poštovani pretplatnici,

Pravo na telefonski kontakt sa redakcijom imaju pretplatnici na štampana izdanja kompanije Paragraf koji su dostavili overeni formular za usmena pitanja.

Vreme telefonskih konsultacija za sve redakcije: od 10 do 13 časova

PRIVATNI SEKTOR

060/3370-215 060/3370-212 060/6304-485 060/6304-487 060/3370-210 Porezi i fiskalne kase	PDV, Porez na dobit pravnih lica, Porez na prihode od samostalnih delatnosti, Porez na imovinu, Porezi po odbitku, Akcize, Ostali porezi, Poreski postupak, Fiskalne kase
060/3370-229 060/3370-121 Računovodstvo i revizija	Knjiženje poslovnih promena, Priznavanje i vrednovanje pozicija finansijskih izveštaja, Primena međunarodnih standarda i pravilnika za mikro i druga pravna lica, Sastavljanje i registracija finansijskih izveštaja, Interna i eksterna revizija
060/3370-235 060/3370-211 Zarade	Obračun zarade, naknada troškova i druga primanja zaposlenih, naknada zarade (na teret sredstava poslodavca i na teret drugih isplatioca) – godišnji odmor, bolovanje, porodijsko odsustvo i dr., olakšice za zapošljavanje novih lica, poreski tretman naknade po osnovu ugovora van radnog odnosa, doprinosi za osnivače, lična zarada preduzetnika, obaveza zapošljavanja invalida
060/3370-218 060/3370-223 060/3370-219 060/3370-221 Privreda, trgovina, ugovorno pravo i pravosuđe	Osnivanje, poslovanje i prestanak privrednih subjekata i udruženja, Uslovi za obavljanje privrednih delatnosti, Trgovina, zaštita potrošača i oglašavanje, Ugovori, Organizacija sudova i pravosudne funkcije, Sudski i upravni postupci, Stečaj, Planiranje i izgradnja, ozakonjenje i postupci pred katastrofom
060/3370-216 060/3370-217 Carine, devizno poslovanje i platni promet	Carine, Devizno poslovanje, Spoljnotrgovinsko poslovanje, Platni promet, Sprečavanje pranja novca, Bankarsko poslovanje, Finansijsko tržište
060/3370-202 060/6304-481 060/3370-178 060/3370-165 Radni odnosi	Radni odnosi, bezbednost i zdravlje na radu, zapošljavanje stranaca, upućivanje na rad u inostranstvo, zapošljavanje i osiguranje za slučaj nezaposlenosti, pravo na godišnji odmor, bolovanje, porodijsko odsustvo i dr., obaveza zapošljavanja invalida - ios

JAVNI SEKTOR

060/3370-208 060/6304-486 Plate i radni odnosi	Plate i ostala primanja u državnim organima, AP, JLS i javnim službama, Radni odnosi u državnim organima, AP, JLS i javnim službama
060/3370-209 Finansijske i računovodstvo	Budžetski sistem, Budžetsko računovodstvo, Finansijsko planiranje i budžetiranje, Finansijsko upravljanje i kontrola, Revizija - interna i eksterna, Budžetska inspekcija, Platni promet-trezor, Finansiranje (državni organi, AP, JLS i javne službe)
060/3370-206 060/3370-208 060/6304-486 Pravna pitanja	Javne nabavke, Javna svojina, Sistem državne uprave, pokrajinske autonomije i lokalne samouprave, Delatnosti javnih službi (obrazovanje, nauka, zdravstvo, socijalna zaštita, kultura, sport), Borba protiv korupcije, sukob interesa i slobodan pristup informacijama od javnog značaja

060/3370-174 - Kontakt sa sekretarom redakcije

Dežurni urednik za poreze od 09 - 10h i 13 - 15h: **060/63-04-473**

Dežurni urednik za oblasti finansije i pravo od 09 - 10h: **060/6304-486**

PISMENI KONTAKT SA REDAKCIJOM

Poštovani pretplatnici,

Kod postavljanja pismenih pitanja uveden je **novi formular** kome možete pristupiti preko naslovne strane veb sajta www.paragraf.rs.

Popunite **formular** sa Vašim kontakt podacima, u predviđeno polje upišite Vaše pitanje i pošaljite.

Redakcija: e-mail redakcija@paragraf.rs





Sadržaj

Poresko-računovodstveni instruktor br. 310/311 • jul 2023.



I ELEKTRONSKO FAKTURISANJE

- 6 KOMENTAR PRAVILNIKA O ELEKTRONSKOM FAKTURISANJU
- 12 ELEKTRONSKO EVIDENTIRANJE PDV U SEF - ISKAZIVANJE PODATAKA U POJEDINAČNOJ I ZBIRNOJ EVIDENCIJI, U SKLADU SA NOVIM PRAVILNIKOM O ELEKTRONSKOM FAKTURISANJU

II POREZ NA DODATU VREDNOST

- 26 NAKNADNO SMANJENJE OSNOVICE I OBRAČUNATOG PDV I ISPRAVKA ODBITKA PRETHODNOG POREZA PO TOM OSNOVU
- 36 USLOVI ZA SMANJENJE PDV PO OSNOVU NAKNADNOG SMANJENJA OSNOVICE I ISKAZIVANJE PODATAKA O SMANJENJU OSNOVICE I PDV I ISPRAVCI ODBITKA PRETHODNOG POREZA PO TOM OSNOVU U OBRASCU POPDV

III PREDUZETNICI

- 50 PRELAZAK PREDUZETNIKA SA PAUŠALNOG NAČINA OPOREZIVANJA NA OPOREZIVANJE PREMA STVARNO OSTVARENOM PRIHODU
- 55 OTVARANJE POSLOVNIH KNJIGA KOD PREDUZETNIKA KOJI SU IZGUBILI PRAVO NA PAUŠALNO OPOREZIVANJE

IV ZARADE I RADNI ODNOSI

- 60 ODSUSTVO ZAPOSLENOG SA RADA ZBOG VOJNE VEŽBE

- 68 POVREDA NA RADU PREMA NOVOM ZAKONU O BEZBEDNOSTI I ZDRAVLJU NA RADU

V NAKNADE ZA KORIŠĆENJE JAVNIH DOBARA

- 80 PODNOŠENJE PRIJAVE ZA ZAŠTITU I UNAPREĐIVANJE ŽIVOTNE SREDINE ZA 2023. GODINU

VI IZBEGAVANJE DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

- 90 IZBEGAVANJE DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA DIVIDENDI

VII RAČUNOVODSTVO

- 94 RAČUNOVODSTVENO PRIZNAVANJE I EVIDENTIRANJE PRIHODA OD AKTIVIRANJA UČINAKA I ROBE

VIII PROPISI O DUVANU

- 100 DOSTAVLJANJE IZVEŠTAJA O PROIZVODNJI, OBRADI I PRERADI DUVANA ZA II KVARTAL 2023. GODINE
- 102 DOSTAVLJANJE POLUGODIŠNJEG IZVEŠTAJA PREMA PROPISIMA O DUVANU

IX AKTUELNA PITANJA I ODGOVORI U VEZI SA PRIMENOM PORESKIH I DRUGIH PROPISA

106 POREZ NA DODATU VREDNOST

106 *UTVRĐIVANJE NABAVNE CENE KOD OBRAČUNA PDV PRIMENOM POSEBNOG POSTUPKA OPOREZIVANJA RAZLIKE, U SLUČAJU KADA OBVEZNIK NABAVLJENA DOBRA POPRAVLJA PRE PRODAJE*

107 *PORESKI TRETMAN PROMETA GRADEVINSKE USLUGE KOJU OBVEZNIK PDV PRUŽA LICU SA SEDIŠTEM NA TERITORIJI APKM I (NE) POSTOJANJE OBAVEZE IZDAVANJA E-FAKTURE I EVIDENTIRANJA PDV U SEF*

109 *ODREĐIVANJE PORESKOG DUŽNIKA ZA PROMET KOJI SE SASTOJI U ZAMENI (SKIDANJU STARIH I POSTAVLJANJU NOVIH) VODOVODNIH I KANALIZACIONIH INSTALACIJA*

110 *PDV TRETMAN UGRADNJE SOLARNIH PANELA U INOSTRANSTVU*

112 ELEKTRONSKO FAKTURISANJE

112 *IZDAVANJE E-FAKTURA OD STRANE PORESKIH PUNOMOĆNIKA STRANIH LICA*

114 *POSLEDICE AUTOMATSKOG ODBIJANJA E-FAKTURA KOD SUBJEKATA PRIVATNOG SEKTORA U SLUČAJU PROTEKA ROKA ZA NJIHOVO PRIHVATANJE I ODBIJANJE*

115 *IZDAVANJE E-FAKTURE KADA JE AVANSNI RAČUN IZDAT PREDUZETNIKU A U MOMENTU PROMETA PREDUZETNIK NASTAVIO DA OBAVLJA DELATNOST U FORMI DOO*

116 ZARADE I DRUGI PRIHODI FIZIČKIH LICA

116 *PORESKI TRETMAN NAKNADE TROŠKOVA ISHRANE (U VISINI PROPISANOJ OPŠTIM AKTOM) KOJE POSLODAVAC ISPLAĆUJE UČENIKU KOJI OBAVLJA UČENJE KROZ RAD*

117 *(NE)POSTOJANJE PRAVA NA NAKNADU ZARADE ZA VREME TRUDNIČKOG BOLOVANJA, ODNOSNO ZA VREME PORODILJSKOG ODSUSTVA ŽENE KOJA JE ANGAŽOVANA PUTEM UGOVORA O PRAVIMA I OBAVEZAMA DIREKTORA VAN RADNOG ODNOSA*

119 *(NE)ISPUNJENOST USLOVA ZA POVEZIVANJE TRUDNIČKOG BOLOVANJA I BOLOVANJA USLED BOLESTI VAN RADA (KADA NEMA NIJEDAN DAN PREKIDA IZMEĐU ISTIH) U POGLEDU OSNOVA, VISINE I ISPLATIOCA NAKNADE ZARADE*

121 FISKALIZACIJA

121 *NEPOSTOJANJE OBAVEZE OBRAČUNAVANJA PDV I IZDAVANJA FISKALNOG RAČUNA ZA TOPLI OBROK U NATURI KOJI POSLODAVAC OBEZBEDI SVOJIM ZAPOSLENIMA*

122 *NEPOSTOJANJE OBAVEZE UNOŠENJA JMBG KUPCA U SLUČAJU REFUNDACIJE FISKALNOG RAČUNA RADI POVRAĆAJA NOVCA ZA VEĆ KUPLJENU ROBU ILI USLUGU, ILI ODUSTAJANJE OD KUPOVINE*





124 RAČUNOVODSTVO

124 NAČIN UTVRĐIVANJA INKREMENTALNE KAMATNE STOPE ZA POTREBE OBRAČUNA ZAKUPA U SKLADU SA MSFI 16

125 RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE IZGRADNJE GRAĐEVINSKOG OBJEKTA ZA POTREBE OBAVLJANJA DELATNOSTI PREDUZETNIKA

127 RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE IZGRADNJE OBJEKTA RADI DALJE PRODAJE U POSLOVNIM KNJIGAMA PREDUZETNIKA

129 KNJIŽENJE RAZLIKE IZMEĐU OBAVEZE ZA POREZ NA DOBIT EVIDENTIRANE U PROCENJENOM IZNOSU I IZNOSA OBAVEZE UTVRĐENE U PORESKOJ PRIJAVI

X KRATKI ODGOVORI NA PITANJA IZ PRAKSE

132 ODGOVORI NA ODABRANA PITANJA ČITALACA

XI AKTUELNA MIŠLJENJA MINISTARSTVA FINANSIJA

140 AKTUELNA MIŠLJENJA MINISTARSTVA FINANSIJA

XII SPECIJALIS ZA CARINE

164 CARINSKO POSLOVANJE

164 AKTUELNA PITANJA I ODGOVORI U VEZI SA UPRAVNIM I PREKRŠAJNIM POSTUPKOM U CARINSKOM POSLOVANJU

164 PREKRŠAJ ZBOG KAŠNJENJA SA DOPREMOM ROBE ODREDIŠNOJ CARINARNICI

165 POSTOJANJE PREKRŠAJA KOD PREDAJE ROBE ODREDIŠNOJ CARINARNICI PO ISTEKU ROKA ZBOG POSTOJANJA VIŠE SILE

166 CARINSKI PREKRŠAJ U SLUČAJU NERAZDUŽENOG ATA KARNETA

168 POSTOJANJE PREKRŠAJA ZBOG PRILAGANJA UZ DEKLARACIJU NEVERODOSTOJNE, NETAČNE ILI ISPRAVE KOJA NIJE PUNOVAŽNA

169 CARINSKI PREKRŠAJ ZBOG UZIMANJA ROBE ISPOD CARINSKOG NADZORA PRE OKONČANJA POSTUPKA

171 DEVIZNO POSLOVANJE

171 MOGUĆI NAČINI PRESTANKA POTRAŽIVANJA I OBAVEZA PREDVIĐENI PROPISIMA O DEVIZNOM POSLOVANJU U AKTUELNOJ MEĐUNARODNOJ SITUACIJI

XII KALENDAR I STATISTIKA

178 FORMULE ZA PRERAČUN SA NETO NA BRUTO IZNOS PRIMANJA ZA ISPLATE OD 1. JANUARA 2023. GODINE

ELEKTRONSKO FAKTURISANJE





KOMENTAR PRAVILNIKA O ELEKTRONSKOM FAKTURISANJU

U Sl. glasniku RS, broj 47 od 8. juna 2023. godine, objavljen je Pravilnik o elektronskom fakturisanju kojim se bliže uređuju određena pitanja, odnosno rešenja iz Zakona o elektronskom fakturisanju („Sl. glasnik RS”, br. 44/2021, 129/2021 i 138/2022 - dalje: Zakon), a naročito:

- 1) način i postupak registrovanja za pristup sistemu elektronskih faktura;
- 2) način pristupanja i korišćenja sistema elektronskih faktura;
- 3) način primene standarda elektronskog fakturisanja;
- 4) minimalni sadržaj elektronske fakture neophodan za njeno procesuiranje kroz sistem, slučajevi u kojima pojedini elementi elektronske fakture mogu biti izostavljeni, slučajevi u kojima je predviđena obaveza iskazivanja dodatnih elemenata, na osnovu drugih propisa kojima se uređuje izdavanje određenih vrsta faktura i forma i način dostave prateće i druge dokumentacije kroz sistem elektronskih faktura (elementi elektronske fakture i prilozi elektronskoj fakturi);
- 5) **način i postupak elektronskog evidentiranja obračuna poreza na dodatu vrednost u sistemu elektronskih faktura;**
- 6) postupanje u slučaju nastupanja privremenog prekida u radu sistema elektronskih faktura;
- 7) korišćenje podataka iz sistema elektronskih faktura;
- 8) način postupanja Centralnog informacionog posrednika.

Predviđeno je da ovaj Pravilnik stupa na snagu od 1. jula 2023. godine, a danom stupanja na snagu Pravilnika prestaju da važe:

- 1) Pravilnik o načinu i postupku registrovanja za pristup sistemu elektronskih faktura, načinu pristupanja i korišćenja sistema elektronskih faktura i načinu korišćenja podataka koji su dostupni u sistemu elektronskih faktura („Sl. glasnik RS”, br. 69/2021, 132/2021 i 46/2022 - dalje: Pravilnik o registrovanju);
- 2) Pravilnik o elementima elektronske fakture, formi i načinu dostave prateće i druge dokumentacije kroz sistem elektronskih faktura, načinu i postupku elektronskog evidentiranja obračuna poreza na dodatu

vrednost u sistemu elektronskih faktura i načinu primene standarda elektronskog fakturisanja („Sl. glasnik RS”, br. 69/2021, 132/2021 i 46/2022 - dalje: Pravilnik o elementima elektronske fakture);

- 3) Pravilnik o načinu postupanja Centralnog informacionog posrednika („Sl. glasnik RS”, br. 69/2021 i 132/2021).

Novodonetim Pravilnikom o elektronskom fakturisanju na objedinjen način se uređuju pitanja koja su bila predmet regulisanja prethodno navedenih pravilnika, o čemu će u nastavku biti data detaljnija pojašnjenja.

Pored toga, Pravilnikom se uređuju pravila u vezi sa evidentiranjem PDV u pojedinačnu i zbirnu evidenciju PDV u okviru SEF, a o tome ćemo pisati u posebnom tekstu koji će po objavljivanju u elektronskoj pravnoj bazi biti u relaciji sa ovim tekstom.

U vezi sa evidentiranjem PDV u SEF, u ovom tekstu samo ukazujemo da je prelaznim i završnim odredbama Pravilnika predviđeno da u **periodu od 1. jula 2023. godine zaključno sa 31. decembrom 2023. godine, u postupcima provere pravilnosti elektronskog evidentiranja obračuna PDV, u smislu da li su podaci o obračunatom PDV iskazani u Zbirnoj evidenciji PDV ili Pojedinačnoj evidenciji PDV, nadležni organ ne uzima u obzir pogrešno iskazane podatke ako je tačan ukupan iznos evidentiranog PDV.**

U vezi sa navedenim, dakle, Pravilnikom je izričito predviđeno da se neće smatrati prekršajem pogrešan odabir evidencije PDV u okviru SEF u koju se evidentira PDV, ali od prekršajne odgovornosti se ne oslobađa obveznik koji je propustio da evidentira PDV koji je bio dužan da evidentira u skladu sa Zakonom i Pravilnikom.

Registrovanje, način pristupanja i korišćenja SEF

Što se tiče pravila o registrovanju, načinu pristupanja i korišćenju SEF, novi objedinjeni Pravilnik ne donosi značajne izmene u odnosu na prethodno važeći Pravilnik o registrovanju.

Pravilnikom je na isti način regulisano da je registrovanje na SEF moguće samo za subjekte registracije koji poseduju poreski identifikacioni broj. Takođe, potvrđuje se da je pristup sistemu moguć na dva načina i to:

1) Neposredno:

a) putem korisničkog interfejsa, kada ovlašćeno lice putem internet pretraživača može da vrši kreiranje i izdavanje elektronskih faktura i/ili prihvatanje i odbijanje elektronskih faktura i elektronsko evidentiranje obračuna poreza na dodatu vrednost u ime korisnika sistema elektronskih faktura u okviru svojih ovlašćenja;

b) putem aplikativnog interfejsa (eng. API - Application Programming Interface) koji omogućava povezivanje sa softverskim sistemom korisnika sistema elektronskih faktura i vršenje radnji navedenih u prethodnoj tački

2) Posredno - preko informacionog posrednika kada vrši odabir informacionog posrednika iz padajuće liste informacionih posrednika, sa kojim je prethodno zaključio ugovor u skladu sa Zakonom i opredeljuje se da li će izdati i primljene elektronske fakture čuvati u sistemu informacionog posrednika ili u sistemu elektronskih faktura, ako je korisnik sistema elektronskih faktura subjekt privatnog sektora.

Nadalje, Pravilnikom je detaljnije uređeno koji su tipovi subjekata registracije, te na koji način se proverava njihov identifikacioni broj. S tim u vezi, subjekti koji su registrovani u Agenciji za privredne registre biraju jedan od sledećih tipova subjekta:

- 1) privredno društvo;
- 2) preduzetnik;
- 3) udruženje;
- 4) stečajna masa;
- 5) fondacija/zadužbina;
- 6) sportsko udruženje;
- 7) komora.

Ova lica kao identifikacioni broj unose podatak o matičnom broju registrovanom u Agenciji za privredne registre.

Subjekti javnog sektora u odabiru tipa subjekta imaju opciju „korisnik javnih sredstava”, dok kao identifikacioni broj unosi jedinstveni broj korisnika javnih sredstava, osim korisnika javnih sredstava tip 8 u skladu sa propisima kojim se uređuje budžetski sistem.

Na kraju, subjekti registracije koji imaju PIB, a nisu registrovani u Agenciji za privredne registre, kao tip subjekta biraju opciju „Drugo”, a kao identifikacioni broj unose PIB subjekta registracije.

Ono što jeste u određenoj meri uređeno na drugačiji način u odnosu na Pravilnik o registrovanju, odnosi se na automatsko registrovanje subjekata.

Novim Pravilnikom je predviđeno da se svako lice koje postane subjekt javnog ili subjekt privatnog sektora u smislu Zakona, automatski registruje na SEF. Za razliku od ovog rešenja, prethodnim Pravilnikom o registraciji je bila predviđena opcija automatskog registrovanja, ali samo u slučaju da je inicirano slanje fakture preko SEF subjektu koji nije registrovan (a trebalo je da bude).

Ovo bi trebalo da smanji broj slučajeva u kojima korisnik SEF nije u mogućnosti da izda e-fakturu licu, koje se smatra subjektom javnog ili subjektom privatnog sektora u smislu Zakona, a ostaje da se vidi na koji način će ovo tehnički biti regulisano, tj. na koji period će se proveravati usklađenost SEF sa drugim odgovarajućim registrima.

Pravilnikom je propisano da subjekt registracije postaje korisnik sistema elektronskih faktura danom registracije, međutim nije regulisan postupak brisanja korisnika iz sistema, kada se za to steknu uslovi (subjekt privatnog sektora izađe iz sistema PDV, kada istekne rok tokom kog dobrovoljni korisnik mora biti u SEF itd).

Ipak, u delu koji se odnosi na postupanje Centralnog informacionog posrednika odredbama člana 35. Pravilnika, osim redovnih zaduženja koja su bila propisana i prethodno važećim Pravilnikom o postupanju centralnog informacionog posrednika, predviđeno je i to da korisnik sistema elektronskih faktura kod kojeg je došlo do promene koja ima uticaj na korišćenje sistema elektronskih faktura od strane tog **korisnika obaveštava centralnog informacionog posrednika o nastaloj promeni.** Navedeno obaveštenje se dostavlja elektronskim putem.

Istim članom je propisano da **Centralni informacioni posrednik, u zavisnosti od nastale promene, preduzima radnje koje obezbeđuju funkcionisanje sistema elektronskih faktura,** te smatramo da se ovo odnosi i na situaciju u kojoj su se stekli uslovi za brisanje korisnika iz SEF.

Tipovi i elementi elektronske fakture

Pravilnikom je predviđeno da SEF procesuiru četiri tipa elektronske fakture i to:

- 1) fakturu;
- 2) avansnu fakturu;
- 3) dokument o povećanju (tzv. knjižno zaduženje);
- 4) dokument o smanjenju (tzv. knjižno odobrenje).

Pored toga, precizirano je da se tip dokumenta „faktura” izdaje po četiri različita osnova i to:



- 1) po osnovu izvršenog prometa dobara, odnosno usluga;
- 2) za usluge iz člana 16. tačka 2a) Zakona o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 72/2019, 8/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020 i 138/2022 - dalje: ZPDV) pre prijema avansa i izvršenog prometa, odnosno posle prijema avansa, a pre izvršenog prometa;
- 3) zahtev za isplatu ka subjektu javnog sektora iz člana 3. stav 1. tač. 2) i 4) Zakona;
- 4) drugi zahtev za isplatu, nezavisno od toga da li po osnovu zahteva za isplatu postoji obaveza izdavanja elektronske fakture u skladu sa Zakonom ili ova obaveza Zakonom nije propisana.

Iz prethodno navedenog proizlazi da je pojam fakture u smislu tipa dokumenta u okviru SEF, širi pojam od pojma računa u smislu ZPDV, te da se ovaj tip dokumenta izdaje i za zahteve za isplatu za koji korisnici SEF izdaju elektronske fakture.

Pravilnikom je predviđeno da izdavalac e-fakture koja je primljena preko SEF može stornirati. Iako se e-faktura u skladu sa Zakonom smatra poslatom i primljenom u istom trenutku, smatramo da je bilo preciznije navesti da se e-faktura koja je poslata preko SEF može stornirati, jer storniranje vrši isključivo izdavalac. Ono što je ovim i formalno potvrđeno jeste da se samo e-fakture koje su uspešno poslate (bilo da su kod izdavaoca u statusu „Poslato”, „Odbijeno” ili „Odobreno”) mogu stornirati, dok e-fakture koje su u statusu „Slanje” ili „Greška prilikom slanja” ne mogu stornirati, nego se takve fakture otkazuju i ponovo šalju, jer se ne smatraju poslatim, niti primljenim.

■ Pojam zahteva za isplatu

Podsećamo da je Zakonom predviđeno da su subjekti privatnog sektora (uključujući i dobrovoljne korisnike SEF) i subjekti javnog sektora dužni da subjektima javnog sektora izdaju e-fakturu i za druge zahteve za isplatu (osim onih za koje je izričito propisan izuzetak od obaveze izdavanja), koji ne proističu iz prometa dobara i usluga (transakcija).

Pravilnikom se prvi put definiše pojam „zahteva za isplatu” i to kao zahtev na osnovu kojeg dolazi do prenosa novčanih sredstava podnosiocu zahteva **u skladu sa propisima kojima se uređuju obligacioni odnosi**. U istoj odredbi Pravilnika dati su primeri (koji ne predstavljaju iscrpnu listu zahteva) i to: zahtev za isplatu naknade štete, ugovorne kazne, sredstva obezbeđenja, kamate za neblagovremeno plaćanje, prenos višenamenskih vrednosnih vaučera i dr.

Ovom definicijom daje se bliže objašnjenje pojma zahteva, koji nije definisan Zakonom, te se ukazuje na propise o obligacionim odnosima, ali moramo primetiti da ipak ostaju određene nedoumice kada su u pitanju uplate po osnovama kod kojih postoji obligacioni odnos između dva subjekta, ali za koje do sada nije bilo potrebno izdavanje bilo kakvog zahteva za isplatu, kao što je slučaj sa donacijom novčanih sredstava od strane subjekata javnog sektora.

Naime, uplata novčane donacije svakako proizlazi iz obligacionog odnosa, ali u praksi se u velikom broju slučajeva ne može govoriti o postojanju zahteva za uplatu kod donacija. Ova dilema nije toliko značajna kada uplatu novčane donacije subjekt javnog sektora vrši nekom ko je već korisnik SEF, kada nema prepreke da se izda elektronska faktura. Međutim, ukoliko bi primalac donacije bilo lice koje je obveznik poreza na dobit ili obveznik poreza na prihod od samostalnih delatnosti u Srbiji, ali koji nije korisnik SEF, postavlja se pitanje da li bi samo zbog primanja donacije ovo lice bilo dužno da postane dobrovoljni korisnik SEF, kako bi izdalo „zahtev za isplatu” subjektu javnog sektora. Smatramo da bi ovo bilo preširoko tumačenje pojma zahteva i da nema praktičnog opravdanja da se samo zbog takve vrste zahteva lica primoraju da postanu korisnici SEF, naročito imajući u vidu da subjekti javnog sektora nisu ograničeni ni drugim propisima da uplate donacija vrše na osnovu ugovora ili drugog dokumenta izdatog izvan SEF.

■ Obavezni elementi e-fakture

Kako smo prethodno naveli, Pravilnik o elektronskom fakturisanju na objedinjen način uređuje pitanja koja su bila predmet regulisanja tri različita pravilnika, među kojima je i Pravilnik o elementima elektronske fakture.

Novi Pravilnik propisuje šta mora sadržati elektronska faktura da bi bila procesuirana u sistemu elektronskih fakture. Na ovaj način podzakonski akt prilagođava propis o elementima elektronske fakture sa tehničkim rešenjem samog sistema, te na osnovu toga e-faktura obavezno sadrži sledeće elemente:

- 1) naziv, adresu i PIB izdavaoca, kao i JBKJS izdavaoca ukoliko je izdavalac korisnik javnih sredstava, osim korisnika javnih sredstava koji pripada tipu osam korisnika javnih sredstava u skladu sa propisima kojima se uređuje budžetski sistem;
- 2) naziv, adresu i PIB primaoca, kao i JBKJS primaoca ukoliko je primalac korisnik javnih sredstava, osim korisnika javnih sredstava koji pripada tipu osam korisnika javnih sredstava u skladu sa propisima kojima se uređuje budžetski sistem;
- 3) redni broj i datum izdavanja elektronske fakture;
- 4) poresku kategoriju;

- 5) datum avansne uplate, ukoliko se radi o avansnoj fakturi, odnosno datum prometa dobara, odnosno usluga, ukoliko se radi o elektronskoj fakturi za izvršeni promet dobara, odnosno usluga;
- 6) dan nastanka poreske obaveze u skladu sa ZPDV;
- 7) šifru, odnosno naziv dobra ili usluge, količinu i jedinicu mere za isporučena dobra ili obim pruženih usluga za svaku stavku elektronske fakture, odnosno opis zahteva za isplatu;
- 8) jediničnu cenu dobra, odnosno usluge;
- 9) iznos osnovice;
- 10) poresku stopu PDV;
- 11) iznos PDV koji je obračunat na osnovicu;
- 12) iznos avansne uplate, ukoliko se radi o avansnoj fakturi;
- 13) iznos naknade u slučaju kada se ne obračunava PDV;
- 14) ukupan iznos;
- 15) napomenu o odredbi ZPDV na osnovu koje nije obračunat PDV koja se označava šifrom za primenu poreske kategorije i broj odluke, odnosno potvrde nadležnog organa ako se na osnovu odluke, odnosno potvrde ostvaruje poresko oslobođenje;
- 16) napomenu da se za promet dobara i usluga primenjuje sistem naplate;
- 17) broj dokumenta koji prethodi izdavanju elektronske fakture (okvirni sporazum, ugovor, narudžbenica, ponuda i dr.), u slučaju kada se elektronska faktura izdaje subjektu javnog sektora.

Imajući u vidu da veliki broj subjekata koristi sistem elektronskih faktura, prethodno navedeni elementi su već poznati korisnicima, ali treba ukazati da se u ovom delu Pravilnik u određenoj meri razlikuje od prethodnih rešenja.

Naime, za razliku od prethodnog pravilnika kojim se uređivala ova oblast, novi Pravilnik kao obavezan element ne propisuje broj poslovnog računa izdavaoca. Naravno, obveznici imaju pravo da unesu ovaj podatak, ali e-faktura može biti procesuirana i bez njega, a što je za obveznike PDV još važnije, nedostatak ovog elementa ne dovodi do formalne neispravnosti elektronske fakture, budući da to nije obavezan element ni po propisima o PDV.

Nadalje, novim Pravilnikom je precizirano da e-faktura treba da sadrži jediničnu cenu, osnovicu, iznos PDV (kada je u pitanju PDV oporeziv promet) i ukupan iznos. Korisnicima je već poznato da se ukupan iznos automatski generiše u elektronskoj fakturi, na osnovu podataka o iznosu osnovice i PDV, odnosno na osnovu iznosa naknade kada se ne obračunava PDV.

U vezi sa prethodno navedenim, pretplatnici su postavljali pitanje da li je ispravna elektronska faktura koja ne sadrži podatak o jediničnoj ceni isporučenih dobara/usluga i da li takvu e-fakturu treba da prihvate. Imajući u vidu da propisi o PDV formalno ispravan račun treba da sadrži iznos

osnovice i PDV, kao i podatak o vrsti i količini dobara/usluga, ukoliko e-faktura ne sadrži jediničnu cenu, smatramo da takav nedostatak ne dovodi do formalne neispravnosti fakture iz ugla propisa o PDV, te da se primaocu ne može osporiti pravo na odbitak prethodnog PDV na osnovu takve fakture. Međutim, za izdavaoca se može reći da u slučaju izostavljanja jedinične cene ne izdaje e-fakturu u skladu sa propisima o elektronskom fakturisanju, pa bi trebalo voditi računa da se na e-fakturi ipak vidi i ovaj podatak.

Osim prethodno navedenog, Pravilnikom je precizirano i da elektronska faktura obavezno sadrži poresku kategoriju, kao i podatak o datumu nastanka poreske obaveze u skladu sa ZPDV (u SEF polje: „Datum obračuna PDV”), sa čim su se korisnici SEF do sada već i upoznali, budući da su i do sada tehnički ovo bili obavezni elementi, iako nisu bili izričito navedeni kao obavezni u okviru Pravilnika o elementima elektronske fakture.

Što se tiče pomenutog podatka o datumu obračuna, novim Pravilnikom je dakle precizirano da se misli na datum nastanka poreske obaveze u skladu sa članom 16. ZPDV. Prema tome, ukoliko je promet izvršen u jednom poreskom periodu, a e-faktura se izdaje u nekom narednom poreskom periodu, na ovom polju treba označiti da je datum obračuna „datum prometa” - što je često pitanje u praksi. Ipak, u slučaju da izdavalac pogrešno iskaže ovaj podatak, to ne znači da primalac nema pravo na odbitak prethodnog PDV, budući da ovaj podatak još uvek nije obavezan sa aspekta propisa o PDV.

Takođe, dilema u vezi sa ovim poljem u SEF je bila i šta je ispravno navesti kod izdavanja konačne e-fakture kada je prethodno primljen avans i izdata avansne e-faktura na kojoj je kao datum obračuna PDV naveden datum plaćanja. Smatramo da u tom slučaju, na konačnoj fakturi kao podatak treba navesti „datum prometa”, jer se po konačnoj fakturi, na razliku u odnosu na primljeni avans, PDV obračunava na datum prometa, dok je na primljeni avans PDV obračunat na datum plaćanja.

Napominjemo i to da element u vezi sa datumom nastanka poreske obaveze nije relevantan kada se e-faktura izdaje za promet koji nije PDV oporeziv, odnosno za promet na koji se primenjuje poresko oslobođenje. Imajući navedeno u vidu, bilo bi preciznije da se navedeni podatak naziva „Datum nastanka PDV obaveze/Datum kada bi nastala PDV obaveza” ili da je omogućeno da ovaj podatak ostane prazan kada se izdaje e-faktura bez PDV. Ipak, pošto ovo polje mora biti popunjeno, u slučaju izdavanja e-fakture bez PDV, obveznik treba da navede kada bi nastala PDV obaveza da nije u pitanju promet koji je izuzet ili oslobođen PDV. Greška u navođenju ovog podatka u takvim slučajevima ne može dovesti do formalne neispravnosti e-fakture.



Dodatno, novim Pravilnikom je predviđeno da je obavezan element elektronske fakture koja se izdaje subjektu javnog sektora i broj dokumenta koji prethodi izdavanju elektronske fakture (okvirni sporazum, ugovor, narudžbenica, ponuda i dr).

Kada su u pitanju dokument o povećanju, odnosno dokument o smanjenju naknade (tzv. knjižno zaduženje i knjižno odobrenje), Pravilnikom je potvrđeno da se u slučaju izdavanja ovih tipova dokumenta obavezno navodi broj dokumenta ili vremenski period na koji se dokument odnosi. Napominjemo da tehnički u SEF nije moguće vezivanje nekog od ova dva dokumenta za dokument u SEF koji nije odobren (prihvaćen).

Osim obaveznih, e-faktura može da sadrži i druge podatke koji su od značaja za primaoca, izdavaoca ili druge zainteresovane strane. Sve dodatne podatke, korisnici navode u delu „Napomena”.

Prilozi elektronske fakture

Pravilnikom je propisano da se uz elektronsku fakturu može priložiti dokumentacija koja je od značaja za izdavaoca, primaoca ili druge zainteresovane strane (npr. privremene situacije, specifikacije, obračuni).

Ukoliko se prilozi ne dostave uz e-fakturu, to nije razlog za odbijanje e-fakture, odnosno e-faktura nije formalno neispravna, jer prilozi nisu obavezni u smislu propisa o elektronskom fakturisanju i propisa o PDV, te se mogu dostaviti i na druge raspoložive načine.

Postupanje u slučaju privremenog prekida rada sistema elektronskih faktura

Zakon predviđa da se elektronska faktura smatra dostavljenom u trenutku izdavanja, osim u slučaju privremenog prekida rada SEF, kada se smatra da je e-faktura dostavljena u trenutku ponovnog uspostavljanja rada SEF.

Pravilnikom se dalje reguliše i to da se u slučaju da privremeni prekid u radu sistema elektronskih faktura nastupi poslednjeg dana roka za prihvatanje ili odbijanje elektronske

fakture, usled čega je elektronskoj fakturi izdatoj subjektu javnog sektora, suprotno njegovoj nameri, dodeljen status: prihvaćena, subjekt javnog sektora obaveštava Centralnog informacionog posrednika da elektronska faktura treba da ima status: odbijena.

Pravilnikom je regulisano na koji način subjekt javnog sektora dostavlja obaveštenje i šta ono treba da sadrži. Ovo je bilo neophodno urediti, budući da se prihvaćene elektronske fakture u sistemu ne mogu naknadno odbiti i da bi usled prekida rada SEF, subjekt javnog sektora imao fakture koje su prihvaćene po automatizmu, pri čemu nije bio u mogućnosti da ih odbije u Zakonom propisanom roku.

Pravilnikom je takođe propisano da ako privremeni prekid u radu sistema elektronskih faktura nastupi poslednjeg dana roka za predaju poreske prijave propisanog ZPDV, usled čega korisnik sistema elektronskih faktura bude onemogućen da izvrši elektronsko evidentiranje obračuna PDV, korisnik sistema elektronskih faktura vrši elektronsko evidentiranje obračuna PDV po ponovnom uspostavljanju rada sistema elektronskih faktura, a najkasnije prvog narednog radnog dana od dana ponovnog uspostavljanja rada sistema elektronskih faktura.

Ono što je ostalo neregulisano u slučaju privremenog prekida rada SEF jeste slučaj kada primalac elektronske fakture usled ovog prekida ne može da odobri fakturu koja je izdata za promet iz prethodnog perioda do roka za podnošenje PDV prijave. Smatramo da bi i za ovaj slučaj trebalo predvideti, da ako do prekida u radu SEF dođe poslednjeg dana roka za predaju PDV prijave, usled čega primalac nije imao mogućnost odobravanja e-fakture, ovaj obveznik ima pravo da koristi prethodni PDV po takvoj e-fakturi u skladu sa opštim uslovima, te da je dužan da e-fakturu prihvati po ponovnom uspostavljanju rada sistema elektronskih faktura, a najkasnije prvog narednog radnog dana od dana ponovnog uspostavljanja rada sistema elektronskih faktura. Međutim, budući da je ova odredba izostala, smatramo da bi obveznici bili u riziku osporavanja prava na odbitak prethodnog PDV ukoliko e-faktura nije odobrena u momentu podnošenja PDV prijave, bez obzira na to što za nemogućnost odobravanja nisu odgovorni obveznici, nego prekid rada sistema, te bi bilo poželjno da se u vezi sa navedenim problemom izjasni nadležno Ministarstvo.

REZIME:

- Donet objedinjeni Pravilnik o elektronskom fakturisanju koji stupa na snagu od 1. jula 2023. godine;
- Najznačajnije novine donete Pravilnikom odnose se na način evidentiranja PDV u SEF (što je predmet analize odvojenog stručnog komentara);
- Propisano je da se evidentiranje PDV u pogrešnu evidenciju u SEF (pojedinačnu ili zbirnu) neće smatrati prekršajem u periodu od 1. jula 2023. godine do 31. decembra 2023. godine;
- Najznačajnije izmene u odnosu na prethodno važeće propise odnose se na elemente elektronske fakture, pri čemu novi Pravilnik usklađuje spisak obaveznih elemenata sa tehničkim rešenjem SEF;
- Podatak o poslovnom računu izdavaoca (koji je ranije bio predviđen kao obavezan) više nije obavezan element elektronske fakture, dok je dodat novi obavezan element elektronske fakture koja se izdaje subjektu javnog sektora, a to je broj dokumenta koji prethodi izdavanju elektronske fakture (okvirni sporazum, ugovor, narudžbenica, ponuda i dr.);
- Data definicija pojma „zahteva za isplatu” po osnovu koga se izdaje e-faktura i to kao zahteva na osnovu kojeg dolazi do prenosa novčanih sredstava podnosiocu zahteva u skladu sa propisima kojima se uređuju obligacioni odnosi - ostalo ne-definisano da li se za isplatu novčane donacije izdaje e-faktura kao „zahtev za isplatu”;
- Definisano da se pod pojmom „datum obračuna PDV” u okviru SEF misli na datum nastanka PDV obaveze u skladu sa Zakonom o PDV;
- Propisan način postupanja u slučaju privremenog prekida rada SEF, pri čemu je utvrđeno da u slučaju prekida rada SEF poslednjeg dana perioda u kom subjekt javnog sektora ima pravo da prihvati ili odbije e-fakturu, nakon čega e-faktura automatski dobije status „Odobreno”, subjekt javnog sektora elektronski podnosi obaveštenje Centralnom informacionom posredniku u kome navodi da elektronska faktura treba da dobije status „Odbijena”;
- Ukoliko dođe do privremenog prekida rada SEF poslednjeg dana roka za podnošenje PDV prijave i evidentiranja PDV u SEF, korisnik treba da izvrši evidentiranje po ponovnom uspostavljanju rada SEF, a najkasnije prvog narednog radnog dana od uspostavljanja rada SEF;
- Nije propisan način brisanja iz SEF, ali je propisano da se u slučaju promene podataka koje utiču na korišćenje SEF od strane korisnika podnosi elektronsko obaveštenje Centralnom informacionom posredniku;
- Pravilnikom je predviđeno da javni organi i organizacije mogu imati pristup podacima iz SEF samo ako su im ti podaci neophodni za vršenje poslova iz njihove nadležnosti, a te podatke mogu obrađivati isključivo u svrhe nesmetanog obavljanja poslova iz svoje nadležnosti i to samo u onoj meri u kojoj je to neophodno.

Tijana Smiljanić



ELEKTRONSKO EVIDENTIRANJE PDV U SEF - ISKAZIVANJE PODATAKA U POJEDINAČNOJ I ZBIRNOJ EVIDENCIJI, U SKLADU SA NOVIM PRAVILNIKOM O ELEKTRONSKOM FAKTURISANJU

Novim *Pravilnikom o elektronskom fakturisanju („Sl. glasnik RS”, br. 47/2023* - dalje: Pravilnik), pored ostalih pitanja, detaljno se uređuje način i postupak elektronskog evidentiranja obračuna PDV u SEF. S tim u vezi, u okviru odredaba čl. 17 - 28. Pravilnika, uređuju se sledeća pitanja:

- sadržaj Zbirne evidencije PDV;
- sadržaj Pojedinačne evidencije PDV;
- postupanje obveznika PDV u slučaju kada do isteka roka za podnošenje poreske prijave za PDV nije izdao elektronsku fakturu (dalje: e-faktura);
- način i postupak evidentiranja smanjenja PDV u SEF, po osnovu naknadnog smanjenja osnovice, odnosno po osnovu storniranja e-faktura i sl;
- način evidentiranja PDV u SEF po osnovu avansa i izvršenog prometa;
- statusi u kojima Zbirna, odnosno Pojedinačna evidencija PDV mogu biti - evidentirano, korigovano, poništeno.

Na početku je bitno istaći da se **Pravilnikom praktično formalizuje već postojeće stanje** kada je reč o Zbirnoj i Pojedinačnoj evidenciji u SEF. Drugim rečima, Pravilnik propisuje sadržinu ovih evidencija na isti način kako je ona već strukturisana u SEF, tako da se na osnovu ovih pravila neće menjati već postojeće stanje. Takođe, pravila koja Pravilnik propisuje vezano za način i postupak evidentiranja smanjenja PDV po osnovu izmene osnovice, odnosno storniranja e-faktura su identična načinu kako se to i do sada radilo u praksi. Ukratko, Pravilnik je u ovom delu samo pravno uobličio već postojeće faktičko stanje. Ipak, dobro je što sada postoji jasan pravni osnov i propisana pravila, budući da su obveznici do sada postupali po neformalnim objašnjenjima predstavnika Ministarstva finansija, bez postojanja bilo kakvog pravnog osnova za takvo postupanje.

Evidencije PDV u SEF - opšte napomene

U skladu sa članom 17. stav 1. Pravilnika, elektronsko evidentiranje obračuna PDV u sistemu elektronskih faktura vrši poreski dužnik u skladu sa Zakonom o PDV (dalje: poreski dužnik) po osnovu nastanka, odnosno korekcije poreske obaveze u skladu sa Zakonom o PDV, i to:

- 1) obveznik PDV;
- 2) lice koje nije obveznik PDV, a koje je subjekt javnog sektora ili dobrovoljni korisnik sistema elektronskih faktura.

Dakle, ovim odredbama su praktično samo potvrđena pravila iz člana 4. *Zakona o elektronskom fakturisanju („Sl. glasnik RS”, br. 44/2021, 129/2021 i 138/2022* - dalje: ZEF). Drugim rečima, obavezu evidentiranja dugovanog PDV imaju lica koja su obveznici PDV, kao i lica koja nisu obveznici PDV, ali se smatraju subjektima javnog sektora, ili su dobrovoljni korisnici SEF. Prema tome, lica koja nisu obveznici PDV, niti su subjekti javnog sektora, niti dobrovoljni korisnici SEF, nemaju obavezu evidentiranja obračunatog PDV, u slučajevima kada se pojave u svojstvu poreskog dužnika za PDV. Na primer, preduzetnik paušalac, koji nije dobrovoljni korisnik SEF, obračunao je PDV internim putem po osnovu usluge koju je primio od stranog lica. Ovaj preduzetnik ne evidentira PDV u SEF, u skladu sa članom 4. ZEF.

Prema stavu 2. predmetnog člana 17. Pravilnika, izuzetno od stava 1. ovog člana, elektronsko evidentiranje obračuna PDV ne vrši se za:

- 1) promet dobara i usluga, uključujući i primljeni avans za taj promet, za koji je isporučilac dobara, odnosno pružalac usluga poreski dužnik, a za koji je izdata elektronska faktura u skladu sa Zakonom u kojoj je iskazan obračunati PDV;
- 2) promet dobara i usluga na malo, uključujući i primljeni avans za taj promet, za koji je isporučilac dobara, odnosno pružalac usluga poreski dužnik, a za koji je izdat fiskalni račun u skladu sa propisima kojima se uređuje fiskalizacija u kojem je iskazan obračunati PDV;

3) uvoz dobara.

Prema tome, i ovim odredbama se potvrđuju izuzeci u kojima se ne evidentira PDV u SEF, koji su već propisani u okviru člana 4. ZEF. To su pre svega slučajevi u kojima se izdaje e-faktura, budući da se na osnovu izdate e-fakture koja sadrži PDV, taj PDV automatski evidentira u SEF. Takođe, PDV obračunat po osnovu prometa na malo za koji je izdat fiskalni račun, ne evidentira se u SEF, budući da se taj PDV automatski evidentira u okviru sistema za upravljanje fiskalizacijom (SUF). Na kraju, potvrđeno je da se PDV koji obračunava carinski organ po osnovu uvoza dobara ne evidentira u SEF.

U skladu sa članom 18. Pravilnika, elektronsko evidentiranje obračuna PDV vrši se zbirno, odnosno pojedinačno za poreski period **u roku za podnošenje poreske prijave** u skladu sa Zakonom o PDV, unosom određenih podataka u odgovarajući interfejs sistema elektronskih faktura, i to:

- 1) Zbirna evidencija PDV;
- 2) Pojedinačna evidencija PDV.

Podaci u Zbirnoj evidenciji PDV i Pojedinačnoj evidenciji PDV iskazuju se u dinarima, sa najviše dve decimale.

Dakle, bitno je imati u vidu da je rok za elektronsko evidentiranje PDV isti kao i rok za podnošenje PDV prijave, te eventualno neevidentiranje PDV u SEF ili neblagovremeno evidentiranje može za posledicu imati i prekršajnu odgovornost, u skladu sa članom 18. ZEF, o čemu detaljnije pišemo na kraju ovog teksta.

Evidentiranje PDV u Pojedinačnoj evidenciji

Podsetimo, u skladu sa članom 4. stav 4. ZEF, elektronsko evidentiranje obračuna poreza na dodatu vrednost vrši se pojedinačno, po svakoj obavezi, iskazivanjem podatka o osnovici, poreskoj stopi i obračunatom porezu na dodatu vrednost, i to za:

- 1) promet dobara i usluga, uključujući i dati avans, za koji je primalac dobara i usluga poreski dužnik u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dodatu vrednost;
- 2) promet dobara i usluga koji se vrši uz naknadu obvezniku poreza na prihod od samostalne delatnosti u smislu zakona kojim se uređuje porez na dohodak građana i obvezniku poreza na dobit pravnih lica u smislu zakona kojim se uređuje porez na dobit pravnih lica, uključujući i primljeni avans, za koji je isporučilac dobara, odnosno pružalac usluga poreski dužnik u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dodatu vrednost.

Dakle, u Pojedinačnoj evidenciji PDV evidentira se:

- 1) **interno obračunati PDV koji korisnik SEF vrši kao poreski dužnik**, po osnovu primljenih dobara i usluga od stranih

lica i datog avansa stranim licima (u skladu sa članom 10. stav 1. tačka 3. Zakona o PDV), kao i po osnovu primljenih dobara i usluga od drugog obveznika PDV i datog avansa drugom obvezniku (promet iz oblasti građevinarstva, promet sekundarnih sirovina itd.);

- 2) PDV koji obveznik PDV obračunava po osnovu prometa koji vrši obveznicima poreza na prihode od samostalne delatnosti (preduzetnicima), kao i obveznicima poreza na dobit pravnih lica, **koji nisu obveznici PDV, niti su dobrovoljni korisnici SEF i primljenog avansa za navedeni promet**. Naime, u ovim slučajevima, obveznik PDV izdaje „običnu” fakturu, pa je neophodno evidentirati PDV u SEF, u okviru Pojedinačne evidencije PDV.

Sadržina Pojedinačne evidencije PDV

U skladu sa članom 20. stav 1. Pravilnika, Pojedinačna evidencija PDV sadrži podatke o:

- 1) broju, statusu i datumu evidentiranja;
- 2) godini, poreskom periodu (mesec ili kvartal) i periodu (konkretni mesec ili kvartal);
- 3) prometu (nabavka, odnosno isporuka);
- 4) identifikatoru lica koje vrši promet/lica kojem se vrši promet (PIB/PIB i JBKJS/Poreski broj stranog lica);
- 5) tipu i broju dokumenta (faktura, dokument o smanjenju, dokument o povećanju, avansna faktura, interni račun za promet stranog lica, odnosno drugi interni račun);
- 6) osnovu za avansno plaćanje;
- 7) povezanim avansnim fakturama;
- 8) datumu naplate/plaćanja avansa;
- 9) prometu po stopi od 20% (opis prometa, osnovica i obračunati PDV);
- 10) prometu po stopi od 10% (opis prometa, osnovica i obračunati PDV);
- 11) ukupno obračunatom PDV;
- 12) ukupnom iznosu naknade/vrednosti.

U nastavku ćemo pojasniti način iskazivanja navedenih podataka, po redu kako su strukturisani u SEF.

Broj Pojedinačne evidencije PDV

Obveznici samostalno određuju broj za svaku Pojedinačnu evidenciju PDV, u skladu sa svojom unutrašnjom organizacijom. Broj evidencije ne mora biti isti kao i broj dokumenta na osnovu koga se vrši evidentiranje PDV (na primer, ne mora imati isti broj kao i PDV račun koji je izdat izvan SEF i sl.). Takođe, tehnički gledano, ovaj podatak ne mora biti iskazan brojevima, već može da sadrži i slovne oznake. Svakako, poželjno je da obveznik na sistematski i organizovan način vodi ovu evidenciju, te da se brojevi Pojedinačne evidencije PDV unose po određenoj i unapred osmišljenoj metodologiji.



Godina

Sledeće polje u Pojedinačnoj evidenciji PDV je „Godina”. U ovo polje unosi se godina u kojoj je nastala obaveza za PDV koji se evidentira u Pojedinačnoj evidenciji PDV. Na primer, ako je obveznik PDV izvršio promet u decembru 2023. godine, a PDV u pojedinačnu evidenciju unosi u januaru 2024. godine, u ovo polje unosi 2023. godinu, kao godinu u kojoj je izvršen promet, odnosno nastala obaveza za PDV koji se evidentira u Pojedinačnoj evidenciji PDV.

Poreski period i period

U polje „Poreski period” bira se mesečni ili kvartalni, u zavisnosti od toga da li je reč o mesečnom ili tromesečnom obvezniku PDV. U slučaju kada interni PDV evidentira subjekt koji nije obveznik PDV, ali je reč o dobrovoljnom korisniku SEF, bira se mesečni poreski period, budući da ova lica PDV prijavu podnose za mesec u kojem im je nastala obaveza za PDV.

U sledećem polju „Period” unosi se konkretan mesec, odnosno konkretni kvartal u kojem je nastala obaveza za PDV koji se unosi u Pojedinačnu evidenciju PDV.

Promet

U ovom polju bira se jedna od dve opcije: „Nabavka” ili „Isporuka”, u zavisnosti od toga po kom osnovu je obračunat PDV koji se evidentira. Naime, ako se **evidentira interno obračunati PDV** po osnovu primljenih dobara i usluga, bira se opcija „Nabavka”. Sa druge strane, ako je reč o **PDV koji je obveznik PDV obračunao po osnovu prometa koji je izvršio** obvezniku poreza na prihode od samostalne delatnosti ili obvezniku poreza na dobit pravnih lica, koji nije korisnik SEF, u ovo polje se unosi „Isporuka”.

Dakle, opcija „Nabavka” se bira u slučajevima kada obveznik evidentira interno obračunati PDV po osnovu prometa koji mu vrši strano lice (koje nije obveznik PDV u Srbiji), kao i po osnovu prometa koji mu vrše drugi obveznici PDV, a za koji je primalac poreski dužnik (promet iz oblasti građevinarstva, promet sekundarnih sirovina itd.).

Sa druge strane, „Isporuka” se unosi u slučajevima kada obveznik PDV, na primer, vrši oporeziv promet preduzetniku paušalcu koji nije dobrovoljni korisnik SEF, ili preduzetniku koji vodi knjige, odnosno pravnom licu, koje nije obveznik PDV, niti dobrovoljni korisnik SEF.

Identifikator lica koje vrši promet/ lica kojem se vrši promet

U ovo polje unosi se PIB, odnosno PIB i JBKJS, odnosno Poreski broj lica koje vrši promet, odnosno lica kojem se vrši promet, u zavisnosti da li obveznik evidentira PDV po osnovu prometa koji on vrši, ili evidentira interno obračunati PDV po osnovu prometa koji se njemu vrši.

Naime, ukoliko se PDV evidentira po osnovu isporuke dobara i usluga, u ovo polje se unosi identifikator kupca. Na primer, obveznik PDV je izvršio oporezivi promet preduzetniku paušalcu, koji nije dobrovoljni korisnik SEF, u ovo polje se unosi PIB preduzetnika paušalca.

Sa druge strane, **ako se evidentira interno obračunati PDV, po osnovu nabavke dobara i usluga, u ovo polje se unosi identifikator dobavljača.** Na primer, prilikom evidentiranja interno obračunatog PDV po osnovu primljenih dobara i usluga iz oblasti građevinarstva, u ovo polje se unosi PIB dobavljača - obveznika PDV koji vrši promet.

Takođe, ako se interni PDV obračunava po osnovu dobara i usluga primljenih od stranog lica, u ovo polje bi trebalo uneti Poreski broj tog stranog lica. Ipak, u praksi ovaj podatak često neće biti poznat primaocu dobara ili usluga koji treba da evidentira interno obračunati PDV. Ovo posebno imajući u vidu da obaveza za interni obračun PDV nastaje, u principu, nezavisno od toga da li je strano lice izdalo račun za izvršeni promet. Takođe, i na računu koji strano lice izdaje ne navodi se uvek poreski broj tog lica. Problem je tim veći što je ovaj podatak obavezan, tj. bez unošenja tog podatka ne može da se završi evidentiranje PDV. S tim u vezi, u situacijama u kojima obvezniku nije poznat Poreski broj stranog lica, jedino rešenje bi bilo da se nasumično unese određeni broj, kako bi se PDV mogao evidentirati.

Tip dokumenta

U ovom polju bira se odgovarajući tip dokumenta na osnovu kog se vrši evidentiranje PDV, i to:

- faktura;
- dokument o smanjenju;
- dokument o povećanju;
- avansna faktura;
- interni račun za promet stranog lica;
- drugi interni račun.

Odredbom člana 20. stav 2. Pravilnika precizirano je da su predmetni dokumenti koji se odnose na:

- isporuke: faktura (za promet dobara, odnosno usluga), dokument o smanjenju, dokument o povećanju i avansna faktura;
- nabavke: interni račun za promet stranog lica (za promet dobara, odnosno usluga, povećanje naknade za promet dobara, odnosno usluga i plaćeni avans) i drugi interni račun (za promet dobara, odnosno usluga, povećanje naknade za promet dobara, odnosno usluga i plaćeni avans), sačinjeni u skladu sa propisima kojima se uređuje PDV.

Imajući u vidu navedeno, u nastavku ćemo pojasniti način na koji se bira odgovarajući tip dokumenta, u zavisnosti od osnova po kom se obračunava PDV koji se evidentira u Pojedinačnoj evidenciji.

Faktura

Dokument „Faktura” bira se u slučajevima kada obveznik PDV evidentira PDV po osnovu izvršenog prometa obvezniku poreza na prihode od samostalne delatnosti, odnosno obvezniku poreza na dobit pravnih lica, koji nije korisnik SEF. Dakle, ovaj tip dokumenta ne bira se u slučajevima kada korisnik SEF evidentira interno obračunati PDV, koji je obračunao kao primalac dobara ili usluga.

Primer

Obveznik PDV izvršio je promet na veliko privrednom društvu koje nije obveznik PDV, niti je dobrovoljni korisnik SEF. S tim u vezi, obveznik PDV je po tom osnovu izdao „običan” račun tom privrednom društvu, na kojem je iskazan obračunati PDV. U poreskom periodu u kojem je promet izvršen, obveznik PDV evidentira obračunati PDV u Pojedinačnoj evidenciji u SEF, a kao tip dokumenta bira „Faktura”.

Dokument o povećanju i smanjenju

Predmetni dokumenti unose se u slučaju kada dolazi do smanjenja, odnosno povećanja osnovice, pa samim tim i do smanjenja odnosno povećanja PDV, u skladu sa članom 21. Zakona o PDV. Bitno je imati u vidu da se **ovi dokumenti biraju samo u slučaju kada do smanjenja, odnosno povećanja osnovice, dolazi po osnovu prometa koji je obveznik PDV izvršio, tj. samo kada se PDV evidentira po osnovu isporuke dobara i usluga.**

Kada je reč o smanjenju osnovice, ovaj tip dokumenta se bira kada nakon oporezivog prometa dođe do smanjenja naknade po određenom osnovu (na primer, naknadno odobreni popust, raskid ugovora, vraćanje dobara u propisanim slučajevima itd.). **Napominjemo da se evidentiranje dokumenta o smanjenju u Pojedinačnoj evidenciji PDV tretira kao potencijalno smanjenje PDV, budući da obveznik PDV po ovom osnovu stvarno smanjenje PDV vrši kroz Zbirnu evidenciju (na polju „Smanjenje PDV”), u poreskom periodu u kojem su ispunjeni uslovi za smanjenje PDV, u skladu sa propisima o PDV, tj. u periodu kada je primalac potvrdio dokument o smanjenju.** Dakle, budući da je reč o primaocima koji nisu obveznici PDV, nije potrebno pribaviti dokument primaoca o ispravci prethodnog PDV, već je potrebno samo da je dokument o smanjenju (koji se u ovim slučajevima izdaje van SEF), potvrđen od primaoca.

Naime, u skladu sa članom 22. st. 3. i 4. Pravilnika, ako je dokument o smanjenju (elektronska faktura ili drugi dokument) izdat licu koje nije obveznik PDV, obveznik PDV - izdavalac u Zbirnoj evidenciji PDV za poreski period u kojem je primalac potvrdio dokument o smanjenju, evidentira iznos za koji je smanjen obračunati PDV u polju u kojem se iskazuju podaci o smanjenju PDV.

Dokument o smanjenju iz stava 3. ovog člana **može biti potvrđen na samom dokumentu o smanjenju ili posebnim dokumentom koji je poslat elektronskim putem ili na drugi način.**

Dakle, suština je da se u ovim slučajevima smanjenje PDV evidentira i u Pojedinačnoj, i u Zbirnoj evidenciji, s tim što se evidentiranje u Pojedinačnoj evidenciji SEF tretira kao potencijalno smanjenje PDV, dok se stvarno smanjenje evidentira u Zbirnoj evidenciji, u poreskom periodu u kojem je dokument o smanjenju potvrđen od strane kupca.

Primer

Obveznik PDV je izvršio promet građevinskog materijala preduzetniku paušalcu, koji nije dobrovoljni korisnik SEF. Budući da je preduzetnik naknadu za taj promet platio pre ugovorenog roka plaćanja, obveznik PDV mu, u skladu sa ugovorom, odobrava popust, i po tom osnovu izdaje dokument o smanjenju osnovice preduzetniku, naravno van SEF. Pretpostavimo da je dokument o smanjenju osnovice izdat u maju mesecu, a da je preduzetnik taj dokument potpisao (potvrdio) i poslao obvezniku PDV u junu.

S navedenim u vezi, obveznik PDV u Pojedinačnoj evidenciji za maj evidentira smanjenje PDV, a kao tip dokumenta bira „Dokument o smanjenju”. Imajući u vidu da je dokument o smanjenju potvrđen od strane preduzetnika u junu (što predstavlja uslov za smanjenje PDV), obveznik PDV u Zbirnoj evidenciji za jun iskazuje iznos za koji je smanjen PDV u polju: „Smanjenje PDV”.

Napominjemo da obaveza evidentiranja smanjenja PDV i u Pojedinačnoj i u Zbirnoj evidenciji postoji i u slučaju kada je dokument o smanjenju potvrđen u istom poreskom periodu u kojem je taj dokument izdat.

Avansna faktura

Tip dokumenta „Avansna faktura” bira se u slučaju kada obveznik PDV obračunava PDV po osnovu primljenog avansa za budući promet na veliko od obveznika poreza na prihod od samostalne delatnosti, odnosno obveznika poreza na dobit pravnih lica, koji nisu korisnici SEF.

Primer

Obveznik PDV prodaje dobra preduzetniku koji nije obveznik PDV, niti je dobrovoljni korisnik SEF. Po tom osnovu, preduzetnik avansno plaća deo naknade, na osnovu čega mu obveznik PDV izdaje avansni račun, van SEF. Prilikom evidentiranja PDV koji je obračunao na primljeni avans, obveznik PDV kao Tip dokumenta bira dokument: „Avansna faktura”.

Napominjemo da se i **ovaj tip dokumenta bira isključivo po osnovu evidentiranja PDV koji vrši obveznik PDV po osnovu isporuke dobara i usluga. Dakle, ovaj tip dokumenta se ne bira u slučajevima kada se vrši interni obračun PDV po osnovu plaćenog avansa dobavljaču.**



Interni račun za promet stranog lica

Ovaj Tip dokumenta se bira u slučaju kada se **evidentira interno obračunati PDV po osnovu prometa koji vrši strano lice, koje nije obveznik PDV u Republici Srbiji.**

Primer

Strano lice (koje nije obveznik PDV u Srbiji) pružilo je konsultantsku uslugu domaćem pravnom licu - korisniku SEF. Domaće pravno lice je po tom osnovu internim putem obračunalo PDV. Prilikom evidentiranja tog PDV u Pojedinačnu evidenciju PDV, kao tip dokumenta, domaće pravno lice bira dokument: „Interni račun za promet stranog lica”.

Takođe, ako je interno obračunati PDV izvršen po osnovu avansa koji je plaćen stranom licu, prilikom evidentiranja tog PDV bira se tip dokumenta „Interni račun za promet stranog lica”, s tim što se kod odabira ovog tipa dokumenta u Pojedinačnoj evidenciji pojavi dodatno polje, a to je „Osnov odabira dokumenta”, na kome se opredeljuje da li se interni obračun PDV vrši na osnovu prometa ili avansa.

Primer

Domaće pravno lice je avansno platilo deo naknade stranom licu (koje nije obveznik PDV u Srbiji) za buduće konsultantske usluge, i po tom osnovu obračunalo PDV internim putem. Prilikom evidentiranja tog internog PDV, domaće pravno lice bira dokument: „Interni račun za promet stranog lica”.

Pored toga, bitno je istaći da se **ovaj tip dokumenta bira i u slučaju kada se interni PDV obračunava po osnovu naknadno prefakturisanih troškova vezanih za promet stranog lica, kada strano lice po tom osnovu izdaje tzv. debit note.**

Primer

Strano lice je pružilo konsultantske usluge domaćem pravnom licu. Naknadno je strano lice prefakturisalo troškove smeštaja konsultanata domaćem pravnom licu. Po tom osnovu, domaće pravno lice internim putem obračunava PDV i prilikom evidentiranja tog PDV u Pojedinačnu evidenciju, kao tip dokumenta bira dokument „Interni račun za promet stranog lica”. Dakle, bitno je imati u vidu da se u ovom slučaju ne bira kao tip dokumenta „Dokument o povećanju”.

Na kraju, kada dolazi do naknadnog smanjenja naknade za promet stranog lica (tzv. *credit note*), smanjenje PDV se ne evidentira u Pojedinačnoj evidenciji PDV, već se u poreskom periodu u kojem su ispunjeni uslovi, smanjenje PDV evidentira u Zbirnoj evidenciji, na polju „Smanjenje PDV”.

Naime, u skladu sa članom 24. Pravilnika, ako je izvršeno elektronsko evidentiranje PDV za nabavke, nezavisno od toga da li je sačinjen i dokument koji se odnosi na nabavku u skladu sa ovim pravilnikom, u Zbirnoj evidenciji PDV za

poreski period u kojem su ispunjeni uslovi da poreski dužnik - primalac dobara, odnosno usluga smanji obračunati PDV u skladu sa Zakonom o PDV, evidentira se iznos za koji je smanjen obračunati PDV u polju u kojem se iskazuju podaci o smanjenju PDV.

Podsetimo, prema odredbi člana 54. stav 2. **Pravilnika o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 37/2021, 64/2021, 127/2021, 49/2022, 59/2022, 7/2023 i 15/2023 - dalje: Pravilnik o PDV)**, ako se osnovica za oporezivi promet dobara ili usluga koji je izvršilo strano lice koje nije obveznik PDV u Republici Srbiji naknadno smanji, primalac dobara ili usluga koji je poreski dužnik za taj promet, može da smanji iznos obračunatog PDV ako je ispravio odbitak prethodnog poreza i ako poseduje dokument kojim se potvrđuje da je smanjena naknada za promet dobara ili usluga.

Primer

Strano lice je pružilo konsultantske usluge domaćem pravnom licu. Naknadno je strano lice odobrilo popust domaćem pravnom licu i po tom osnovu izdalo dokument o smanjenju naknade (tzv. *credit note*). S tim u vezi, domaće pravno lice je dužno da izvrši ispravku prethodnog poreza (koji je korišćen po osnovu interno obračunatog PDV), uz istovremeno pravo da smanji i interno obračunati PDV. Smanjenje interno obračunatog PDV domaće lice ne evidentira u Pojedinačnoj evidenciji, već ovo smanjenje evidentira u Zbirnoj evidenciji u polju: „Smanjenje PDV”.

Drugi interni račun

„Drugi interni račun”, kao tip dokumenta, bira se u slučajevima kada promet vrši obveznik PDV drugom obvezniku PDV, a poreski dužnik za taj promet je primalac dobara ili usluga, u skladu sa odredbama člana 10. stav 2. Zakona o PDV (promet iz oblasti građevinarstva, promet sekundarnih sirovina i sl.). Bitno je napomenuti da se **ovaj tip dokumenta bira i u slučajevima kada se interni PDV obračunava po osnovu plaćenog avansa, kao i kada se interni PDV obračunava po osnovu naknadnog povećanja osnovice, vezano za promet iz člana 10. stav 2. Zakona o PDV.**

Kao i u slučaju internog računa za promet stranog lica, i kod odabira tipa dokumenta „Drugi interni račun”, pojavljuje se dodatno polje, na kome se opredeljuje da li se drugi interni račun (interni obračun PDV) vrši na osnovu prometa ili datog avansa.

Sa druge strane, kada dođe do naknadnog smanjenja naknade u ovim slučajevima, po tom osnovu se ne vrši evidentiranje u Pojedinačnoj evidenciji, već u Zbirnoj evidenciji u polju „Smanjenje PDV”, u poreskom periodu u kojem su ispunjeni uslovi za smanjenje PDV, u smislu člana 21. Zakona o PDV.

Dakle, u ovim slučajevima praktično se primenjuju ista pravila koja važe i kada se kao tip dokumenta bira „Interni račun za promet stranog lica”.

Broj dokumenta

U ovo polje unosi se broj dokumenta na osnovu koga se vrši evidentiranje PDV u Pojedinačnoj evidenciji. Na primer, ako je reč o PDV koji se evidentira na osnovu prometa koji je obveznik PDV izvršio obvezniku poreza na prihode od samostalne delatnosti, odnosno obvezniku poreza na dobit pravnih lica, koji nije korisnik SEF, pa po tom osnovu izdao račun van SEF, u ovo polje unosi se broj tog računa.

Sa druge strane, kada se evidentira interno obračunati PDV po osnovu prometa stranog lica, ili po drugom osnovu, smatramo da se u ovo polje **unosí broj internog računa koji primalac dobara ili usluga kreira i na kom obračunava PDV internim putem**, u skladu sa članom 196. Pravilnika o PDV.

Osnov za avansno plaćanje

Ovo polje se popunjava u slučaju kada je kao tip dokumenta odobrena avansna faktura, tj. u slučaju kada se evidentira PDV koji je obračunat po osnovu primljenog avansa, kao i u slučaju kada se evidentira interno obračunati PDV po osnovu avansnog plaćanja, nezavisno od toga što se u ovim slučajevima kao tip dokumenta bira „Interni račun za promet stranog lica”, odnosno „Drugi interni račun”.

Osnov za avansno plaćanje može biti dokument na osnovu koga se vrši avansno plaćanje. To, na primer, može biti predračun, ugovor ili bilo koji drugi dokument u kojem je definisano avansno plaćanje, te se u ovo polje, primera radi, može navesti naziv i broj tog dokumenta i sl. Pored toga, kao osnov za avansno plaćanje mogu se navesti konkretna dobra i usluge za koje je avansno plaćanje izvršeno itd.

Povezane avansne fakture

Ovo polje se popunjava u slučaju evidentiranja PDV za promet dobara i usluga, koji je obveznik PDV izvršio obvezniku poreza na prihode od samostalne delatnosti, odnosno obvezniku poreza na dobit pravnih lica, koji nisu obveznici PDV, niti su dobrovoljni korisnici SEF, u slučaju kada je prethodno bila avansna uplata, na osnovu koje je obveznik PDV izdao avansni račun.

S navedenim u vezi, ovo polje se **može popuniti samo u slučaju kada se kao tip dokumenta izabere „Faktura”**.

Datum naplate/plaćanja avansa

Ovo polje se popunjava kada se evidentira PDV koji je obračunat po osnovu naplate, odnosno plaćanja avansa. S tim u vezi, kao datum naplate, odnosno plaćanja avansa, navodi

se datum kada je izvršeno avansno plaćanje. Dakle, ovo polje se popunjava u slučaju kada se kao tip dokumenta izabere „Avansna faktura”, ali i u slučajevima kada se evidentira interno obračunati PDV po osnovu izvršenog avansnog plaćanja.

Datum evidentiranja

U ovo polje se unosi datum kada se vrši evidentiranje PDV u Pojedinačnoj evidenciji PDV. Imajući u vidu da se u SEF automatski generiše podatak o datumu evidentiranja, nije jasna svrha ovog polja, tj. zbog čega se korisniku SEF omogućava da samostalno izabere datum evidentiranja iz kalendara.

Promet po stopi od 20%, odnosno 10% (opis prometa, osnovica i obračunati PDV)

Pojedinačna evidencija PDV sadrži polja u kojoj se iskazuju podaci o prometu, i to posebno podaci o prometu koji se oporezuje po stopi od 20%, i posebno podaci o prometu koji se oporezuje po stopi od 10%. Podaci o prometu sadrže sledeće:

- opis prometa;
- osnovica;
- obračunati PDV.

Kada je reč o opisu prometa, u ovo polje se ukratko navodi, tj. opisuje promet koji se vrši (na primer, promet građevinskog materijala, ili na primer, konsultantske usluge i sl.).

U polje osnovica se iskazuje osnovica na koju je obračunat PDV, dok se u polju „obračunati PDV” iskazuje iznos PDV koji je obračunat na tu osnovicu. Svakako iznos PDV je najvažniji podatak koji se unosi u evidenciju, budući da je suština u tome da se iznos PDV ispravno evidentira u SEF. Napominjemo, **ako je pre prometa bilo avansnog plaćanja na osnovu kojeg je obračunat i evidentiran PDV, prilikom popunjavanja ovih polja u polje „Osnovica” se iskazuje celokupan iznos osnovice, dok se u polju „Obračunati PDV” iskazuje samo preostali iznos PDV.**

Imajući u vidu da se predmetni podaci iskazuju po svakom dokumentu, koji može da sadrži jednu ili više stavki, u polje „Ukupno obračunati PDV” obveznik iskazuje zbir obračunatog PDV po stopi od 20% i po stopi od 10%. Napominjemo da se **ne vrši automatsko sabiranje ovih podataka**, već obveznik vrši sabiranje i unosi zbir u ovo polje. Naravno, ako je, na primer, postojao samo promet koji se oporezuje po stopi od 20%, u ovo polje će se samo prepisati iznos sa polja „obračunati PDV po stopi od 20%”.

U polje „Ukupan iznos naknade/vrednosti unosi se ukupan iznos naknade **sa PDV, ako je reč o evidentiranju PDV koji je obračunat od strane obveznika PDV koji je izvršio promet dobara ili usluga**. Sa druge strane, u slučaju kada se evidentira **interni PDV**, koji je obračunat od strane primaoca



dobara ili usluga, u ovo polje se unosi ukupan iznos naknade bez interno obračunatog PDV.

„Obavezna” i „opciona” polja u Pojedinačnoj evidenciji PDV

Prilikom popunjavanja Pojedinačne evidencije PDV u SEF, može se primetiti da pojedina polja ne mogu ostati prazna, u smislu da se bez popunjavanja tih polja ne može evidentirati PDV (to su polja: „Broj pojedinačne evidencije”, „Godina”, „Identifikator lica”, „Broj dokumenta”).

Sa druge strane, postoje i polja koja mogu ostati nepopunjena, u smislu da se bez popunjavanja tih polja može evidentirati PDV (kao što su polja: „Osnov avansnog plaćanja”, „Opis prometa” itd.).

Nezavisno od navedenog, **preporuka je da se prilikom evidentiranja PDV popunjavaju sva potrebna polja u Pojedinačnoj evidenciji PDV, bez obzira da li je reč o tzv. obaveznom ili opcionim poljima**, s tim što je svakako najvažnije da je iznos PDV evidentiran blagovremeno i ispravno, budući da je to svrha predmetnih evidencija.

Unos podataka u Pojedinačnu evidenciju u slučaju kada je bilo avansnog plaćanja

U skladu sa članom 25. Pravilnika, ako je naplaćen avans za promet dobara, odnosno usluga za koji je poreski dužnik obveznik PDV - isporučilac dobara, odnosno pružalac usluga, podaci o PDV evidentiraju se tako što se za poreski period u kojem je avans naplaćen evidentira iznos PDV po osnovu naplate avansa, a za poreski period u kojem je promet izvršen, **uključujući i poreski period u kojem je primljen avans**, iznos razlike između iznosa PDV za promet dobara, odnosno usluga i iznosa PDV po osnovu naplate avansa.

Dakle, i u slučaju kada je avans plaćen ili naplaćen u istom poreskom periodu u kojem je promet izvršen, postoji obaveza da se posebno evidentira PDV po osnovu avansa, a posebno da se evidentira ostatak PDV koji nije pokriven avansom. Može se reći da ovo na neki način predstavlja „novinu” u odnosu na dosadašnja usvojena shvatanja, prema kojima u ovom slučaju treba evidentirati samo PDV na osnovu prometa. Smatramo da ovo rešenje nije usklađeno sa Pravilnikom o PDV, budući da u skladu sa članom 165. Pravilnika o PDV, kada obveznik PDV u istom poreskom periodu primi avansnu uplatu i izvrši promet dobara i usluga za koji je primio avansnu uplatu, u tom slučaju nema obavezu izdavanja računa po osnovu primljene avansne uplate, već samo računa za izvršeni promet dobara i usluga, osim po osnovu primljene avansne uplate za promet za koji postoji obaveza izdavanja fiskalnog računa u skladu sa propisima kojima se uređuje fiskalizacija, odnosno obaveza izdavanja elektronske fakture.

Imajući u vidu da se u ovim slučajevima vrši evidentiranje PDV na osnovu „običnih” faktura, u situacijama kada je primljen avans u istom poreskom periodu u kojem je promet izvršen, obveznik PDV može da izda samo račun za promet, ali sa druge strane u Pojedinačnoj evidenciji ima obavezu da evidentira i PDV po osnovu avansa i ostatak PDV po osnovu izvršenog prometa.

Primer

Obveznik PDV izdaje u zakup poslovni prostor preduzetniku koji nije obveznik PDV, niti dobrovoljni korisnik SEF. Ugovorena je mesečna zakupnina u iznosu od 240.000 dinara, s tim što se polovina zakupnine plaća na početku meseca, a druga polovina u roku od pet dana od isteka meseca. Preduzetnik je za jun mesec platio 120.000 dinara 3. juna. Promet se smatra izvršenim poslednjeg dana perioda, tj. 30. juna. Budući da obveznik PDV po ovom osnovu ne izdaje e-fakture, u skladu sa članom 165. Pravilnika o PDV, opredelio se da izdaje samo račun za izvršeni promet, dana 30. juna.

Međutim, u Pojedinačnoj evidenciji PDV za jun, obveznik PDV je dužan da posebno evidentira PDV po osnovu avansa, a posebno ostatak PDV po osnovu izvršenog prometa. Dakle, obveznik PDV prvo popunjava Pojedinačnu evidenciju po osnovu avansa, te pored ostalog, kao tip dokumenta bira: „Avansna faktura”. Budući da nije izdat avansni račun, u polje Broj dokumenta, prema našem mišljenju, može da unese „0” (nula). U polje Osnovica unosi iznos od 100.000 dinara, dok u polju Obračunati PDV iskazuje 20.000 dinara. Pored toga, obveznik popunjava Pojedinačnu evidenciju PDV po osnovu izvršenog prometa, u kojoj kao tip dokumenta bira: „Faktura”, dok u polju osnovica iskazuje ukupan iznos osnovice od 200.000 dinara, a u polju Obračunati PDV preostali iznos PDV od 20.000 dinara.

Iz ovog primera se najbolje vidi koliko je bespotrebno pravilo da se u slučajevima kada je avans plaćen u istom poreskom periodu kada je promet izvršen, odvojeno evidentiraju PDV po osnovu avansa i preostali PDV po osnovu izvršenog prometa.

Sa druge strane, **ako je avansno plaćena celokupna naknada, te je s tim u vezi, po osnovu avansa obračunat celokupan PDV, u tom slučaju se evidentira samo PDV po osnovu avansa**. Drugim rečima, u ovom slučaju se nakon izvršenog prometa ne popunjava Pojedinačna evidencija PDV, budući da ne postoji preostali iznos PDV koji bi se evidentirao.

Evidentiranje PDV u slučaju kada do isteka roka za podnošenje PDV prijave nije izdata e-faktura

Prema odredbama člana 21. Pravilnika o PDV, ako elektronska faktura iz člana 11. stav 1. tač. 1)-3) ovog pravilnika nije izdata do isteka roka za predaju poreske prijave za poreski

period za koji je nastala poreska obaveza u skladu sa Zakonom o PDV, u Pojedinačnoj evidenciji PDV za taj poreski period vrši se evidentiranje obračunatog PDV, kao tip dokumenta navodi se tip dokumenta koji je trebalo da bude izdat, a kao broj dokumenta navodi se „0” (nula).

Ako je posle isteka roka iz stava 1. ovog člana izdata elektronska faktura iz stava 1. ovog člana, u Zbirnoj evidenciji PDV za poreski period na koji se odnosi elektronska faktura iznos PDV iz stava 1. ovog člana evidentira se u polju u kojem se iskazuju podaci o smanjenju PDV.

Dakle, ovim odredbama je uređena situacija u kojoj je obveznik PDV izvršio oporezivi promet dobara ili usluga, za koji postoji obaveza izdavanja e-fakture, ali do kraja roka za podnošenje poreske prijave za period u kojem je nastala obaveza za PDV nije izdata e-faktura, što znači da PDV po tom osnovu nije evidentiran. S tim u vezi, navedenim odredbama se propisuje da u ovim slučajevima obveznik treba da evidentira PDV u Pojedinačnoj evidenciji PDV za period u kojem je nastala poreska obaveza. Ako nakon toga obveznik PDV ipak izda e-fakturu, u tom slučaju će se u Pojedinačnoj evidenciji PDV evidentirati isti PDV dva puta - jednom po osnovu evidentiranja u Pojedinačnoj evidenciji, a drugi put po osnovu izdate e-fakture. S tim u vezi, u ovom slučaju je potrebno smanjiti PDV u Zbirnoj evidenciji PDV koja se odnosi na period u kojem je nastala obaveza za PDV, iskazivanjem iznosa PDV u polju „Smanjenje PDV”.

Primer

Obveznik PDV je izvršio oporezivi promet drugom obvezniku PDV u junu mesecu. Do kraja roka za podnošenje poreske prijave za jun obveznik PDV nije izdao e-fakturu. S tim u vezi, obveznik PDV je dužan da evidentira PDV po osnovu predmetnog prometa u Pojedinačnoj evidenciji PDV za jun mesec. Prilikom popunjavanja Pojedinačne evidencije PDV, kao tip dokumenta obveznik bira: „Faktura”, dok u polje broj dokumenta unosi „0” (nula).

U avgustu obveznik PDV izdaje e-fakturu u kojoj kao datum obračuna PDV navodi datum prometa (koji je izvršen u junu). Imajući u vidu da je po ovom osnovu dva puta evidentiran PDV u evidenciji za jun, obveznik smanjuje PDV u Zbirnoj evidenciji za jun mesec, iskazivanjem iznosa na polju: „Smanjenje PDV”.

Evidentiranje PDV u slučaju kada se PDV obračunava na osnovicu koja je utvrđena procenom

U skladu sa članom 26. Pravilnika, ako je elektronsko evidentiranje obračuna PDV izvršeno na osnovu procene osnovice u skladu sa Zakonom o PDV, posle čega je došlo do izmene osnovice i iznosa PDV:

- 1) povećanje PDV evidentira se u Pojedinačnoj evidenciji PDV na osnovu odgovarajućeg dokumenta o nabavci u skladu sa ovim pravilnikom;
- 2) smanjenje PDV evidentira se u Zbirnoj evidenciji PDV u polju u kojem se iskazuju podaci o smanjenju PDV.

Podsetimo, Pravilnikom o PDV je propisano da u situacijama kada obračun PDV vrši primalac dobara i usluga, kao poreski dužnik, a u momentu nastanka obaveze za interni obračun PDV nije poznat iznos osnovice (jer, na primer, pružalac usluge nije izdao račun ili drugi dokument na osnovu koga se može utvrditi tačan iznos naknade - osnovice), primalac obračunava interni PDV na procenjenju osnovicu. U poreskom periodu kada primalac utvrdi tačan iznos osnovice, koja se razlikuje od procenjene osnovice, primenjuje pravila o smanjenju, odnosno povećanju osnovice, u skladu sa članom 21. Zakona o PDV.

S navedenim u vezi, članom 26. Pravilnika praktično se samo potvrđuje da se i u SEF evidentiranje u ovim slučajevima vrši na isti način kao i kada u drugim slučajevima dolazi do povećanja, odnosno smanjenja osnovice.

Dakle, u poreskom periodu u kojem je nastala obaveza za interni PDV i u kom je primalac obračunao PDV na procenjenju osnovicu, taj PDV se evidentira u Pojedinačnoj evidenciji PDV. U nekom od narednih perioda, kada primalac utvrdi tačan iznos osnovice evidentira promenu na sledeći način:

- ako je utvrđeni iznos osnovice veći od procenjene osnovice, primalac na tu razliku interno obračunava PDV i obračunati PDV evidentira u tekućem periodu u Pojedinačnoj evidenciji PDV (kao tip dokumenta bira: „Interni račun za promet stranog lica” ili „Drugi interni račun”);
- ako je utvrđeni iznos osnovice manji od procenjene osnovice, u tom slučaju se smanjenje evidentira u Zbirnoj evidenciji PDV za tekući period, u polju „Smanjenje PDV”.

Evidentiranje PDV u Zbirnoj evidenciji

Odredbom člana 4. stav 3. ZEF propisano je da se elektronsko evidentiranje obračuna poreza na dodatu vrednost vrši zbirno, za sve obaveze (po osnovu kojih postoji obaveza evidentiranja PDV u SEF), iskazivanjem podataka o osnovici i obračunatom porezu na dodatu vrednost, posebno po poreskim stopama, osim ako ovim zakonom nije drukčije propisano.

Shodno tome, sve ono za šta nije izričito predviđeno da se evidentira u okviru Pojedinačne evidencije, evidentira se u Zbirnoj evidenciji PDV u SEF, a pregled najčešćih slučajeva koji se evidentiraju u okviru ove evidencije dali smo u Stručnom komentaru: ELEKTRONSKO EVIDENTIRANJE PDV U SISTEM ELEKTRONSKIH FAKTURA OD 1.1.2023. GODINE •



Zbirna i pojedinačna evidencija • koji je u elektronskoj bazi u relaciji sa ovim tekstom, a u štampanom izdanju objavljen u broju 298.

Razlika u odnosu na Pojedinačnu evidenciju pre svega se ogleda u tome što se u okviru Zbirne evidencije sve obaveze evidentiraju zbirno u tri različita segmenta jedne evidencije (u kojima se podaci unose po različitim PDV stopama) i to:

- 1) Promet uz naknadu;
- 2) Avans za budući promet i
- 3) Promet bez naknade.

Dakle, sav promet za koji postoji obaveza evidentiranja u Zbirnoj evidenciji, npr. sav promet bez naknade koji je PDV oporeziv (bilo da se radi o prometu dobara/usluga bez naknade za koji nije izdata e-faktura ili fiskalni račun, PDV na manjak ili rashod dobara iznad količine utvrđene normativom), evidentira se na isto polje (osnovica - u segmentu „Promet bez naknade”) dok se PDV automatski obračunava u Zbirnoj evidenciji.

U jednom poreskom periodu dovoljna je jedna Zbirna evidencija, pa ukoliko obveznik u istom poreskom periodu, pored PDV na promet bez naknade koji evidentira u Zbirnoj evidenciji, ima i promet uz naknadu ili avans za budući promet uz naknadu za koji postoji obaveza evidentiranja u Zbirnoj evidenciji (npr. PDV oporeziv promet ili avans za budući PDV oporeziv promet u Srbiji koji se vrši stranom pravnom licu), obveznik vrši evidentiranje u istu Zbirnu evidenciju u kojoj se evidentira i promet bez naknade koji je predmet evidentiranja.

Sa druge strane, ukoliko obveznik u nekom poreskom periodu nema obaveza koje su predmet evidentiranja u okviru Zbirne evidencije, nema obavezu podnošenja Zbirne evidencije na 0.

Sadržina Zbirne evidencije

Pravilnikom je propisano da Zbirna evidencija PDV sadrži podatke o:

- 1) broju, statusu i datumu evidentiranja;
- 2) godini, poreskom periodu (mesec ili kvartal) i periodu (konkretan mesec ili kvartal);
- 3) prometu uz naknadu po stopi od 20% (osnovica, obračunati PDV i ukupan iznos);
- 4) prometu uz naknadu po stopi od 10% (osnovica, obračunati PDV i ukupan iznos);
- 5) avansu za promet po stopi od 20% (iznos avansne uplate i obračunati PDV);
- 6) avansu za promet po stopi od 10% (iznos avansne uplate i obračunati PDV);
- 7) prometu bez naknade po stopi od 20% (osnovica i obračunati PDV);

- 8) prometu bez naknade po stopi od 10% (osnovica i obračunati PDV);
- 9) povećanju PDV (iznos za koji je povećan PDV po osnovu prometa i avansa iz prethodnih poreskih perioda i poreskog perioda za koji se sačinjava Zbirna evidencija PDV);
- 10) smanjenju PDV (iznos za koji je smanjen PDV po osnovu prometa i avansa iz prethodnih poreskih perioda i poreskog perioda za koji se sačinjava Zbirna evidencija PDV).

Broj, status i datum evidentiranja

Svaka evidencija PDV u SEF mora imati svoj broj. U skladu sa ZEF i Pravilnikom nije propisano da ovi brojevi moraju biti hronološki ili da moraju da nose broj bilo kog dokumenta obveznika, te je obveznik slobodan da samostalno numeriše evidencije.

Status Zbirne evidencije se automatski generiše u SEF i taj status može biti:

- 1) **„U pripremi”** - tokom pripreme evidencije, a pre odabira opcije „evidentiraj”;
- 2) **„Evidentirano”** - kada se evidencija koja je u pripremi evidentira odabirom opcije „Evidentiraj”;
- 3) **„Korigovano”** - kada se nakon evidentiranja neki od podataka menja, pri čemu na SEF ostaju i prethodna (korigovana) i nova Zbirna evidencija;
- 4) **„Poništeno”** - kada nije trebalo sačinjavati Zbirnu evidenciju, moguće je korigovati, pri čemu na SEF ostaje prethodno evidentirana Zbirna evidencija sa ovim statusom.

Kao i kod Pojedinačne evidencije PDV, i kod Zbirne evidencije PDV je polje: „Datum evidentiranja” opciono polje i obveznik sâm bira taj datum, što nije svrsishodno, budući da se na SEF svakako automatski generiše podatak o datumu promene statusa evidencije, pa nije jasno iz kog razloga je ostavljeno polje datuma koje obveznik sâm bira iz kalendara.

Godina i poreski period

Obavezna polja u okviru Zbirne evidencije su godina i poreski period, pri čemu se kod poreskog perioda prvo bira da li je obveznik mesečni ili tromesečni poreski obveznik, a potom se unosi konkretan period za koji se podnosi evidencija - konkretan mesec, odnosno konkretno tromesečje.

Što se tiče odabira godine, to se odnosi na godinu u kojoj je nastala obaveza za PDV, koji se evidentira, pa ukoliko se npr. Zbirna evidencija sačinjava 15. januara 2024. godine za decembar 2023. godine, obveznik u tom slučaju na polju „godina” upisuje 2023.

Takođe, za poreski period upisuje se onaj mesec u kome je nastala PDV obaveza koja se evidentira, a ne poreski period u kome se sačinjava evidencija.

Promet uz naknadu, avans za promet i promet bez naknade

Kod evidentiranja PDV za promet uz naknadu, obveznik u odgovarajuće polje (u zavisnosti od toga da li je u pitanju promet koji je oporeziv po stopi od 10% ili 20%), unosi osnovicu na koju se obračunava PDV, dok se iznos PDV automatski obračunava u okviru Zbirne evidencije.

Isti je slučaj i kod unosa podataka o prometu bez naknade, kada se na polje osnovice unosi osnovica utvrđena u skladu sa članom 18. Zakona o PDV, a PDV se automatski obračunava u zavisnosti od PDV stope.

Što se tiče evidentiranja PDV na avans koji se evidentira u okviru Zbirne evidencije (npr. avans za PDV oporeziv promet stranom licu ili avans za budući PDV oporeziv promet od strane advokata fizičkim licima), unosi se podatak o primljenom iznosu avansa, dok se na polju PDV automatski preračuna iznos PDV primenom preračunate stope, što znači da obveznik nije dužan da preračuna iznos osnovice, nego unosi tačan iznos primljenog avansa za koji se podrazumeva da u sebi sadrži i iznos PDV.

Povećanje PDV

Pravilnikom nije precizno uređeno kada se uvećanje PDV evidentira na ovom polju. Za razliku od izdavanja dokumenta o smanjenju (preko SEF ili izvan SEF kada se evidentira u Pojedinačnu evidenciju), kod izdavanja dokumenta o povećanju preko SEF ili evidentiranja dokumenta o povećanju u Pojedinačnoj evidenciji, ne može se govoriti o uslovnom povećanju PDV, nego se PDV povećava samim izdavanjem dokumenta.

To znači da nije potrebno evidentirati povećanje PDV u onim slučajevima kada se dokument o povećanju (tzv. knjižno zaduženje) izdaje preko SEF ili kada se dokument o povećanju evidentira u okviru Pojedinačne evidencije (kada se odnosi na povećanje naknade za promet pravnom licu ili preduzetniku u Srbiji koji nisu korisnici SEF).

Imajući navedeno u vidu, postavlja se pitanje, koje su to situacija u kojima dolazi do povećanja PDV, a da se ne izdaje ni e-faktura, niti dolazi do evidentiranja u Pojedinačnu evidenciju, usled čega bi bilo potrebno evidentiranje u okviru Zbirne evidencije.

Na prvom mestu ukazujemo na slučaj kada dolazi do storniranja dokumenta o smanjenju (tzv. knjižnog odobrenja), po osnovu koga je došlo do smanjenja PDV. Ukoliko bi došlo do storniranja dokumenta o smanjenju iz bilo kog razloga, obveznik koji je po osnovu izdavanja ovog dokumenta izvršio smanjenje PDV, bio bi dužan da poveća obračunati PDV.

Budući da se takvo povećanje (koje se iskazuje na polju 3.5 POPDV Obrasca) ne vidi nigde u SEF (samo storniranje dokumenta o smanjenju je samo uslovno smanjenje), tako obračunati PDV bi se iskazao na polju za povećanje PDV.

Sporno je pitanje da li se na ovom polju evidentira povećanje PDV na promet koji se originalno evidentira u okviru Zbirne evidencije (npr. povećanje naknade kod PDV oporezivog prometa izvršenog stranom licu u Srbiji - npr. zaračunati troškovi komunalnih usluga kod zakupa nepokretnosti ili povećanje naknade za PDV oporeziv promet koji advokat vrši fizičkim licima).

Naime u pomenutim slučajevima se radi o naknadnom povećanju naknade za promet, po osnovu koga se PDV evidentira u okviru Zbirne evidencije u delu „Promet uz naknadu”. Pošto se za takvo povećanje naknade ne izdaje dokument preko SEF, niti se vrši evidentiranje u Pojedinačnu evidenciju, taj PDV svakako treba evidentirati u okviru Zbirne evidencije, ali je otvoreno pitanje da li je ispravno evidentiranje izvršiti u delu „Promet uz naknadu”, kada se evidentira i osnovica i PDV ili u delu Povećanje PDV, kada se evidentira samo povećanje PDV.

Ipak, treba napomenuti da predmetna dilema nije od suštinskog značaja, jer se PDV svakako evidentira u okviru Zbirne evidencije, te imajući u vidu da Pravilnikom nije izričito propisano postupanje, smatramo da obveznici ne prave grešku ni u slučaju da iskažu povećanje PDV u okviru polja za Povećanje PDV, niti u delu „Promet uz naknadu”

Smanjenje PDV

U Zbirnoj evidenciji, u polje za smanjenje PDV u okviru Zbirne evidencije unosi se podatak o smanjenju obračunatog PDV, po osnovu prometa ili avansa (uključujući i smanjenje interno obračunatog PDV), iz tekućeg ili prethodnog perioda, i to bez obzira na to da li se smanjenje PDV odnosi na obaveze koje se inicijalno evidentiraju u Zbirnu evidenciju, Pojedinačnu evidenciju ili se za njih izdaje e-faktura ili drugi račun.

Naime, odredbama čl. 22. i 23. Pravilnika je izričito predviđeno da se u polje za smanjenje PDV u Zbirnoj evidenciji unosi podatak o smanjenju obračunatog PDV, u poreskom periodu kada obveznik stekne uslove za smanjenje PDV (obaveštenje od strane primaoca koji je u PDV da nije koristio ili je ispravio odbitak prethodnog PDV, odnosno potvrda dokumenta od strane kupca koji nije u PDV) u slučajevima:

- 1) Kada se izdaje dokument o smanjenju (tzv. knjižno odobrenje) preko SEF;
- 2) Kada se izdaje dokument o smanjenju (tzv. knjižno odobrenje) izvan SEF i
- 3) U slučaju storniranja e-faktura ili drugog računa - primenom člana 44. Zakona o PDV (u slučaju kada je račun trebalo da bude izdat, ali je izdat pogrešan i stornira se - postoji dodatni uslov da je izdat novi ispravan račun).



Na osnovu navedenog se zaključuje da se opcijom smanjenja PDV u okviru Zbirne evidencije teži usklađivanju podataka o smanjenju obračunatog PDV u SEF sa podacima o smanjenju PDV koje obveznik iskazuje na poljima 3.6 ili 3a.5 u POPDV obrascu.

Prethodno je pomenuto i to da se u Zbirnoj evidenciji iskazuje smanjenje i u slučaju kada se prvobitno evidentira PDV u okviru pojedinačne evidencije zbog toga što do roka za predaju poreske prijave nije izdata e-faktura, pa naknadno dođe do izdavanja e-fakture sa iskazanim PDV.

Poslednje pomenuto smanjenje se ne odnosi (kao prethodno navedeni slučajevi) na situaciju kada se umanjuje obračunati PDV koje se iskazuje na polju 3.6 ili polju 3a.5 (kod smanjenja interno obračunatog PDV), nego je ovde slučaj da je PDV koji je u jednom poreskom periodu prijavljen u POPDV obrascu istovremeno bio evidentiran u okviru Pojedinačne evidencije (poklapaju se podaci o dugovanom PDV u POPDV i SEF), pa sa izdavanjem e-fakture na kojoj je obračunat PDV dolazi do neusklađenosti SEF i POPDV, jer se u SEF dugovani PDV pojavljuje i u Pojedinačnoj evidenciji i na e-fakturi, te dolazi do potrebe da se iskaže smanjenje prethodno evidentiranog PDV (iako se to smanjenje ne vidi u POPDV obrascu).

Napominjemo da se obaveza iskazivanja smanjenja PDV u Zbirnoj evidenciji odnosi i na slučaj izdavanja dokumenta o smanjenju koji se vezuje za avansni račun (ili avansnu e-fakturu), kao i u slučaju storniranja avansnog računa sa obračunatim PDV.

Mnogo pitanja se postavilo oko toga zašto je potrebno dodatno evidentiranje smanjenja PDV u okviru Zbirne evidencije kada se izdaje dokument o smanjenju (knjižno odobrenje) preko sistema elektronskih faktura ili u slučaju kada se dokument o smanjenju koji je izdat izvan SEF evidentira u okviru Pojedinačne evidencije.

Odgovor na ovo pitanje je da se smanjenje PDV u svim slučajevima kada je ispunjen uslov za smanjenje u POPDV iskazuje, bez obzira na to da li je dokument o smanjenju izdat preko SEF ili evidentiran u Pojedinačnoj evidenciji ili ne, odnosno bez obzira na to da li se stornira e-faktura ili drugi račun, jer u skladu sa propisima o PDV samo izdavanje dokumenta ili njegovo evidentiranje, odnosno samo storniranje dokumenta, ne predstavlja dovoljan uslov za smanjenje PDV, pa se samo izdavanje dokumenta o smanjenju (preko SEF ili izvan njega ili njegovo evidentiranje u Pojedinačnu evidenciju), kao i storniranje e-fakture ili drugog dokumenta smatra kao uslovno smanjenje PDV, pa tek kada se ispune i drugi propisani uslovi obveznik ima pravo da iskaže smanjenje u POPDV obrascu, a tek tada treba da iskaže smanjenje u SEF, kako bi se podaci u POPDV i SEF uskladili. O navedenim uslovima, sa praktičnim primerima u praksi detaljno smo pisali u okviru Stručnog komentara koji je dat u istom broju štampanog izdanja časopisa Poresko-računovodstveni

instruktor (310/311), pod nazivom USLOVI ZA SMANJENJE PDV PO OSNOVU NAKNADNOG SMANJENJA OSNOVICE I ISKAZIVANJE PODATAKA O SMANJENJU OSNOVICE I PDV I ISPRAVCI ODBITKA PRETHODNOG POREZA PO TOM OSNOVU U OBRASCU POPDV, dok je u pravnoj bazi u relaciji sa ovim tekstom.

Kaznene odredbe u vezi sa evidentiranjem PDV u SEF

Odredbom člana 18. stav 1. tačka 1a) ZEF propisano je da će se novčanom kaznom u iznosu od 200.000 do 2.000.000 dinara kazniti za prekršaj pravno lice - subjekt privatnog sektora, odnosno javno preduzeće ako ne evidentira porez na dodatu vrednost elektronski u skladu sa ovim zakonom.

Shodno ovoj odredbi, prekršajima u vezi sa evidentiranjem PDV u SEF smatraju se:

- 1) Kada je obveznik propustio da evidentira PDV u SEF, a bio je dužan u skladu sa ZEF;
- 2) Kada obveznik nije ispravno evidentirao PDV u Zbirnu, odnosno Pojedinačnu evidenciju u skladu sa ZEF, tj. kada je PDV evidentirao u neodgovarajuću evidenciju i
- 3) Kada evidentiranje PDV u SEF za jedan poreski period nije izvršeno u roku za podnošenje PDV prijave.

Kao što se može videti, za razliku od pogrešnog odabira evidencije u okviru SEF, prekršajem se ne smatra situacija kada je obveznik izdao elektronsku fakturu iako nije bio dužan da je izda u skladu sa ZEF, umesto da evidentira PDV (npr. kod transakcije prometa na malo za koji ne postoji obaveza izdavanja fiskalnog računa, obveznik nije bio dužan da izda e-fakturu, ali je izdao - tada nije dužan da evidentira PDV u SEF).

Na prvom mestu ukazujemo da su kaznene odredbe predviđene za jednu grupu korisnika SEF, a to su subjekti privatnog sektora (uključujući i dobrovoljne korisnike u slučaju da imaju obavezu evidentiranja PDV u SEF, kada se smatraju poreskim dužnikom za promet stranog lica) i javna preduzeća, dok se subjekti javnog sektora koji se smatraju entitetom države ne podležu navedenim kaznenim odredbama.

Dodatno ukazujemo da se prekršaj u vezi sa evidentiranjem može načiniti na tri prethodno navedena načina, pri čemu je ZEF propustio da propiše normu koja bi predstavljala olakšavajuće okolnosti kod tzv. samoprijavljivanja, tj. oslobađanje od prekršajne odgovornosti u slučaju kada obveznik koji je uočio grešku ili propust da evidentira PDV, tu grešku samoinicijativno ispravi (npr. evidentira PDV nakon roka za podnošenje poreske prijave, što je tehnički moguće u SEF).

Bez obzira na navedeno, smatramo da obveznici koji su propustili rok za evidentiranje PDV i to naknadno uoče svakako treba da evidentiraju PDV u odgovarajuću evidenciju.

Skrećemo pažnju da je prelaznim i završnim odredbama Pravilnika propisano da u periodu od 1. jula 2023. godine zaključno sa 31. decembrom 2023. godine, u postupcima provere pravilnosti elektronskog evidentiranja obračuna PDV, u smislu da li su podaci o obračunatom PDV iskazani u Zbirnoj evidenciji PDV ili Pojedinačnoj evidenciji PDV, nadležni organ ne uzima u obzir pogrešno iskazane podatke ako je tačan ukupan iznos evidentiranog PDV.

Shodno navedenom, Pravilnikom se relaksira prekršajna odgovornost u periodu od 1. jula 2023. godine zaključno sa 31. decembrom 2023. godine, **ali samo u slučaju prekršaja koji se napravi pogrešnim odabirom evidencije**, tj. ukoliko se u Zbirnu evidenciju unese nešto za šta je propisano evidentiranje u Pojedinačnu i obrnuto. Međutim, Pravilnik ne propisuje isto za druge slučajeve iz člana 18. ZEF, tj. ne propisuje da se u postupku kontrole neće uzimati u obzir propuštanje da se evidentira PDV ili kašnjenje u evidentiranju.

Budući da su pravila o elektronskom fakturisanju još uvek nova, da se na donošenje Pravilnika kojim se bliže uređuje evidentiranje PDV u SEF dugo čekalo, kao i imajući u vidu da su promene u samom SEF relativno česte, smatramo da je bilo prostora da se pomenuta odredba Pravilnika odnosi na sve vrste prekršaja u vezi sa evidentiranjem, tj. da se predviđi nekažnjavanje u vezi sa evidentiranjem PDV u SEF do kraja kalendarske godine, bez obzira na to na koji način je greška

u evidentiranju načinjena. Ovo naročito imajući u vidu to što evidentiranje PDV u SEF ne utiče na obaveze propisane Zakonom o PDV, niti na obaveze u vezi sa iskazivanjem podataka u POPDV Obrascu.

Na kraju, kao što smo prethodno naveli, Pravilnikom se bliže uređuje način popunjavanja evidencija, odnosno obavezna i druga polja u okviru evidencija, ali s obzirom na način propisivanja kaznene odredbe u članu 18. ZEF, smatramo da se prekršajem ne smatra pogrešno iskazivanje drugih podataka, osim PDV, u Zbirnoj ili Pojedinačnoj evidenciji. Naime, kako smo prethodno analizirali, evidencije sadrže i određena neobavezna polja ili polja koja imaju deklarativan karakter (npr. datum evidentiranja, pa i podatak o osnovici i ukupnoj vrednosti naknade u Pojedinačnoj evidenciji, te opis prometa), pa neiskazivanje ili pogrešno iskazivanje ovih podataka, ukoliko je ispravno evidentiran iznos PDV u odgovarajuću evidenciju, prema našem mišljenju ne predstavlja prekršaj iz člana 18. ZEF. Ipak, kao što smo naveli u prethodnom delu teksta, preporuka je da korisnici SEF popune sva potrebna polja prilikom evidentiranja PDV u Pojedinačnoj ili Zbirnoj evidenciji PDV, kako bi se izbegao svaki rizik od eventualnih nesporazuma sa nadležnim državnim organima. •

Aleksandar Milanović
Tijana Smiljanić



Pravna i ekonomska izdanja
za uspešno i zakonito poslovanje

Premium paket vebinara

Do
80%
uštete

prilikom kupovine
godišnjeg paketa

Kupovinom Premium godišnjeg paketa vebinara **ostvarujete pravo da prisustvujete svim vebinarima u organizaciji kompanije Paragraf**, iz svih zakonodavnih oblasti tokom godinu dana od dana uplate.

Samo u poslednjih godinu dana uspešno smo održali skoro 70 edukacija na najrazličitije aktuelne teme koje se tiču i privatnog i javnog sektora.

Kupovina paketa i
više informacija na:

paragraf.rs/paketi



Ili skenirajte QR kod

POREZ NA DODATU VREDNOST





NAKNADNO SMANJENJE OSNOVICE I OBRAČUNATOG PDV I ISPRAVKA ODBITKA PRETHODNOG POREZA PO TOM OSNOVU

Osnov za naknadno umanjenje osnovice i obračunatog PDV, odnosno ispravku odbitka prethodnog poreza

Tema ovog teksta jeste naknadno smanjenje osnovice i obračunatog PDV kod oporezivog prometa dobara i usluga, kao i obaveza ispravke odbitka prethodnog poreza po tom osnovu. U tekstu će biti reči o razlozima (odnosno osnovima) za smanjenje osnovice i obračunatog PDV kako u slučaju kada je poreski dužnik obveznik koji vrši promet, tako i u slučaju kada je poreski dužnik primalac dobara i usluga. Iako se u skorije vreme pravila o smanjenju osnovice i PDV i ispravci odbitka prethodnog poreza nisu menjala (bar ne u većoj meri), pojedina pitanja u vezi sa ovom temom su aktualizovana zbog primene propisa o elektronskom fakturisanju, pre svega zbog primene obaveze evidentiranja smanjenja PDV u PDV evidencijama u Sistemu elektronskih faktura (dalje: SEF). O evidentiranju PDV u SEF-u pisali smo u odvojenim komentarima koji su takođe objavljeni u ovom broju časopisa, a u elektronskom izdanju u okviru pravne baze Paragraf Lex su u relaciji sa ovim tekstom. Pored toga, u posebnoj komentaru pisali smo o uslovima za smanjenje PDV usled naknadnog smanjenja osnovice i načinu iskazivanja podataka o smanjenju osnovice i PDV i ispravci odbitka prethodnog poreza u Obrascu POPDV.

Odredbom člana 21. st. 3. i 4. **Zakona o porezu na dodatu vrednost** („Sl. glasnik RS”, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 72/2019, 8/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020 i 138/2022 - dalje: **Zakon**) propisano je, da ako se osnovica za obračunavanje PDV naknadno smanji, obveznik PDV može, tj. ima pravo, ali ne i obavezu, da umani iznos obračunatog PDV, ako su ispunjeni propisani uslovi.

Prema odredbi člana 31. stav 1. tačka 1) Zakona, ako se osnovica za oporezivi promet dobara i usluga smanji, obveznik kome je izvršen promet dobara i usluga dužan je da, u skladu sa tom izmenom, ispravi odbitak prethodnog poreza koji je po tom osnovu ostvario.

Pored odredaba čl. 21. i 31. Zakona, povećanje i smanjenje osnovice za obračunavanje PDV, kao i ispravka odbitka prethodnog poreza po tom osnovu, uređeni su i **Pravilnikom porezu na dodatu vrednost** („Sl. glasnik RS”, br. 37/2021, 64/2021, 127/2021, 49/2022, 59/2022, 7/2023 i 15/2023 - dalje: **Pravilnik o PDV**).

Na kraju, od relevantnih propisa tu su svakako i već pomenuti **propisi o elektronskom fakturisanju**, koji su sada nezaoobilazni kada govorimo o primeni propisa o PDV u praksi, posebno imajući u vidu da se, kao što smo naveli, i dokument o smanjenju osnovice izdaje preko SEF, kao i da se smanjenje dugovanog PDV po ovom osnovu evidentira u SEF-u.

Osnov za smanjenje osnovice i obračunatog PDV sa jedne i ispravku odbitka prethodnog poreza sa druge strane

Jedan od slučajeva (pored povećanja osnovice, koje nije tema ovog teksta) kada se vrši naknadna izmena osnovice za obračunavanje PDV jeste **kada se naknada za izvršeni promet dobara i usluga naknadno smanji** iz bilo kojeg razloga (npr. ako prodavac kupcu naknadno odobri popust zbog plaćanja pre dospeća ili zbog postignutih rezultata - kasa skonto i sl). Međutim, da bi došlo do smanjenja osnovice za obračunavanje PDV i smanjenja obračunatog PDV naknada mora biti suštinski smanjena iz nekog razloga. Ako npr. samo dođe do promene u strukturi naknade pa se smanji novčani iznos naknade iz razloga što kupac vrši neku protivčinidbu prodavcu, ne dolazi do smanjenja naknade za izvršeni promet već samo do smanjenja novčanog dela naknade.

U slučaju smanjenja naknade koje za posledicu može da ima smanjenje osnovice za obračunavanje PDV i obračunatog PDV **obveznik ima pravo ali ne i obavezu** da izvrši smanjenje osnovice i obračunatog PDV, **ako su ispunjeni propisani uslovi**.

Sa druge strane, u slučaju kada se osnovica za obračun PDV (a time i obračunati PDV) naknadno smanji, obveznik PDV - **primalac dobara i usluga** koji je imao i koristio pravo na odbitak prethodnog poreza po računu za nabavku dobara i/ili usluga **ima obavezu da izvrši ispravku odbitka prethodnog poreza.**

Dakle, **smanjenje osnovice i obračunatog PDV je mogućnost ili pravo obveznika PDV pod određenim uslovima, a ispravka odbitka prethodnog poreza je obaveza primaoca dobara i usluga.**

S tim u vezi, **ako obveznik PDV ne smanji osnovicu i PDV u poreskom periodu u kojem je stekao uslove za to, on to može uraditi i u nekom narednom poreskom periodu. Međutim, ako obveznik PDV ne izvrši ispravku odbitka prethodnog poreza u poreskom periodu kada mu je nastala obaveza ispravke, dužan je da podnese izmenjenu poresku prijavu PDV za taj poreski period.**

Prvo pitanje koje se javlja u vezi sa naknadnim smanjenjem osnovice i PDV jeste **šta je osnov** za smanjenje, tj. u kojim se sve slučajevima smatra da je došlo do smanjenja osnovice i PDV. Najopštiji odgovor na ovo pitanje jeste da do smanjenja osnovice i obračunatog PDV dolazi u svim slučajevima u kojima naknadno dolazi do smanjenja naknade za izvršeni promet dobara i/ili usluga koji je oporeziv PDV. To može biti naknadna realizacija popusta u skladu sa ugovorenim uslovima, ali i nastupanje nekih drugih okolnosti kao što je vraćanje dobara u pojedinim slučajevima, zatim nastupanje okolnosti zbog kojih obveznik PDV umesto raskida ugovora odobri umanjenje cene kupcu i sl.

Međutim, u svakom konkretnom slučaju treba sagledati okolnosti konkretnog slučaja i utvrditi da li zaista dolazi do smanjenja naknade, a time i osnovice i obračunatog PDV ili je npr. reč o odobravanju popusta usled protivčinidbe kupca (razmena ili delimična razmena za protivčinidbu kupca), kompenzaciji međusobnih potraživanja ili npr. vraćanju dobara koje se smatra novim prometom od strane kupca prodavcu i sl.

Prema članu 55. stav 1. Pravilnika o PDV, do izmene osnovice naročito dolazi zbog:

- 1) naknadnog zaračunavanja troškova koji se odnose na izvršeni promet dobara ili usluga;
- 2) naknadnog popusta u ceni za izvršeni promet dobara ili usluga;
- 3) vraćanja dobara:
 - (1) kojima je period uobičajene upotrebe protekao (remi-tenda), odnosno kojima je istekao ili ističe rok trajanja određen od strane proizvođača,
 - (2) koje se vrši u skladu sa zakonom kojim se uređuje zaštita potrošača,
 - (3) zbog reklamacije, odnosno raskida ugovora u skladu sa zakonom, pod uslovom da obveznik PDV koji je izvršio promet dobara poseduje o tome nesporne dokaze,

(4) koja se u skladu sa članom 44. ovog pravilnika smatraju povratnom ambalažom, a čija je vrednost bila zaračunata primaocu dobara;

- 4) naknadnog ispunjavanja uslova za ostvarivanje poreskog oslobođenja sa pravom na odbitak prethodnog poreza, za promet iz člana 24. stav 1. tač. 2), 3) i 4) Zakona;
- 5) razlike između iznosa osnovice utvrđenog procenom i iznosa osnovice u smislu člana 46. ovog pravilnika;
- 6) razlike između tržišne vrednosti dobara i usluga koji se dobijaju na ime naknade za promet dobara i usluga na dan tog prometa i tržišne vrednosti tih dobara i usluga na dan njihove isporuke u smislu člana 47. ovog pravilnika;
- 7) izmene po osnovu smanjenja ili nepostojanja poreza po odbitku zbog naknadnog sticanja prava na primenu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja važećeg na dan nastanka poreske obaveze za PDV, koji je uračunat u osnovicu.

Kao što vidimo, osim slučaja iz tačke 1) kada se radi isključivo o povećanju osnovice, u svim drugim slučajevima reč je o smanjenju osnovice i obračunatog PDV (ili može biti reči i o povećanju i o smanjenju osnovice i PDV, kao u slučajevima iz tač. 5) i 6)). U svim navedenim slučajevima kada je obvezniku PDV izdat račun sa iskazanim PDV koji je je on koristio kao prethodni porez, a nastupi neka od propisanih okolnosti koja dovodi do smanjenja obračunatog PDV, primalac računa vrši ispravku odbitka prethodnog poreza.

Naknadni popust kao osnov za smanjenje osnovice za obračunavanje PDV i za ispravku odbitka prethodnog poreza

Kao što vidimo iz odredbe člana 55. stav 1. tačka 2) Pravilnika o PDV, jedan od osnova za smanjenje PDV obračunatog za izvršeni promet, jeste i odobravanje naknadnog popusta u ceni.

Kada obveznik PDV odobrava kupcu dobara ili primaocu usluga **naknadni popust u ceni**, dolazi do smanjenja osnovice za obračunavanje PDV, pa obveznik PDV uz ispunjenje propisanih uslova može umanjiti osnovicu i iznos obračunatog PDV.

Kada se radi o davanju naknadnog popusta, **do izmene osnovice PDV pre svega dovode popusti za koje su unapred bili određeni uslovi**, tj. čija je mogućnost bila predviđena ugovorom ili opštim aktom prodavca (npr. opštim uslovima poslovanja i sl). Međutim, do odobravanja naknadnog popusta može doći i na osnovu naknadnog dogovora kupca i prodavca. Primer za to su npr. **akcijski popusti kod kojih može doći i do naknadnog dogovaranja o popustu za već izvršen promet**, kada npr. prodavac robe na veliko i prodavac na malo dogovore sprovođenje akcije radi poboljšanja prodaje određenih proizvoda, gde prodavac na veliko radi učešća u akciji naknadno odobrava popust prodavcu na malo (koji sprovodi akciju u svojim maloprodajnim objektima).



Takođe, do odobravanja naknadnog popusta **može doći i usled nedostataka isporučenih dobara ili zbog neadekvatnog pružanja usluge**. Tako npr. moguće je da se kupac i prodavac dogovore da prodavac usled materijalnih nedostataka isporučenih dobara odobri popust kupcu, umesto raskida ugovora i vraćanja dobara. Isto tako, moguće je da usled neadekvatno pružene usluge pružalac usluge naknadno odobri popust primaocu usluge. U navedenim slučajevima, prema našem mišljenju, treba primeniti pravila o smanjenju osnovice i obračunatog PDV, **pri čemu svakako treba dokumentovati razloge odobravanja naknadnog popusta u ceni** (reklamaciju, prihvrat reklamacije i sl).

Međutim, u pojedinim situacijama nije lako zaključiti **da li se radi o naknadnom smanjenju osnovice ili o naknadi štete koju dobavljač plaća kupcu**, zbog neurednog izvršenja svoje ugovorne obaveze. Na primer, dobavljač isporuči materijal kupcu koji je lošijeg kvaliteta od ugovorenog. Kupac nije primetio nedostatke materijala, pa ih je upotrebio u proizvodnji. Usled lošeg kvaliteta materijala, kupac je proizveo dobra koja ne odgovaraju standardima, pa je zbog toga pretrpeo štetu. Ako bi, u ovom slučaju, dobavljač odobrio „popust” kupcu u visini štete koju je kupac pretrpeo, ne bi mogla da se primene pravila o smanjenju osnovice, već se kroz ovaj „popust” praktično prebijaju međusobna potraživanja (potraživanje koje dobavljač ima prema kupcu za isporučeni materijal i potraživanje koje kupac ima prema dobavljaču po osnovu naknade štete). Međutim, ako bi dobavljač isporučio robu kupcu koja je lošijeg kvaliteta od onog koji je ugovoren, ali kupac odmah (ili u razumnom roku) primeti te nedostatke i izjavljuje da prihvata tu robu uz umanjenje cene (u suprotnom vraća robu i raskida ugovor), u tom slučaju bi se primenila pravila o izmeni osnovice i obračunatog PDV.

Ako bi se **prodavac i kupac naknadno dogovorili o popustu, a da ne postoji realno smanjenje naknade**, tada ne bi bilo reči o smanjenju osnovice i ispravci obračunatog PDV zbog smanjenja osnovice, već bi taj „popust”, prema našem shvatanju, mogao imati dejstvo oprosta duga (ako se u konkretnom slučaju u pozadini ne krije neki drugi disimulovani pravni posao). Tako npr. ako bi obveznik dao popust kupcu koji nije platio isporučena dobra, to bi suštinski bio slučaj iz člana 21. stav 5. Zakona, tj. radilo bi se o smanjenju osnovice za deo potraživanja koji nije naplaćen (suštinski bi naknadni dogovor imao isto dejstvo kao vansudsko poravnanje), ali smanjenje osnovice u tim slučajevima je ograničeno samo na slučajeve ako do smanjenja dolazi na osnovu sudske poravnane ili obveznik PDV ima rešenje o zaključenju stečajnog postupka (o tome će više reći biti na kraju teksta). U vezi sa navedenim, u slučaju naknadnog dogovora o popustu koji za osnov nema smanjenje naknade već praktično oprost duga i otpis potraživanja, ne izdaje se dokument o smanjenju osnovice i obračunatog PDV (tzv. knjižno odobrenje). Štaviše, prema našem mišljenju ovakav naknadni dogovor nije osnov za izdavanje knjižnog odobrenja uopšte, već za davanje izjave o otpustu duga i otpis potraživanja.

Dakle, u svakom konkretnom slučaju, **na osnovu ekonomske suštine konkretnog posla**, treba utvrditi da li **postoji osnov za naknadno smanjenje osnovice i obračunatog PDV**, ili se eventualno radi o nekoj vrsti zloupotrebe odobravanja popusta bez osnova, da bi se izbegle posledice oprosta duga i otpisa potraživanja (podsetimo, rashod po osnovu otpisa potraživanja nije priznat u poreskom bilansu ako potraživanje nije utuženo ili prijavljeno u postupku stečaja ili likvidacije) ili je npr. reč u suštini o odobravanju popusta na ime protivčinidbe primaoca dobara i usluga ili kompenzacije sa obavezom koju primalac dobara i usluga ima prema obvezniku PDV po osnovu naknade štete i sl.

Iz mišljenja Ministarstva finansija, br. 011-00-684/2016-04 od 5.3.2018. godine

„Ako posle izvršenog prometa nastupe okolnosti zbog kojih obveznik PDV-veleprodavac odobrava naknadni popust u ceni za izvršeni promet dobara (a pod uslovom da odobravanje tog popusta nije rezultat promene strukture naknade za promet dobara koji je obveznik PDV-veleprodavac izvršio obvezniku PDV-maloprodavcu, u smislu da obveznik PDV-veleprodavac potražuje od obveznika PDV-maloprodavca manji iznos naknade u novcu i, na ime umanjenja novčanog iznosa, dobra ili usluge), reč je o smanjenju osnovice za izvršeni promet dobara. U tom slučaju, obveznik PDV-veleprodavac može da izmeni iznos obračunatog PDV pod uslovom da je obveznik PDV-maloprodavac ispravio odbitak prethodnog poreza i da je o tome pismeno obavestio obveznika PDV-veleprodavca.

Prema tome, kada obveznik PDV-veleprodavac, posle izvršenog prometa dobara, odobri obvezniku PDV-maloprodavcu određeni iznos novčanih sredstava na ime pokrića troškova za nabavljena dobra od tog veleprodavca koja se usled nastalih okolnosti ne mogu stavljati u promet (npr. zbog loma, kvara, proteka roka trajanja) već se uništavaju po nalogu obveznika PDV-maloprodavca, i troškova uništavanja tih dobara, kao i u slučaju odobravanja određenog iznosa novčanih sredstava za dobra pred istekom roka trajanja u iznosu koji obveznik PDV-maloprodavac odobrava krajnjem potrošaču, odobravanje tih novčanih sredstava, po svojoj suštini, predstavlja smanjenje osnovice za promet dobara koji je obveznik PDV-veleprodavac izvršio obvezniku PDV-maloprodavcu. Iznos obračunatog PDV za izvršeni promet dobara obveznik PDV-veleprodavac može da izmeni pod uslovom da je obveznik PDV-maloprodavac ispravio odbitak prethodnog poreza i da je o tome pismeno obavestio obveznika PDV-veleprodavca.

Pored toga, s obzirom da za odobravanje popusta u ceni od strane prodavaca kupcima, do kojeg dolazi iz različitih razloga, nisu uspostavljena jedinstvena pravila niti nazivi, jer je reč o aktivnostima koje su u sferi poslovnih politika poreskih obveznika, ukazujemo da se, u cilju određivanja pravilnog poreskog tretmana svakog popusta u ceni, mora sagledati njegova ekonomska suština.”

Jedna od čestih grešaka u praksi jeste izdavanje dokumenta o smanjenju osnovice i PDV (knjižnog odobrenja) u slučaju **kada obveznik isporuči kupcu manju količinu robe od fakturisane**. U ovom slučaju obveznik PDV u računu iskazuje veći iznos naknade i obračunatog PDV pogrešno, tako da ispravka greške ne može predstavljati naknadno smanjenje osnovice i PDV (greška je postojala u startu, prilikom izdavanja računa). U ovom **slučaju reč je o situaciji iz člana 44. stav**

1. Zakona, pa obveznik grešku ispravlja izdavanjem novog, ispravnog računa, jer je inicijalni račun pogrešan. U ovom slučaju primalac računa po tom računu nema pravo na odbitak prethodnog poreza, pa samim tim nema ni obavezu ispravke odbitka, već ako je koristio pravo na odbitak prethodnog poreza ima obavezu da podnese izmenjenu poresku prijavu PDV.

Napominjemo, članom 187. Pravilnika o PDV, propisan je jedan (i jedini) **izuzetak od pravila** da se ispravka računa u ovim slučajevima vrši izdavanjem novog, ispravnog računa. Naime, prema navedenoj odredbi Pravilnika o PDV, obveznik PDV koji izdaje račun za promet dobara, odnosno usluga na osnovu svojih podataka i **na osnovu podataka koje mu u skladu sa zakonom dostavljaju druga lica**, nema obavezu da u slučaju promene podataka dostavljenih od strane drugih lica izda novi račun, već postupa u skladu sa članom 182. ovog pravilnika.

Navedena odredba Pravilnika znači da ako se, **usled promene podataka koje obvezniku dostavljaju druga lica**, ispostavi da je obveznik pogrešno iskazao podatke u izdatom računu, nema obavezu da izdaje novi ispravan račun, već da izdaje dokument o povećanju ili smanjenju osnovice i PDV. Ovom odredbom se na „mala vrata“ praktično „ozakonjuje“ prethodno izdati račun, što znači da primalac računa ima pravo da PDV iskazan u tom računu odbije kao prethodni porez. Dakle, ako u ovom slučaju obveznik u računu iskaže veći PDV od onog koji u skladu sa Zakonom duguje usled toga što je **iskazao veću količinu dobara od stvarno isporučene, ili veći obim usluge (ili osnovicu za obračun PDV)**, **neće se primenjivati pravila iz člana 44. Zakona, već će obveznik izdati dokument o smanjenju osnovice, npr. knjižno odobrenje**. Sve navedeno primenjuje se, naravno, i u slučaju kada se za predmetni promet izdaje e-faktura.

Primer za predmetnu situaciju jeste izdavanje računa za električnu energiju kada očitavanje utroška električne energije vrši drugo lice (dakle, drugo lice dostavlja podatak o količini dobara), a obveznik PDV na osnovu tih podataka izdaje račun. Ukoliko se naknadno ustanovi da je fakturisana pogrešna količina električne energije usled promene podataka o očitanoj količini koje obvezniku dostavlja drugo lice, obveznik može da izda dokument o povećanju ili smanjenju osnovice, odnosno tzv. knjižno odobrenje ili zaduženje, što znači da nema obavezu izdavanja novog računa.

Treba imati u vidu da se ovaj izuzetak prvobitno odnosio samo na račun koji je izdat za promet dobara, dok se na usluge nije odnosio zaključno sa 30. junom 2021. godine. Međutim, Pravilnikom o PDV koji se primenjuje od 1. jula 2021. godine, navedeno pravilo je prošireno i na promet usluga za koji obveznik izdaje račun na osnovu svojih podataka i na osnovu podataka koje mu u skladu sa zakonom dostavljaju druga lica. Drugim rečima, u slučaju kada nakon izdavanja računa za usluge dođe do promene podataka dostavljenih od strane drugih lica, obveznik PDV neće imati obavezu da izda novi (ispravljeni) račun, već će po tom osnovu izdati dokument o smanjenju ili povećanju osnovice.

Odobravanje popusta na ime protivčinidbe primaoca dobara i usluga

U praksi su poznate situacije da obveznik PDV kupcu umanjuje cenu dobara **na ime protivčinidbe** koju mu kupac vrši. Takva umanjenja cene se ne mogu uzeti kao popusti koji dovode do smanjenja osnovice, s obzirom da se radi o slučajevima **delimične razmene dobara za dobra ili usluge**. Ova vrsta „popusta“ se može odobravati kako u momentu kada se vrši promet, tako i naknadno (npr. popust na ime pozicioniranja proizvoda u maloprodajnim objektima kupca i sl). Generalno, kao što smo naveli, naknadno davanje popusta za posledicu ima smanjenje naknade i samim tim osnovice za obračunavanje PDV (primenjuju se pravila iz člana 21. Zakona), ali ako se naknadni popust daje iz razloga što je primalac dobara i/ili usluga izvršio ili vrši neku protivčinidbu isporučiocu dobara, odnosno pružaocu usluga, pravila o smanjenju osnovice se ne mogu primeniti.

Navedeno je izričito propisano odredbom člana 56. tačka 3) Pravilnika o računima prema kojoj **do izmene osnovice naročito ne dolazi ako se naknadno smanji novčani iznos naknade za izvršeni promet dobara ili usluga na ime protivčinidbe izvršene od strane primaoca dobara ili usluga, odnosno trećeg lica (npr. pozicioniranje dobara, preuzimanje obaveze da se izvrši prevoz tuđe robe, preuzimanje obaveze da se dobra nabavljaju od određenog lica)**.



**Iz mišljenja Ministarstva finansija,
br. 011-00-00087/2015-04 od 18.2.2016. godine**

„Sa aspekta Zakona o porezu na dodatu vrednost..., smanjenje poreske osnovice za izvršeni promet dobara odobravanjem naknadnog popusta u ceni **podrazumeva da su nakon izvršenog prometa nastupile okolnosti zbog kojih isporučilac dobara umanjuje naknadu za izvršeni promet** (npr. plaćanje pre ugovorenog roka, kupovina dobara u određenoj vrednosti itd), pri čemu umanjeno naknade nije uzrokovano protivčinidbom primaoca dobara ili trećeg lica. Međutim, **u slučaju kada faktički ne dolazi do smanjenja naknade za izvršeni promet dobara, već do promene strukture te naknade, u smislu da isporučilac dobara za izvršeni promet potražuje manji iznos novčanih sredstava, a na ime umanjenja tog iznosa potražuje dobra ili usluge, u tom slučaju smatra se da nije došlo do smanjenja poreske osnovice za izvršeni promet dobara.**”

Prema našem mišljenju, naknadnim popustom u ceni na osnovu kojeg obveznik PDV **može izvršiti ispravku** - smanjenje osnovice za obračunavanje PDV i iznosa obračunatog PDV, smatraju se npr. sledeće vrste popusta koje prodavac odobrava u skladu sa ugovorom ili opštim uslovima poslovanja:

- tzv. **akcijski popust** (u slučaju kada obveznik PDV - prodavac odobrava kupcu naknadni popust u ceni da bi podstakao prodaju nekog proizvoda, pri čemu i kupac, iz istog razloga, odobrava popust svojim kupcima - krajnjim potrošačima),
- tzv. **popust zbog širenja maloprodajne mreže** (u slučaju kada obveznik PDV - prodavac odobrava kupcu naknadni popust u ceni iz razloga što je kupac opredeljen ka širenju maloprodajne mreže, a što dovodi do jačanja tržišnog učesća proizvoda obveznika PDV - prodavca),
- tzv. **popust zbog stalnosti ugovora** (zbog tržišne pozicije kupca),
- **popust zbog plaćanja u ugovorenom roku** (u slučaju kada obveznik PDV - prodavac odobrava kupcu naknadni popust u ceni iz razloga što je kupac izvršio plaćanje naknade u ugovorenom roku, tzv. kasa skonto),
- **popust zbog obima ostvarenog prometa** (kada prodavac kupcu odobrava popust jer je u određenom periodu otkupio od prodavca određenu količinu dobara ili dobra u određenoj vrednosti ili je na tržište plasirao određenu količinu dobara ili dobra u određenoj vrednosti i sl),
- tzv. **logistički rabat** (popust u ceni za dobra isporučena u centralni magacin kupca umesto u maloprodajne objekte, u skladu sa ugovorom) i sl.

**Iz mišljenja Ministarstva finansija,
br. 413-00-1787/2010-04 od 20.9.2010. godine**

„...obveznik PDV, koji posle izvršenog prometa dobara, odobri kupcu **naknadni popust u ceni na bazi urednog plaćanja u prethodnom periodu (tzv. kasa skonto, super rabat i dr.)**, može da izmeni iznos obračunatog PDV pod uslovom da je obveznik kome je izvršen promet dobara ispravio odbitak prethodnog poreza i da je o tome pismeno obavestio isporučioca dobara, odnosno da poseduje dokument o smanjenju naknade za izvršeni promet licu koje nema pravo na odbitak prethodnog poreza.”

**Iz mišljenja Ministarstva finansija,
br. 011-00-609/2020-04 od 10.9.2020. godine**

„Kada na osnovu zaključenog ugovora kojim je predviđeno da će prodavac isporučivati dobra u centralni magacin kupca, uz mogućnost isporuke dobara u maloprodajne objekte kupca, što kupac opredeljuje u svakoj porudžbenici, posle izvršenog prometa dobara obveznik PDV - prodavac odobri drugom obvezniku PDV - kupcu popust u ceni za dobra isporučena u centralni magacin kupca, u konkretnom slučaju **popust nazvan logističkim rabatom**, sa aspekta Zakona o porezu na dodatu vrednost (...) reč je o izmeni - smanjenju osnovice za izvršeni promet dobara. S tim u vezi, kada je promet dobara izvršen obvezniku PDV - kupcu koji ima pravo na odbitak prethodnog poreza po osnovu nabavke predmetnih dobara, obveznik PDV - prodavac može da izmeni (smanji) iznos obračunatog PDV za izvršeni promet dobara pod uslovom da je obveznik PDV - kupac ispravio odbitak prethodnog poreza i da je o tome pismeno obavestio obveznika PDV - prodavca.”

Međutim, u slučaju kada nakon izvršenog prometa dobara, odnosno usluga isporučilac dobara, odnosno pružalac usluga **menja strukturu naknade za izvršeni promet, u smislu da od primaoca potražuje manji iznos novčanih sredstava i, na ime umanjenja tog iznosa, potražuje dobra ili usluge**, u tom slučaju nije reč o naknadnom odobravanju popusta u ceni, pa obveznik PDV - isporučilac dobara, odnosno pružalac usluga nema pravo da izvrši smanjenje osnovice za obračunavanje PDV i iznosa obračunatog PDV za izvršeni promet dobara, odnosno usluga. **Obveznik PDV - primalac dobara ili usluga** ima obavezu da za promet dobara, odnosno usluga koji vrši obvezniku PDV - isporučiocu dobara, odnosno pružaocu usluga **obračuna PDV**, kao i da za taj promet dobara **izda račun** u skladu sa odredbama člana 42. Zakona.

I samom odredbom člana 56. tačka 3) Pravilnika o PDV kao primeri ovih situacija kada se naknadno menja struktura naknade, navode se:

- pozicioniranje dobara,
- preuzimanje obaveze da se izvrši prevoz tuđe robe,
- preuzimanje obaveze da se dobra nabavljaju od određenog lica.

Ovde je posebno interesantno da je kao jedan od primera kada se ne radi o smanjenju osnovice, već o usluzi (protivčinidbi), navedeno preuzimanje obaveze da se izvrši prevoz **tuđe robe**. Naime, smatramo da je ovim primerom normativno **potvrđeno da smanjenje naknade na osnovu tzv. logističkog rabata predstavlja smanjenje osnovice**, budući da u tim slučajevima kupac prevozi **sopstvenu** robu od centralnog magacina do maloprodajnih objekata, na osnovu čega mu dobavljač odobrava popust u ceni (usled smanjenja troškova prevoza dobavljača).

Prema tome, nakon izvršenog prometa dobara isporučilac dobara menja strukturu naknade za izvršeni promet, u smislu da od primaoca dobara prima određene usluge (da kupac dobara prodavcu vrši promet usluga), **kod npr:**

- tzv. **popusta zbog obaveznosti i ažuriranja asortimana** (kada kupac preuzme obavezu da u svojim maloprodajnim objektima stalno drži asortiman proizvoda prodavca, ulistava nove proizvode i sl),
- tzv. **partnerskog rabata za zajedničko sređivanje pozicija** (kada kupac preuzme obavezu pozicioniranja proizvoda u svojim maloprodajnim objektima u skladu sa zahtevima prodavca),
- **naknada na ime sprovođenja unapređenja i razvoj marketinških aktivnosti, odnosno trgovačkog marketinga, odnosno trade marketing aktivnosti** (organizacija promocija i degustacija u objektima kupca, izlaganje robe na specijalnim mestima koja nisu primarne pozicije (na kasi ili pored kase, na čeonim policama, posebnim pozicijama, paletnim mestima i sl), obeležavanje proizvoda na policama posebnim trakama, postavljanje postera na izlozima, isticanje oznaka na vitrinama sa proizvodima i sl),
- **naknada na ime pozicioniranja - primarno, sekundarno ili fair share** (u slučaju kada distributer plaća maloprodajnom lancu naknadu za pozicioniranje proizvoda u objektu - pozicioniranje robe na redovnoj polici u procentu koji je dogovoren, pozicioniranje robe van primarnih pozicija (npr. paletna mesta) i održavanje procentualne zastupljenosti artikala na polici u odnosu na konkurenciju),
- **popusta po osnovu sačinjavanja i slanja izveštaja prodavcu** o prodaji proizvoda, poziciji na tržištu i tržišnim kretanjima i dr.

U svim navedenim slučajevima kupac suštinski pruža neku uslugu prodavcu (preuzima neke obaveze, pruža uslugu trpljenjem, činjenjem i dr) i po tom osnovu mu prodavac odobrava popust. Taj popust nije osnov za smanjenje osnovice i obračunatog PDV na strani kupca, već predstavlja naknadu za uslugu koju kupac vrši prodavcu. S tim u vezi, iznos odobrenog popusta predstavlja osnovicu za obračunavanje PDV (po odbitku PDV sadržanog u tom iznosu) za uslugu koju kupac pruža prodavcu.

Odobranje rabata u iznosu 100% ugovorene naknade

U praksi se mogu sresti slučajevi da obveznici PDV koji vrše promet dobara bez naknade postupaju na taj način što za predmetni promet izdaju račun na pun iznos naknade sa obračunatim PDV (kao da je reč o prometu uz naknadu), a nakon toga izdaju primaocu dobara knjižno odobrenje na ukupan iznos naknade („rabat 100%“) i vrše umanjeње obračunatog PDV u celosti.

Prema našem mišljenju ovakvo postupanje obveznika PDV nije ispravno i predstavlja kršenje Zakona koje dovodi do izbegavanja plaćanja poreza (poreske evazije). Naime, ovakvim postupanjem obveznik PDV prvo obračunava PDV na punu cenu, a zatim taj PDV anulira ispravkom na osnovu knjižnog odobrenja kojim daje rabat za pun iznos naknade, što dovodi do toga da predmetni promet ostaje neoporeziv.

Evidentno je da se u navedenoj situaciji radi o **simulovanom pravnom poslu**, te se u skladu sa **načelom fakticiteta ima posmatrati da je izvršen promet dobara bez naknade** za koji se poreski tretman utvrđuje u skladu sa pravilima iz člana 4. st. 4. i 5. Zakona (ako je taj promet predmet oporezivanja, PDV se obračunava na osnovicu iz člana 18. Zakona).

Naime, prema odredbama člana 9. st. 1. i 2. **Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji („Sl. glasnik RS“, br. 80/2002, 84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 - ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - ispr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018 i 86/2019** - dalje: ZPPPA), poreske činjenice utvrđuju se prema njihovoj ekonomskoj suštini, a ako se simulovanim pravnim poslom prikriva neki drugi pravni posao, za utvrđivanje poreske obaveze osnovu čini disimulovani pravni posao.

Ako je prilikom isporuke dobara ugovoreno da će isporučilac naknadno dati „rabat“ od 100% za predmetni promet, mišljenja smo da takav ugovor po svojoj **suštini** nema karakter ugovora o prodaji (ili nekog drugog teretnog ugovora), već se radi o ugovoru o davanju dobara bez naknade. Sa druge strane, ako prilikom isporuke dobara nije ugovorena mogućnost davanja rabata niti ta mogućnost postoji prema opštim uslovima poslovanja isporučioca, a isporučilac nakon isporuke izda primaocu knjižno odobrenje na celokupan iznos naknade, suštinski bi se radilo o **oprostu duga**, a ne o smanjenju osnovice u smislu člana 21. Zakona, pa obveznik PDV ne bi imao pravo da izvrši ispravku obračunatog PDV. Inače, prema našem mišljenju ugovaranje rabata u iznosu 100% ugovorene naknade predstavlja *contradictio in adjecto*, tj. suprotno je samoj suštini i svrsi rabata.

Prema tome, mišljenja smo da je evidentno da se gore navedenim postupanjem poreskog obveznika **simulira prodaja dobara (ili neki drugi teretni pravni posao)**, kao i umanjeње naknade ili oprost duga „nastalog“ po osnovu te isporuke, a da se u suštini radi o prometu dobara bez naknade (disimulovani pravni posao).

Na kraju ukazujemo, navedena „tehnika“ iskazivanja popusta nekada se primenjuje i u slučaju **kada se kod isporuke više proizvoda jedan daje gratis**, pa se u računu iskazuje osnovica i PDV za svaki proizvod pojedinačno i na kraju se



za gratis proizvod daje popust u iznosu 100% vrednosti tog proizvoda. Ovde je suštinski reč o prometu svih proizvoda koji se isporučuju po jedinstvenoj ceni (dakle uz naknadu), pa u ovom slučaju obveznik nije u riziku jer je na kraju iskazao ispravan iznos osnovice i PDV u računu. Tako npr. kada obveznik prodaje proizvode A i B pri čemu proizvod B daje gratis, radi se o jedinstvenom prometu ova dva proizvoda uz naknadu po ceni proizvoda A. U ovom slučaju iskazivanje 100% popusta na cenu proizvoda B, prema našem shvatanju predstavlja samo **tehniku iskazivanja podataka u računu** i ne dovodi do drugačijeg poreskog tretmana predmetnog prometa.

Dakle, sve napred navedeno ne treba razumeti kao apsolutnu zabranu iskazivanja rabata od 100% u računu i sl, već da u svakom konkretnom slučaju treba sagledati sve činjenice i okolnosti i utvrditi da li je reč o suštinski simulovanom pravnom poslu (kako smo gore naveli primere) ili je reč samo o tehnici iskazivanja podataka u računu u slučaju davanja gratis proizvoda uz neki drugi proizvod.

Vraćanje dobara prodavcu kao osnov za smanjenje osnovice i PDV i ispravku odbitka prethodnog poreza

Kada je u pitanju vraćanje dobara prodavcu, **generalno pravilo jeste da se vraćanje dobra prodavcu smatra novim prometom dobara (novim prenosom prava raspolaganja na dobrima) za koji se poreski tretman utvrđuje u skladu sa Zakonom** (da li je oporeziv PDV, po kojoj stopi, šta predstavlja osnovicu i dr). Naravno, vraćanje dobara podrazumeva da su kupcu prethodno ta dobra bila isporučena (da mu je na tim dobrima preneto pravo raspolaganja).

Naime, prema odredbi člana 4. stav 1. Zakona, prometom dobara smatra se prenos prava raspolaganja na dobrima licu koje tim dobrima može raspolagati kao vlasnik. Iz navedene odredbe nesporno proizlazi da je u ovim slučajevima prenos prava raspolaganja na dobrima prvo izvršen na kupca (robom raspolaže kao vlasnik), te se prilikom povraćaja tih dobara vrši novi prenos prava raspolaganja dobara prodavcu (dakle novi promet dobara).

Primer

Obveznik PDV - trgovac na veliko isporučio je 1.000 jedinica neke robe obvezniku PDV - trgovcu na malo i po tom osnovu obračunao i platio PDV, a obveznik PDV - trgovac na malo ostvario je pravo na odbitak prethodnog poreza. Nakon isteka sezone prodaje predmetne robe, obveznik PDV - trgovac na malo ustanovio je da mu je na lageru ostalo neprodato 250 jedinica predmetne robe. Obveznik PDV - trgovac na malo se sporazumeo sa obveznikom PDV - trgovcem na veliko koji mu je isporučio predmetnu robu, da mu vrati neprodatu robu, a da obveznik PDV - trgovac na veliko po tom osnovu izda knjižno odobrenje obvezniku PDV - trgovcu na malo.

U ovom slučaju se ne radi o raskidu (delimičnom) ugovora o prodaji robe, niti o izmeni - smanjenju osnovice za izvršeni promet dobara (1.000 jedinica robe), već se radi o novom prometu 250 jedinica predmetne robe od strane obveznika PDV - trgovca na malo obvezniku PDV - trgovcu na veliko. To znači da se **u ovom slučaju ne primenjuju odredbe o ispravci odbitka prethodnog poreza i izmeni osnovice (čl. 31. i 21. Zakona)**, već obveznik PDV - trgovac na malo ima obavezu da izda račun po osnovu predmetnog prometa i da podatke o tom prometu iskaže u poreskoj prijavi PDV koju podnosi za poreski period u kojem je izvršio promet, a obveznik PDV - trgovac na veliko ima pravo da PDV iskazan u tom računu odbije kao prethodni porez u skladu sa Zakonom.

Napominjemo, u ovom slučaju bi povraćaj robe imao iste posledice i da je mogućnost vraćanja neprodane robe unapred bila predviđena.

Međutim, odredbama člana 56. stav 1. tačka 3) Pravilnika o PDV propisano je da do smanjenja osnovice i PDV dolazi u slučaju vraćanja dobara:

- kojima je period uobičajene upotrebe protekao (**remitenda**), odnosno kojima je **istekao ili ističe rok trajanja određen od strane proizvođača**,
- koje se vrši **u skladu sa zakonom kojim se uređuje zaštita potrošača**,
- **zbog reklamacije, odnosno raskida ugovora** u skladu sa zakonom, pod uslovom da obveznik PDV koji je izvršio promet dobara poseduje o tome nesporne dokaze,
- koja se u skladu sa članom 44. ovog pravilnika smatraju **povratnom ambalažom**, a čija je vrednost bila zaračunata primaocu dobara.

Dakle, **kod vraćanja dobara u ovim slučajevima primenjuju se pravila o smanjenju osnovice i ispravci odbitka prethodnog poreza, odnosno vraćanje dobara se u ovim slučajevima ne smatra novim prometom.**

Kada je reč o vraćanju dobara kojima ističe ili je istekao rok trajanja određen od strane proizvođača, treba imati u vidu da je odredbom člana 56. stav 2. Pravilnika o PDV propisano da je, da bi se smatralo da dobrima ističe rok trajanja, potrebno da budu ispunjena sledeća dva uslova kumulativno:

- da je isteklo najmanje dve trećine roka trajanja;
- da je do isteka roka trajanja ostalo još najviše dva meseca.

Prema našem mišljenju predmetne uslove treba posmatrati u momentu vraćanja dobara.

Kada je reč o vraćanju dobara na osnovu zakona o zaštiti potrošača, primena ovog izuzetka uglavnom nije sporna jer je reč o vraćanju dobara u maloprodaji u slučajevima u kojima se primenjuje predmetni zakon.

Kada je reč o **raskidu ugovora zbog reklamacije, odnosno raskida ugovora u skladu sa zakonom**, radi se o slučajevima kada se dobra vraćaju jer nisu saobrazna sa ugovorom, nemaju odgovarajući kvalitet ili neka ugovorena svojstva i sl. Da bi se primenio navedeni izuzetak u slučaju raskida ugovora potrebno je da su ispunjeni sledeći uslovi:

- da je došlo do raskida ugovora u skladu sa zakonom;
- da obveznik PDV koji je izvršio promet poseduje nesporne dokaze koji potvrđuju da je ugovor raskinut u skladu sa zakonom.

Postojanje uslova za raskid ugovora u svakom konkretnom slučaju utvrđuje se u zavisnosti od okolnosti konkretnog slučaja. Na većinu ugovora u privredi se primenjuju odredbe zakona kojim se uređuju obligacioni odnosi, ali se mogu primeniti i drugi zakoni koji uređuju određenu delatnost, odnosno obligacione odnose kod neke posebne vrste ugovora. Ugovori se najčešće raskidaju zbog materijalnih ili eventualno pravnih nedostataka stvari (dobara). Materijalni nedostatak postoji:

- ako stvar nema potrebna svojstva za njenu redovnu upotrebu ili za promet;
- ako stvar nema potrebna svojstva za naročitu upotrebu za koju je kupac nabavlja, a koja je bila poznata prodavcu, ili mu je morala biti poznata;
- ako stvar nema svojstva i odlike koje su izričito ili prećutno ugovorene, odnosno propisane;
- kad je prodavac predao stvar koja nije saobrazna uzorku ili modelu, osim ako su uzorak ili model pokazani samo radi obaveštenja.

U svim navedenim slučajevima da bi kupac imao pravo na raskid ugovora potrebno je da su predmetni materijalni nedostaci postojali u momentu prelaska rizika sa dobavljača na kupca (ili da se pojave posle prelaska rizika na kupca, ali da su posledica uzroka koji je postojao pre prelaska rizika). Prema zakonu kojim se uređuju obligacioni odnosi, kupac koji je blagovremeno i uredno obavestio prodavca o nedostatku može:

- zahtevati od prodavca da nedostatak ukloni ili da mu preda drugu stvar bez nedostatka (ispunjenje ugovora);
- zahtevati sniženje cene;
- izjaviti da raskida ugovor.

U svakodnevnoj poslovnoj praksi često se ne raskida nikakav pisani ugovor (jer on nije ni zaključen) ili ako i postoji pisani ugovor, on se ne odnosi samo na jednu isporuku dobara, pa se kod vraćanja određenih dobara postupa na osnovu **reklamacije kupca**. Vraćanje dobara zbog reklamacije se u svakom slučaju dokumentuje odgovarajućom dokumentacijom (reklamacija, prihvatanje reklamacije itd). Suštinski, reklamacija se može izjaviti iz istih razloga zbog kojih se može raskinuti ugovor u skladu sa zakonom, a kako smo napred ukratko objasnili. Suština je da se i u slučaju vraćanja dobara na osnovu reklamacije kupca, primenjuju pravila o smanjenju osnovice i PDV i ispravci odbitka prethodnog poreza, tj. da se ne smatra da je došlo do novog prometa dobara.

Iz mišljenja Ministarstva finansija, br. 413-00-00146/2016-04 od 20.9.2016. godine

„Kada obveznik PDV - prodavac, koji se bavi proizvodnjom navlaka za automobilska sedišta, isporuči predmetna dobra drugom obvezniku PDV - kupcu, posle čega dođe do reklamacije određene količine dobara od strane kupca (zbog lošeg kvaliteta) i vraćanja tih dobara prodavcu, sa aspekta Zakona o porezu na dodatu vrednost (...) smatra se da je došlo do smanjenja poreske osnovice za izvršeni promet. U ovom slučaju, obveznik PDV - prodavac može da smanji iznos obračunatog PDV ako obveznik PDV kome je izvršen promet dobara ispravi odbitak prethodnog poreza i o tome pismeno obavesti obveznika PDV - prodavca.“

Kada je reč o vraćanju dobara koja se smatraju **povratnom ambalažom**, a čija je vrednost bila zaračunata primaocu dobara, o tome smo detaljno pisali u tekstu pod naslovom „PDV tretman i računovodstveno evidentiranje ambalaže“, koji je objavljen u Poresko-računovodstvenom instruktoru broj 262-263 od jula 2021. godine, a u pravnoj bazi Paragraf Lex je u relaciji sa ovim tekstom.

Ostali slučajevi u kojima (naročito) dolazi do primene pravila o smanjenju osnovice i obračunatog PDV

Pored napred objašnjenih situacija kada dolazi do primene pravila o smanjenju osnovice i PDV na jednoj (kod obveznika PDV koji vrši promet) i pravila o ispravci prethodnog poreza na drugoj strani (kod obveznika kojem je promet izvršen), ova pravila se, saglasno članu 56. Pravilnika, primenjuju i u drugim slučajevima kada naknadno dođe do smanjenja osnovice i PDV za izvršeni promet.

Tako npr. do smanjenja osnovice i PDV dolazi i **usled naknadnog ispunjavanja uslova za ostvarivanje poreskog oslobođenja sa pravom na odbitak prethodnog poreza**, za



promet iz člana 24. stav 1. tač. 2), 3) i 4) Zakona. To su poreska oslobođenja za **promet dobara koja se šalju ili otpremaju u inostranstvo** (izvoze), odnosno koja **inostrani putnici otpremaju u inostranstvo u prtljagu koji nose sa sobom**. U prvom slučaju, ako obveznik u poreskom periodu u kojem su dobra istupila sa teritorije Republike Srbije ne poseduje dokaz o istupu (potvrdu o istupu dobara) dužan je da za taj promet obračuna PDV, a u poreskom periodu kada pribavi navedeni dokaz iskazuje smanjenje osnovice i obračunatog PDV i iskazuje poresko oslobođenje. Navedeno pravilo shodno se primenjuje i na promet dobara koja se šalju ili otpremaju na teritoriju APKM.

Isti je slučaj i kod prometa dobara koja inostrani putnici otpremaju u inostranstvo u prtljagu koji nose sa sobom - u ovom slučaju obveznici primenjuju pravila o smanjenju osnovice i obračunatog PDV u poreskom periodu u kojem poseduje dokaze da je putnik otpremio dobra u inostranstvo, u skladu sa Zakonom i Pravilnikom o PDV.

Napominjemo, predmetno pravilo iz člana 56. stav 1. tačka 4) Pravilnika o PDV zaključno sa 31. januarom 2023. godine moglo se primeniti i na druge slučajeve naknadnog ostvarivanja poreskog oslobođenja, a ne samo za slučaj prometa dobara koja se otpremaju u inostranstvo ili na teritoriju APKM. Međutim, izmenama i dopunama Pravilnika o PDV predmetna odredba je izmenjena i dopunjena tako da je propisano da se pravila o smanjenju osnovice i obračunatog PDV mogu primeniti samo kod ovih poreskih oslobođenja, a to praktično znači da se u svim drugim slučajevima poresko oslobođenje sa pravom na odbitak prethodnog poreza ne može naknadno ostvariti.

Do primene odredaba o smanjenju osnovice i obračunatog PDV može doći i u sledećim slučajevima:

- **usled razlike između iznosa osnovice utvrđenog procenom i iznosa osnovice** u smislu člana 46. Pravilnika o PDV (slučaj kada za promet dobara ili usluga, za koji je primalac dobara ili usluga poreski dužnik, nije poznat iznos osnovice na dan nastanka poreske obaveze, u skladu sa Zakonom, pa poreski dužnik utvrđuje osnovicu procenom);
- **razlike između tržišne vrednosti dobara i usluga koji se dobijaju na ime naknade za promet dobara i usluga na dan tog prometa i tržišne vrednosti tih dobara i usluga na dan njihove isporuke** u smislu člana 47. ovog pravilnika (ako za promet dobara ili usluga na dan nastanka poreske obaveze u skladu sa Zakonom nije poznata tržišna vrednost dobara ili usluga koji se dobijaju na ime naknade ili dela naknade);
- **izmene po osnovu smanjenja ili nepostojanja poreza po odbitku** zbog naknadnog sticanja prava na primenu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja važećeg na dan nastanka poreske obaveze za PDV, koji je uračunat u osnovicu.

O izmeni osnovice i PDV u slučaju kada je osnovica u startu utvrđena procenom, kao i u slučaju izmene osnovice usled smanjenja ili nepostojanja poreza po odbitku, detaljno smo pisali u komentaru „*Utvrdjivanje osnovice za obračun PDV na promet usluga koji strano lice vrši u Republici Srbiji, sa posebnim osvrtom na uticaj poreza po odbitku na osnovicu za obračun PDV*“, koji je objavljen u Poresko-računovodstvenom instrukturu broj 282-283 iz maja 2022. godine, a u pravnoj bazi Paragraf Lex je u relaciji sa ovim tekstom.

Mogućnost smanjenja osnovice za obračunavanje PDV za iznos naknade koji nije naplaćen i ispravka odbitka prethodnog poreza po tom osnovu

Prema odredbi člana 21. stav 5. Zakona, obveznik može da izmeni osnovicu za iznos naknade koji nije naplaćen samo na osnovu pravnosnažne odluke suda o zaključenom stečajnom postupku, odnosno na osnovu overenog prepisa zapisnika o sudskom poravnanju.

Dakle, obveznik PDV može da smanji osnovicu za obračunavanje PDV i iznos obračunatog PDV za iznos naknade koji nije naplatio, **samo na osnovu pravnosnažne odluke suda o zaključenom stečajnom postupku, odnosno na osnovu overenog prepisa zapisnika o sudskom poravnanju**. U slučaju smanjenja osnovice i obračunatog PDV po ovom osnovu, **obveznik PDV prema našem shvatanju ne mora da poseduje pisano obaveštenje primaoca da je izvršio ispravku odbitka prethodnog poreza** (iako primalac ima obavezu ispravke u skladu sa članom 31. stav 3. Zakona, ako je reč o smanjenju naknade na osnovu sudskog poravnanja).

Treba imati u vidu da se u slučaju kada naknada ili deo naknade nije naplaćen, ne radi o smanjenju naknade za promet dobara i/ili usluga (ne radi se npr. o naknadnom popustu i drugim slučajevima gde se može smanjiti osnovica i obračunati PDV u skladu sa odredbama člana 21. st. 3. i 4. Zakona), već se radi o nemogućnosti naplate potraživanja koje je nastalo po osnovu izvršenog prometa. Zakon polazi od pretpostavke da do nemogućnosti naplate potraživanja ili njegovog dela dolazi u slučaju sprovođenja stečajnog postupka nad dužnikom, kada poverioci namiruju potraživanja srazmerno umanjena, a nekada potraživanje ne mogu uopšte da naplate. Iz tog razloga se traži da obveznik PDV poseduje odluku suda o zaključenom stečajnom postupku, kao dokaz da je potraživanje prijavljeno u stečaju i da nije naplaćeno delom ili u potpunosti.

Drugi slučaj odnosi se na nemogućnost naplate dela potraživanja na osnovu sudskog poravnanja koje poverilac i dužnik

zaključuju pred sudom u sporu za naplatu potraživanja. To dakle podrazumeva **da je poverilac prethodno pokrenuo spor za naplatu potraživanja**, tj. preduzeo odgovarajuće pravne radnje u tom cilju. Ako bi poverilac vansudskim putem dužniku umanjio naknadu (vansudsko poravnanje), radilo bi se o **oprostu duga dužniku** i po tom osnovu poverilac nema mogućnost da umanjí osnovicu i obračunati PDV. Isti slučaj bi bio i **kada bi potraživanje zastarelo**, s obzirom da se smatra da je do nemogućnosti naplate potraživanja u tom slučaju došlo krivicom poverioca jer nije preduzeo sve neophodne radnje u cilju naplate.

**Iz mišljenja Ministarstva finansija,
br. 011-00-00329/2015-04 od 9.2.2016. godine**

„Obveznik PDV koji je izvršio oporezivi promet dobara i usluga može da smanji osnovicu za obračunavanje PDV i iznos obračunatog PDV za iznos naknade ili dela naknade za isporučena dobra ili pružene usluge koji nije naplaćen, samo na osnovu pravosnažne odluke suda o zaključenom stečajnom postupku ili na osnovu overenog prepisa zapisnika o sudskom poravnanju. Prema tome, **na osnovu ugovora o vansudskom poravnanju obveznik PDV ne može da smanji osnovicu za obračunavanje PDV i iznos obračunatog PDV za iznos naknade ili dela naknade koji nije naplaćen.**”

Pored nemogućnosti naplate potraživanja (u potpunosti ili delom) u stečajnom postupku, postoji još jedan slučaj kada obveznik PDV ne može da naplati svoje potraživanje nastalo po osnovu izvršenog prometa dobara ili usluga, a to je **kada je izvršni postupak** (postupak prinudne naplate potraživanja) **obustavljen pravosnažnom odlukom**. Dakle, to je slučaj kada poverilac preduzme sve radnje koje mu stoje na raspolaganju u cilju naplate potraživanja, ali do naplate ipak ne dođe zbog nemogućnosti izvršenja u izvršnom postupku. Međutim, **u tom slučaju obveznik PDV ipak ne može da izvrši smanjenje osnovice i obračunatog PDV, s obzirom da to nije propisano Zakonom** (što bi prema našem mišljenju svakako trebalo ispraviti).

**Iz mišljenja Ministarstva finansija,
br. 413-00-2045/2009-04 od 3.9.2009. godine**

„...obveznik PDV može da smanji osnovicu za obračun PDV za iznos naknade koji nije naplaćen samo na osnovu pravosnažne odluke suda o zaključenom stečajnom postupku, odnosno na osnovu overenog prepisa zapisnika o sudskom poravnanju. U slučaju kada je odlukom suda obustavljen postupak prinudne naplate potraživanja, obveznik PDV nema pravo da na osnovu ove odluke suda (rešenja o obustavljanju postupka prinudne naplate) izvrši ispravku osnovice za obračun PDV za iznos naknade koji nije naplaćen.”

Kao sporno pitanje u praktičnoj primeni Zakona postavilo se pitanje mogućnosti smanjenja osnovice i obračunatog PDV na osnovu **usvojenog plana reorganizacije** u skladu sa zakonom kojim se uređuje stečaj. Međutim, s obzirom da u ovom slučaju stečaj nije ni otvoren što znači da obveznik ni ne može posedovati odluku o zaključenju stečajnog postupka, to ne predstavlja slučaj iz člana 21. stav 5. Zakona, pa se na osnovu usvojenog plana reorganizacije ne može vršiti ispravka osnovice i obračunatog PDV.

**Iz mišljenja Ministarstva finansija,
br. 011-00-00241/2016-04 od 12.4.2016. godine**

„Obveznik PDV koji je izvršio oporezivi promet dobara i usluga može da izmeni osnovicu za obračunavanje PDV i iznos obračunatog PDV za iznos naknade ili dela naknade za isporučena dobra ili pružene usluge koji nije naplaćen, samo na osnovu pravosnažne odluke suda o zaključenom stečajnom postupku ili na osnovu overenog prepisa zapisnika o sudskom poravnanju. Prema tome, **na osnovu usvojenog plana reorganizacije u skladu sa zakonom kojim se uređuje stečaj obveznik PDV-poverilac ne može da smanji osnovicu za obračunavanje PDV i iznos obračunatog PDV za iznos naknade ili dela naknade koji nije naplaćen.**”

Ako obveznik koji je izmenio osnovicu za obračunavanje PDV iz razloga što nije naplatio naknadu ili deo naknade, a na osnovu pravosnažne odluke suda o zaključenom stečajnom postupku, odnosno na osnovu overenog prepisa zapisnika o sudskom poravnanju, **naknadno ipak primi iznos naknade u vezi sa kojima je dozvoljena izmena osnovice, dužan je da na taj iznos obračuna i plati PDV.**

Prema odredbi člana 31. stav 3. Zakona, u slučaju smanjenja osnovice **na osnovu zapisnika o sudskom poravnanju**, za obveznika PDV - primaoca dobara i/ili usluga postoji obaveza **ispravke odbitka prethodnog poreza u skladu sa izmenom osnovice.**

Izmena - smanjenje osnovice za obračunavanje PDV, odnosno iznosa obračunatog PDV, kao i ispravka odbitka prethodnog poreza u svim napred navedenim slučajevima vrši se **u poreskom periodu** u kojem je došlo do smanjenja naknade, odnosno u kojem je odluka o zaključenom stečajnom postupku postala pravosnažna ili je zaključeno sudsko poravnanje.

Olica Pješčić



USLOVI ZA SMANJENJE PDV PO OSNOVU NAKNADNOG SMANJENJA OSNOVICE I ISKAZIVANJE PODATAKA O SMANJENJU OSNOVICE I PDV I ISPRAVCI ODBITKA PRETHODNOG POREZA PO TOM OSNOVU U OBRASCU POPDV

U posebnom tekstu smo pisali o osnovima za smanjenje osnovice i obračunatog PDV sa jedne, odnosno za ispravku odbitka prethodnog poreza sa druge strane. Tema ovog teksta jesu uslovi za smanje PDV po osnovu naknadnog smanjenja osnovice i način iskazivanja podataka o smanjenju osnovice i PDV i ispravci odbitka prethodnog poreza u Obrascu POPDV.

Naime, za smanjenje obračunatog PDV po osnovu naknadnog smanjenja osnovice, nije dovoljno da postoji osnov za smanjenje osnovice i PDV, već je potrebno da obveznik ispuni i dodatni uslov u zavisnosti od toga kome je izvršio promet za koji dolazi do smanjenja osnovice i PDV. Ako je promet izvršio drugom obvezniku i PDV, uslov za smanjenje PDV jeste da poseduje obaveštenje primaoca dobara i usluga o ispravci odbitka prethodnog poreza, a ako je promet izvršen licu koje nije obveznik PDV, da je izdat dokument o smanjenju osnovice i obračunatog PDV i da je taj dokument potvrđen od strane primaoca. Ovo je posebno važno imati u vidu i usled aktuelnog konteksta, a u vezi sa primenom **Zakona o elektronskom fakturisanju („Sl. glasnik RS”, br. 44/2021, 129/2021 i 138/2022** - dalje: ZEF) i **Pravilnika o elektronskom fakturisanju („Sl. glasnik RS”, br. 47/2023)** u pogledu evidentiranja smanjenja PDV u zbirnoj evidenciji PDV u Sistemu elektronskih faktura (dalje: SEF). O evidentiranju PDV u PDV evidencijama u SEF-u, pisali smo u odvojenom komentaru koji je objavljen u ovom broju časopisa, a u elektronskoj bazi Paragraf Lex je u relaciji sa ovim tekstom.

Pored uslova pod kojima obveznik može smanjiti PDV usled naknadnog smanjenja osnovice, u ovom tekstu biće reči i o izdavanju i sadržini dokumenta o smanjenju osnovice, kao i o načinu iskazivanja podataka o smanjenju osnovice i PDV sa jedne i ispravci odbitka prethodnog poreza sa druge strane, u Obrascu POPDV.

Uslovi za smanjenje i način smanjenja osnovice za obračunavanje PDV

U zavisnosti od toga da li je promet izvršio obvezniku PDV koji je imao pravo na odbitak prethodnog poreza ili licu koje nije obveznik PDV ili nema pravo na odbitak, razlikuju se i uslovi za smanjenje osnovice i obračunatog PDV.

Smanjenje osnovice i PDV u slučaju kada je primalac dobara i usluga imao pravo na odbitak prethodnog poreza za predmetni promet

U skladu sa odredbom člana 21. stav 3. **Zakona o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 72/2019, 8/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020 i 138/2022** - dalje: Zakon), ako se osnovica naknadno izmeni - smanji, obveznik koji je izvršio promet dobara i usluga može da izmeni iznos PDV samo ako obveznik kome je izvršen promet dobara i usluga ispravi odbitak prethodnog PDV i ako o tome pismeno obavesti isporučioца dobara i usluga.

Prema članu 53. **Pravilnika oporezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 37/2021, 64/2021, 127/2021, 49/2022, 59/2022, 7/2023 i 15/2023** - dalje: Pravilnik o PDV), ako se osnovica za oporezivi promet dobara ili usluga naknadno smanji, **obveznik PDV koji je izvršio promet dobara ili usluga, a koji je poreski dužnik za taj promet** u skladu sa Zakonom, može da smanji iznos obračunatog PDV ako poseduje **obaveštenje obveznika PDV kojem je izvršio promet dobara ili usluga da je izvršio ispravku odbitka prethodnog poreza, odnosno da obračunati PDV nije koristio kao prethodni porez.**

Prema tome, obveznik PDV koji je obračunao PDV za promet dobara i usluga **drugom obvezniku PDV koji je po tom osnovu imao pravo na odbitak prethodnog poreza**, može **da smanji iznos PDV obračunatog za taj promet pod uslovom da ga je primalac dobara ili usluga pismeno obavestio o izvršenoj ispravci odbitka prethodnog poreza, odnosno da iskazani PDV nije koristio kao prethodni porez.**

Predmetno obaveštenje je ranije u praksi izdavano uglavnom tako što je primerak dokumenta o smanjenju osnovice (tzv. knjižnog odobrenja) koji sadrži izjavu o ispravci odbitka prethodnog poreza primalac potpisivao i vraćao obvezniku koji je izvršio promet. Sada, nakon početka primene propisa o elektronskom fakturisanju, a s obzirom da se dokument o smanjenju osnovice i PDV drugom obvezniku PDV uglavnom izdaje preko SEF-a (e-faktura tip „Knjižno odobrenje”, odnosno dokument o smanjenju osnovice), postavilo se pitanje na koji način primalac može obavestiti obveznika koji je izvršio promet o ispravci odbitka prethodnog poreza. S obzirom da ovo obaveštenje ni tehnički nije moguće dostaviti preko SEF-a, **ono se dostavlja izvan SEF-a kao poseban dokument.** Navedeno je i izričito je propisano u članu 22. stav 2. Pravilnika o elektronskom fakturisanju.

Obaveštenje o ispravci odbitka prethodnog poreza (odnosno da obveznik nije koristio prethodni porez po računu za izvršeni promet) može se izdati **u papirnoj formi ili dostaviti elektronskim putem** (izvan SEF-a). Sadržina ovog obaveštenja nije propisana, ali ono svakako **treba da sadrži podatke o izdavaocu i primaocu, podatke o prometu na koji se odnosi** (navođenjem broja i datuma knjižnog odobrenja izdavaoca, ili broja i datuma računa (jednog ili više) koji su izdati za predmetni promet, ako još uvek nije izdato knjižno odobrenje i sl), **podatak o iznosu ispravljenog prethodnog poreza ili izjavu da nije korišćen prethodni porez po određenom računu ili računima, kao i podatak o datumu izdavanja dokumenta**, jer je za obveznika koji je izvršio promet jako bitan momenat kada je primio ovo obaveštenje (kao što ćemo videti, tada stiče pravo da umanji obračunati PDV).

Prema članu 54. stav 1. Pravilnika o PDV, ako se osnovica za oporezivi promet dobara ili usluga koji je izvršio obveznik PDV naknadno smanji, **primalac dobara ili usluga koji je poreski dužnik za taj promet**, može da smanji iznos obračunatog PDV **ako je ispravio odbitak prethodnog poreza i ako mu je obveznik PDV koji je izvršio taj promet dostavio dokument o smanjenju osnovice** u skladu sa ovim pravilnikom.

Prema članu 54. stav 2. Pravilnika o PDV, ako se osnovica za oporezivi promet dobara ili usluga koji je izvršilo **strano lice** koje nije obveznik PDV u Republici Srbiji naknadno smanji, primalac dobara ili usluga koji je poreski dužnik za taj promet, može da smanji iznos obračunatog PDV **ako je ispravio**

odbitak prethodnog poreza i ako poseduje dokument kojim se potvrđuje da je smanjena naknada za promet dobara ili usluga.

Uslov koji se odnosi na ispravku odbitka prethodnog poreza iz st. 1. i 2. ovog člana ne primenjuje se u slučaju kada poreski dužnik nije koristio obračunati PDV kao prethodni porez (član 54. stav 3. Pravilnika o PDV).

Dakle, kada je u pitanju smanjenje PDV za promet dobara ili usluga za koji je poreski dužnik primalac dobara ili usluga (kao npr. kod prometa dobara i usluga iz oblasti građevinarstva), **primalac dobara i usluga kao poreski dužnik ima pravo da smanji iznos obračunatog PDV:**

- **ako mu je obveznik PDV koji je izvršio promet dobara ili usluga dostavio dokument o smanjenju osnovice i**
- **ako je izvršio ispravku odbitka prethodnog poreza po tom osnovu.**

Kada je obveznik PDV **poreski dužnik za promet stranog lica**, potrebno je:

- **da je ispravio odbitak prethodnog poreza i**
- **da poseduje dokument kojim se potvrđuje da je smanjena naknada** (npr. knjižno odobrenje koje je izdalo strano lice, odnosno drugi dokument kojim se dokazuje da je došlo do smanjenja naknade, a time i osnovice za obračun PDV i obračunatog PDV).

U slučaju kada je poreski dužnik za promet koji mu je izvršen i kada je prilikom obračuna PDV koristio pravo na odbitak prethodnog poreza, **obveznik će u praksi istovremeno smanjiti i iznos obračunatog PDV (preko polja 3a.5) i prethodnog poreza (preko polja 8e.2 Obrascu POPDV).**

Sa druge strane, odredbom člana 31. stav 1. tačka 1) Zakona propisano je da ako se osnovica za oporezivi promet dobara i usluga smanji, obveznik kome je izvršen promet dobara i usluga dužan je da, u skladu sa tom izmenom, ispravi odbitak prethodnog poreza koji je po tom osnovu ostvario. Isto je propisano i članom 149. Pravilnika o PDV.

Prema tome, obveznik PDV - **primalac dobara i usluga je dužan da izvrši ispravku odbitka prethodnog poreza** koji je ostvario po tom osnovu ako dođe do smanjenja osnovice oporezivog prometa dobara i usluga. **Ako to iz bilo kojeg razloga ne uradi u poreskom periodu u kojem je došlo do smanjenja osnovice i PDV, dužan je da podnese izmenjenu poresku prijavu PDV za poreski period kada je nastala obaveza ispravke.**

Međutim, obveznik PDV koji mu je izvršio promet ne može da umanji obračunati PDV sve dok mu primalac ne dostavi pisano obaveštenje o izvršenoj ispravci prethodnog poreza (odnosno da obračunati PDV nije koristio kao prethodni porez).



U kontekstu navedenog uslova treba imati u vidu da obveznik PDV koji smanjuje osnovicu i PDV za promet koji je izvršio, ne mora da proverava da li je primalac dobara i usluga zaista ispravio odbitak prethodnog poreza (niti on to može da utvrdi) već je dovoljno da poseduje pisano obaveštenje primaoca dobara i usluga da je izvršio ispravku. Dakle, nije bitno da li je primalac dobara i usluga zaista izvršio ispravku odbitka prethodnog poreza, već da je o tome pisanim putem obavestio obveznika PDV koji je izvršio promet (u tom slučaju **za obveznika PDV važi pretpostavka da je primalac ispravio odbitak prethodnog poreza**).

**Iz mišljenja Ministarstva finansija,
br. 011-00-00528/2016-04 od 1.6.2016. godine**

*„Kada dođe do smanjenja poreske osnovice za oporezivi promet dobara ili usluga koji je obveznik PDV (ujedno i poreski dužnik za predmetni promet) izvršio drugom obvezniku PDV, koji po osnovu nabavke tih dobara ili usluga ima pravo na odbitak prethodnog poreza, obveznik PDV može da smanji iznos obračunatog PDV ako obveznik PDV kome je izvršen promet dobara ili usluga ispravi odbitak prethodnog poreza i o tome pismeno obavesti isporučiooca dobara ili usluga. S tim u vezi, **ako obveznik PDV - isporučilac dobara ili usluga poseduje dokument kojim ga je obveznik PDV - primalac dobara ili usluga pismeno obavestio da je izvršio ispravku odbitka prethodnog poreza, sa aspekta obveznika PDV - isporučiooca dobara ili usluga pretpostavlja se da je obveznik PDV - primalac dobara ili usluga postupio u skladu sa Zakonom, tj. faktički i izvršio ispravku odbitka prethodnog poreza, što znači da obveznik PDV - isporučilac dobara ili usluga može da smanji iznos obračunatog PDV. Naime, ako se osnovica za oporezivi promet dobara ili usluga smanji, obveznik PDV - primalac dobara ili usluga dužan je da, u skladu sa tom izmenom, ispravi odbitak prethodnog poreza koji je po tom osnovu ostvario.**”*

Smanjenje osnovice i PDV u slučaju kada primalac dobara i usluga nije imao pravo na odbitak prethodnog poreza za predmetni promet ili nije obveznik PDV

Ako je oporezivi promet dobara, odnosno usluga, izvršio obvezniku PDV koji nema pravo na odbitak prethodnog poreza po osnovu nabavke predmetnih dobara i usluga, odnosno licu koje nije obveznik PDV, obveznik PDV može da izvrši ispravku iznosa dugovanog PDV **ako poseduje dokument o smanjenju naknade za izvršeni promet tim licima, koji je izdat od strane obveznika PDV koji je izvršio promet dobara ili usluga, a potvrđen od strane primaoca dobara ili usluga.**

Naime, prema odredbi člana 21. stav 4. Zakona, ako je isporuka dobara i usluga izvršena obvezniku koji nema pravo na odbitak prethodnog PDV, odnosno licu koje nije obveznik PDV, izmenu iz stava 3. ovog člana obveznik može da izvrši

ako poseduje dokument o smanjenju naknade za izvršeni promet dobara i usluga tim licima.

Odredbom člana 53. stav 2. Pravilnika o PDV je propisano da ako je promet dobara ili usluga izvršen obvezniku PDV, odnosno drugom licu koje nema pravo na odbitak prethodnog poreza, obveznik PDV može da smanji osnovicu i iznos obračunatog PDV ako poseduje dokument o smanjenju osnovice izdat u skladu sa ovim pravilnikom, odnosno drugi dokument o smanjenju naknade za promet dobara ili usluga izdat od strane obveznika PDV koji je izvršio promet dobara ili usluga, a potvrđen od strane primaoca dobara ili usluga.

Pored toga, a prema članu 54. stav 4. Pravilnika o PDV, **primalac dobara ili usluga koji je poreski dužnik za promet dobara ili usluga**, a koji nema pravo na odbitak prethodnog poreza po osnovu tog prometa, može da smanji iznos obračunatog PDV ako poseduje dokument o smanjenju osnovice u skladu sa ovim pravilnikom, odnosno drugi dokument kojim se potvrđuje da je smanjena naknada za promet dobara ili usluga izdat od strane lica koje je izvršilo promet dobara ili usluga - obveznika PDV ili stranog lica koje nije obveznik PDV u Republici Srbiji, a potvrđen od strane primaoca dobara ili usluga.

Prema tome, obveznik PDV koji je obračunao PDV za promet dobara, odnosno usluga, **obvezniku PDV koji nema pravo na odbitak prethodnog poreza po osnovu nabavke predmetnih dobara i usluga, odnosno licu koje nije obveznik PDV**, može da izvrši smanjenje osnovice za obračunavanje PDV i PDV obračunatog za taj promet, **ako poseduje:**

- **dokument o smanjenju osnovice izdat u skladu sa članom 182. Pravilnika o PDV, potvrđen od strane primaoca dobara ili usluga ili**
- **neki drugi dokument kojim se potvrđuje da je smanjena naknada za promet dobara ili usluga, potvrđen od strane primaoca dobara ili usluga.**

Istu dokumentaciju mora da poseduje i **primalac dobara ili usluga koji je kao poreski dužnik obračunao PDV za promet dobara ili usluga po osnovu čije nabavke nije imao pravo na odbitak prethodnog poreza.**

Smanjenje obračunatog PDV u ovom slučaju obveznik PDV može da izvrši **u poreskom periodu kada je potvrđen dokument o smanjenju osnovice.**

Potvrđivanje dokumenta o smanjenju osnovice može biti izvršeno **na primerku tog dokumenta** (potpis na jednom primerku dokumenta koji se vraća obvezniku PDV), ali i **u formi posebnog dokumenta koji može biti poslat elektronskim putem (izvan SEF-a) ili na drugi način.** Ako je dokument o smanjenju osnovice i PDV izdat u SEF-u korisniku SEF-a koji nije obveznik PDV, **prihvatanjem dokumenta u SEF-u smatra se da je taj dokument potvrđen.** Navedeno je i propisano odredbama člana 22. st. 4. i 5. Pravilnika o elektronskom fakturisanju.

Izdavanje dokumenta o smanjenju osnovice i PDV - uticaj na mogućnost smanjenja PDV u skladu sa Zakonom

Po osnovu smanjenja osnovice i obračunatog PDV, obveznik PDV izdaje dokument o smanjenju osnovice, koji se u praksi najčešće naziva knjižnim odobrenjem iako taj naziv nije baš adekvatan (u praksi su pojmovi knjižno odobrenje i knjižno zaduženje zadržani iz ranijeg perioda, ali treba imati u vidu da pozitivni propisi već odavno ne koriste ovu terminologiju). Ipak, u SEF-u se za dokument o smanjenju osnovice koristi termin „Knjižno odobrenje”, kao tip e-fakture koja se izdaje po osnovu smanjenja naknade (odnosno osnovice i PDV), iako Pravilnik o elektronskom fakturisanju koristi termin „Dokument o smanjenju” (upravo zbog toga se može očekivati da će ovo biti usklađeno u narednom periodu, nekim novim ažuriranjem SEF-a, te da će i u samom SEF-u naziv ovog tipa e-fakture biti promenjen u „Dokument o smanjenju”). Međutim, **naziv dokumenta i nije toliko relevantan**, ali jeste sadržina ovog dokumenta. Sadržina dokumenta o smanjenju osnovice i PDV uređena je posebno odredbama člana 182. Pravilnika o PDV (Pravilnikom o elektronskom fakturisanju nije posebno uređena sadržina ovog tipa e-fakture, već samo generalno sadržina e-fakture). Prema odredbama člana 182. Pravilnika o PDV, predmetni dokument treba da sadrži podatke o:

- nazivu, adresi i PIB-u izdavaoca dokumenta,
- mestu i datumu izdavanja i rednom broju dokumenta,
- nazivu, adresi i PIB-u primaoca dokumenta,
- iznosu za koji je smanjena osnovica za obračunavanje PDV,
- poreskoj stopi,
- iznosu za koji je smanjen iznos obračunatog PDV i
- broju i datumu izdavanja računa za izvršeni promet dobara ili usluga, odnosno datumu početka i datumu završetka vremenskog perioda u kojem su izdati računi za izvršeni promet dobara i usluga, u slučaju kada se izmena vrši za sve račune izdate jednom licu u tom vremenskom periodu.

Ako se u konkretnom slučaju radi o prometu dobara i usluga koji je oporeziv PDV, a za koji obveznik PDV - izdavalac dokumenta nije poreski dužnik u skladu sa Zakonom (npr. smanjenje osnovice kod prometa dobara i usluga iz oblasti građevinarstva kada, u smislu odredbe člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona, obavezu obračunavanja PDV ima primalac dobara i usluga kao poreski dužnik), umesto podataka o iznosu za koji je smanjena poreska osnovica, poreskoj stopi i iznosu za koji je smanjen iznos obračunatog PDV, dokument treba da sadrži podatak o iznosu za koji je smanjena naknada, bez PDV.

U pogledu sadržine ukazujemo da je posebno bitno da obveznik PDV u dokumentu o smanjenju osnovice navede **broj i datum računa za izvršeni promet dobara i usluga na koji se**

odnosi smanjenje osnovice i PDV, kako bi se mogao identifikovati promet po osnovu kojeg dolazi do smanjenja. Ako se smanjenje osnovice i PDV odnosi na promet za koji je izdat veći broj računa (npr. popust za promet izvršen u određenom periodu), obveznik može da navede **datumu početka i datumu završetka vremenskog perioda u kojem su izdati računi za izvršeni promet dobara i usluga**, u slučaju kada se izmena vrši za sve račune izdate jednom licu u tom vremenskom periodu.

Inače, stavom 2. člana 182. Pravilnika o PDV propisano je da **dokument iz stava 1. ovog člana izdaje obveznik PDV koji je izdao račun za promet dobara ili usluga** u skladu sa čl. 42. i 43. Zakona. To znači da ako je račun za izvršeni promet izdao primalac dobara i usluga u skladu sa članom 43. Zakona, i dokument o smanjenju osnovice i PDV izdaje primalac dobara i usluga.

Iz mišljenja Ministarstva finansija, br. 011-00-229/2019-04 od 9.4.2019. godine

„...ako je za promet navedene usluge obveznik PDV - primalac usluge izdao račun, tj. dokument o obračunu u skladu sa članom 43. Zakona, isti obveznik PDV treba da izda i dokument o smanjenju osnovice u skladu sa članom 15. Pravilnika o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima kod kojih se mogu izostaviti pojedini podaci...”

Ipak, s obzirom da se sada u najvećem broju slučajeva računi izdaju preko SEF-a (a da preko SEF-a nije moguće izdati e-fakturu od strane primaoca dobara i usluga u skladu sa članom 43. Zakona), i račun i dokument o smanjenju (knjižno odobrenje) najčešće će izdavati obveznik koji promet vrši. Naime, u slučaju kada se dokument o smanjenju osnovice i PDV izdaje korisniku SEF-a (a nije predviđen izuzetak od obaveze izdavanja e-fakture), **ovaj dokument se izdaje kao e-faktura tip „Knjižno odobrenje”**.

U vezi sa izdavanjem dokumenta o smanjenju osnovice u praksi se postavilo pitanje **da li obveznik PDV može da umanji osnovicu za obračunavanje PDV i iznos obračunatog PDV ako nije izdao dokument o smanjenju osnovice** u skladu sa članom 182. Pravilnika o PDV?

Kako proizlazi iz Pravilnika o PDV, izdavanje dokumenta o smanjenju **nije uslov** za umanjenje osnovice i obračunatog PDV **ako je reč o smanjenju osnovice kod prometa koji je izvršen drugom obvezniku PDV koji ima pravo na odbitak obračunatog PDV**.

Naime, prema odredbi člana 53. stav 1. Pravilnika o PDV, ako je taj promet dobara ili usluga izvršen drugom obvezniku PDV koji po osnovu nabavke tih dobara ili usluga ima pravo na odbitak prethodnog poreza, obveznik PDV može da smanji iznos obračunatog PDV ako poseduje obaveštenje obveznika PDV kojem je izvršio promet dobara ili usluga da je izvršio ispravku odbitka prethodnog poreza, odnosno da obračunati PDV nije koristio kao prethodni porez.

Međutim, **ako je promet izvršen obvezniku PDV koji nema pravo na odbitak obračunatog PDV ili licu koje nije obveznik PDV**, izdavanje dokumenta iz člana 182. Pravilnika o



PDV, odnosno drugog dokumenta o smanjenju osnovice, **jeste uslov za umanjeње osnovice** i obračunatog PDV, što proizlazi iz člana 53. stav 2. Pravilnika o PDV.

Ovakav stav zauzelo je i Ministarstvo finansija u mišljenju čiji izvod navodimo u nastavku:

Iz mišljenja Ministarstva finansija, br. 413-00-254/2015-04 od 18.1.2015. godine

„Kada za oporezivi promet dobara ili usluga (za koji je poreski dužnik obveznik PDV koji je taj promet izvršio) dođe do smanjenja poreske osnovice po osnovu naknadnog popusta u ceni (npr. zbog plaćanja pre ugovorenog roka), u skladu sa zaključnim ugovorom, obveznik PDV može da smanji iznos obračunatog PDV uz ispunjenje uslova propisanih Zakonom o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn. i 83/2015 - dalje: Zakon) i Pravilnikom o načinu izmene poreske osnovice za obračunavanje poreza na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 86/2015 - dalje: Pravilnik o izmeni osnovice). Naime, ako je taj promet dobara ili usluga izvršen:

- drugom obvezniku PDV koji po osnovu nabavke tih dobara ili usluga ima pravo na odbitak prethodnog poreza, obveznik PDV može da smanji iznos obračunatog PDV ako obveznik PDV kome je izvršen promet dobara ili usluga ispravi odbitak prethodnog poreza i o tome pismeno obavesti isporučioća dobara ili usluga;
- drugom obvezniku PDV koji po osnovu nabavke tih dobara ili usluga nema pravo na odbitak prethodnog PDV, odnosno licu koje nije obveznik PDV, obveznik PDV može da smanji iznos obračunatog PDV ako poseduje dokument o naknadi izdat u skladu sa članom 15. Pravilnika o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima kod kojih se mogu izostaviti pojedini podaci („Sl. glasnik RS”, br. 123/2012 i 86/2015 - dalje: Pravilnik o računima), odnosno drugi dokument kojim se dokazuje da je smanjena naknada za promet dobara ili usluga izdat od strane obveznika PDV koji je izvršio promet dobara ili usluga, a potvrđen od strane primaoca dobara ili usluga.

Saglasno navedenom, u slučaju kada je navedeni promet dobara ili usluga izvršen drugom obvezniku PDV koji po osnovu nabavke tih dobara ili usluga ima pravo na odbitak prethodnog poreza, izdavanje dokumenta o smanjenju naknade iz člana 15. Pravilnika o računima ne predstavlja uslov za smanjenje poreske osnovice i iznosa obračunatog PDV za taj promet. Međutim, **u slučaju kada je navedeni promet izvršen drugom obvezniku PDV koji po osnovu nabavke tih dobara ili usluga nema pravo na odbitak prethodnog PDV, odnosno licu koje nije obveznik PDV, izdavanje dokumenta o smanjenju naknade iz člana 15. Pravilnika o računima predstavlja uslov za smanjenje poreske osnovice i iznosa obračunatog PDV za taj promet.**”

Ipak, činjenica da obveznik PDV može da umanju osnovicu za obračunavanje PDV i ako drugom obvezniku PDV koji ima pravo na odbitak prethodnog poreza nije izdao dokument u skladu sa članom 15. Pravilnika o računima, prema našem mišljenju **ne znači da obveznik PDV nema obavezu izdavanja navedenog dokumenta**. Naime, opšta obaveza izdavanja računa ili drugog dokumenta koji služi kao račun propisana je odredbama člana 42. Zakona, a saglasno odredbi člana 45. Zakona, ministar finansija bliže uređuje u kojim slučajevima nema obaveze izdavanja računa ili mogu da se izostave pojedini podaci u računu, odnosno da se predvide dodatna pojednostavljena u vezi sa izdavanjem računa.

Pored toga, **u onim slučajevima kada postoji obaveza izdavanja e-fakture u skladu sa ZEF, neizdavanje e-fakture tip „Knjižno odobrenje” preko SEF-a predstavlja prekršaj iz člana 18. ZEF-a.**

Smanjenje osnovice i PDV u slučaju kada naplaćeni avans prestane da se smatra avansom za promet dobara, odnosno usluga, u potpunosti ili delimično

Pravila o smanjenju osnovice i obračunatog PDV primenjuju se i u slučaju kada primljeni avans za oporezivi promet dobara ili usluga prestane da se smatra avansom za promet dobara ili usluga u potpunosti ili delimično. Naime, po osnovu naplate odnosno plaćanja avansa za budući promet koji je oporeziv PDV, nastaje poreska obaveza po osnovu PDV za obveznika koji je primio avans ili za obveznika koji je platio avans, ako je reč o avansu za promet za koji je poreski dužnik primalac dobara ili usluga. **Ukoliko nakon naplate, odnosno plaćanja avansa nastupe okolnosti usled kojih avans u celosti ili delimično prestane da se smatra avansom za oporezivi promet dobara i usluga, primenjuju se pravila o smanjenju obračunatog PDV sa jedne, odnosno o ispravci odbitka prethodnog poreza, sa druge strane.**

Iz mišljenja Ministarstva finansija, br. 011-00-1184/2022-04 od 21.12.2022. godine

„U skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 72/2019, 8/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020 i 138/2022 - dalje: Zakon),

obveznik PDV koji plati naknadu ili deo naknade za budući promet dobara ili usluga koji je oporeziv PDV i kojem obveznik PDV - primalac naknade po tom osnovu izda račun, ima pravo da PDV iskazan u tom računu odbije kao prethodni porez, pod uslovom da će predmetna dobra, odnosno usluge koristiti za promet dobara i usluga sa pravom na odbitak prethodnog poreza, tj. za promet koji je oporeziv PDV, promet za koji je propisano poresko oslobođenje sa pravom na odbitak prethodnog poreza ili za promet koji se smatra izvršenim u inostranstvu ako bi za taj promet postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza da je izvršen u Republici Srbiji. Međutim, ako pre prometa dobara ili usluga za koji je obveznik unapred platio naknadu ili deo naknade (avans) dođe do jednostranog raskida ugovora o prometu dobara ili usluga od strane tog obveznika PDV, **obveznik PDV koji je platio avans i koristio pravo na odbitak prethodnog poreza iskazanog u računu obveznika PDV - primaoca avansa, ima obavezu da, u poreskom periodu u kojem je obavestio obveznika PDV - primaoca avansa da raskida ugovor, izvrši ispravku odbitka prethodnog poreza u skladu sa Zakonom.** S tim u vezi, a prema našem mišljenju, u momentu kada obveznik PDV koji je platio avans obavesti obveznika PDV - primaoca avansa da raskida ugovor o prometu dobara ili usluga na osnovu kojeg je plaćen avans, prestaje osnov za ostvarivanje prava na odbitak prethodnog poreza, s obzirom da je, usled raskida ugovora, izvesno da neće doći do prometa dobara ili usluga za koji je plaćen avans. Pored toga, shodno odredbama člana 21. stav 3. Zakona, obveznik PDV - **primalac avansa može da izvrši izmenu - smanjenje osnovice za obračunavanje PDV po osnovu naplate avansa i ispravku - smanjenje PDV obračunatog po tom osnovu, pod uslovom da je obveznik PDV koji je platio avans izvršio ispravku odbitka prethodnog poreza i o tome pismeno obavestio obveznika PDV - primaoca avansa.** U slučaju kada je obveznik PDV - primalac avansa prestao da postoji po osnovu statusne promene pripajanja, izmenu - smanjenje osnovice za obračunavanje PDV u opisanom slučaju može da izvrši privredno društvo sticalac."

Pored slučaja navedenog u citiranom mišljenju kada avans prestaje da se smatra avansom za oporezivi promet dobara i usluga usled raskida ugovora (ili odustanka od ugovora), do toga može doći i **zbog vraćanja dela avansa** (jer je ukupan iznos naknade za izvršeni promet na kraju manji od iznosa avansa), ali i **usled prenamene avansa** (npr. ako je avans primljen za jedan promet, a kasnije dođe do izmene ugovora pa se ugovorne strane sporazumeju da primljeni avans predstavlja avans za neki drugi promet, koji može da se oporezuje po različitoj poreskoj stopi ili da je oslobođen PDV i sl). Takođe, **do primene ovog pravila može doći i u slučaju kada prilikom naplate avansa nisu bili ispunjeni uslovi za primenu poreskog oslobođenja** (pa je po osnovu naplate avansa obračunat PDV), ali su ti uslovi ispunjeni u momentu prometa.

Dopunom člana 182. Pravilnika o PDV koja se primenjuje od 1. februara 2023. godine dodat je stav 3. kojim je propisano da se odredbe stava 1. ovog člana shodno primenjuju i u **slučaju kada naplaćeni avans za koji je izdat avansni račun prestane da se smatra avansom za promet dobara, odnosno usluga, u potpunosti ili delimično**, osim u slučaju kada naplaćeni avans ili deo avansa postane naknada, odnosno deo naknade za izvršeni promet dobara, odnosno usluga.

Dakle, navedenom odredbom je propisano pravilo da se **dokument o smanjenju osnovice (tzv. knjižno odobrenje) izdaje i u slučaju da primljeni avans za koji je izdat avansni račun, prestane da se smatra avansom u potpunosti ili delom**. Tako npr. u slučaju raskida ugovora za promet dobara ili usluga za koji je primljen avans, obveznik PDV treba da izda dokument o smanjenju osnovice i obračunatog PDV, odnosno naknade, tj. avansa (tzv. knjižno odobrenje), dok davalac avansa treba da izvrši ispravku odbitka prethodnog poreza i o tome obavesti primaoca avansa. Dakle, **u ovim slučajevima ne treba stornirati avansni račun** (niti je ikada trebalo, jer je avansni račun u momentu izdavanja ispravan), već treba izdati dokument o smanjenju avansa (odnosno osnovice i PDV). Ako je avans primljen od strane drugog korisnika SEF-a, obveznik PDV koji je primio avans izdaje e-fakturu tip „Knjižno odobrenje“, koju referencira na avansni račun koji je izdat po osnovu naplate avansa. Inače, izdavanje knjižnog odobrenja u SEF-u koje se referencira na avansnu fakturu, omogućeno je od 26. aprila 2023. godine. Napominjemo, e-faktura tip „Knjižno odobrenje“ može se vezati i za avansni račun izdat izvan SEF-a, stim što je tada, u polje „Izvorni avans“, neophodno uneti ceo broj izdatog avansnog računa kao i datum njegovog izdavanja, a nakon toga korisnik obavezno treba da potvrdi opciju „Dodaj izvorni avans“.

Isto pravilo se primenjuje i u slučaju da npr. obveznik izvrši promet za koji je primljen avans, ali ukupna naknada za promet na kraju bude manja od iznosa avansne uplate, pa obveznik vraća **deo avansa**. Tada se dokument o smanjenju osnovice i PDV, odnosno avansa, izdaje na taj deo avansa.

Na kraju ukazujemo, **da bi obveznik PDV mogao da umanji PDV obračunat po osnovu naplate, odnosno plaćanja avansa, treba da budu ispunjeni isti uslovi kao i u ostalim slučajevima smanjenja osnovice** - ako je avans naplaćen od obveznika PDV koji je imao pravo na odbitak prethodnog poreza, obveznik PDV terba da poseduje obaveštenje tog obveznika PDV o ispravci odbitka prethodnog poreza, a ako je naplaćen od obveznika PDV koji po tom osnovu nije imao pravo na odbitak prethodnog poreza ili od lica koje nije obveznik PDV, potrebno je da to lice potvrdi dokument o smanjenju osnovice i obračunatog PDV. Takođe, kada je poreski dužnik obveznik koji je platio avans, uslov je da izvrši ispravku odbitka prethodnog poreza i da poseduje dokument o smanjenju osnovice izdat u skladu sa članom 182. Pravilnika o PDV, odnosno drugi dokument kojim se potvrđuje da je avans prestao da se smatra avansom za oporezivi promet (u potpunosti ili delom).



Iskazivanje podataka o smanjenju osnovice i obračunatog PDV, odnosno o ispravci odbitka prethodnog poreza po tom osnovu, u Obrascu POPDV

Kada je u pitanju iskazivanje podataka u Obrascu POPDV o smanjenju osnovice za obračun PDV i obračunatog PDV, kao i o ispravci odbitka prethodnog poreza, **prvo pravilo jeste da se podatak o smanjenju osnovice i PDV iskazuje odvojeno od podatka o prometu za koji su osnovica i PDV smanjeni**, bez obzira da li je promet izvršen u istom poreskom periodu kada je došlo do smanjenja osnovice ili u nekom narednom poreskom periodu.

Navedeno je izričito propisano Korisničkim uputstvom Poreske uprave za iskazivanje podataka u Obrascu POPDV (dalje: Korisničko uputstvo), opšta smernica broj 8, prema kojoj ako je u poreskom periodu u kojem je izvršen promet došlo i do povećanja/smanjenja osnovice i PDV, podaci o osnovici i PDV iskazuju se u poljima predviđenim za iskazivanje podataka o izvršenom prometu, a podaci o povećanju/smanjenju osnovice i PDV u poljima predviđenim za iskazivanje podataka o povećanju/smanjenju osnovice i PDV.

Podaci o smanjenju osnovice i PDV za oporezivi promet dobara i usluga iskazuju se **na rednom broju 3.6 Obrasca POPDV**. Podatak o smanjenju osnovice (u koloni za opštu ili za posebnu stopu) iskazuje se na rednom broju 3.6 Obrasca POPDV bez obzira da li je reč o smanjenju osnovice za promet za koji je PDV obračunao obveznik koji je promet izvršio ili primalac dobara i usluga u skladu sa nekom od odredaba člana 10. stav 2. Zakona. Kada je reč o iskazivanju podataka o smanjenju PDV obračunatog na primljeni avans (npr. usled raskida ugovora), na rednom broju 3.6 iskazuje se samo smanjenje PDV.

Što se tiče podataka o ispravci odbitka prethodnog poreza, podatak o smanjenju osnovice i PDV za nabavljena dobra i usluge iskazuje se **na rednom broju 8a.5** ako je poreski dužnik obveznik koji vrši promet. Ako je za promet koji je izvršen poreski dužnik bio primalac dobara i usluga smanjenje osnovice iskazuje se na red. br. 8b.5 (ako je promet izvršio domaći obveznik) ili 8g.4 (ako je promet izvršilo strano lice koje nije obveznik PDV), a **na rednom broju 3a.5** iskazuje se smanjenje obračunatog PDV koji je obveznik obračunao kao poreski dužnik (bez obzira da li je promet izvršio domaći obveznik ili strano lice), dok se smanjenje prethodnog poreza ujedno vrši **na rednom broju 8e.2** (na ovom polju se iskazuje zbir sa polja 3a.9, u koji je uključeno i smanjenje obračunatog PDV na polju 3a.5, umanjen za iznos koji obveznik PDV ne može da odbije u poreskom periodu).

Kada je reč o ispravci odbitka prethodnog poreza koji je obveznik PDV koristio **po osnovu avansnog računa** u kojem je iskazan PDV, **smanjenje PDV iskazuje se na polju 8e.4 Obrasca POPDV**.

Ono što je važno istaći kod smanjenja osnovice i obračunatog PDV jeste da se **podatak o smanjenju osnovice iskazuje u poreskom periodu kada je došlo do smanjenja, a podatak o smanjenju PDV u poreskom periodu kada je obveznik PDV ispunio uslov za smanjenje**, tj. kada je obveznik PDV primio pisano obaveštenje od primaoca dobara i usluga da je izvršio ispravku odbitak prethodnog poreza u skladu sa Zakonom, odnosno kada je potvrđen dokument o smanjenju osnovice. Iz navedenog proizlazi da to mogu biti i dva različita poreska perioda, ako obveznik PDV nije primio obaveštenje o ispravci odbitka prethodnog poreza u istom poreskom periodu kada je došlo do smanjenja osnovice (vidi primer 2.) ili ako knjižno odobrenje nije potvrđeno od strane primaoca u istom poreskom periodu kada je izdato, ako primalac nije imao pravo na odbitak prethodnog poreza ili nije obveznik PDV (vidi primer 3.).

Inače, korekcija PDV u vidu smanjenja preko rednog broja 3.6 (u koloni za opštu ili posebnu stopu) vrši se najranije u poreskom periodu kada su ispunjeni uslovi za smanjenje PDV, pri čemu se podatak o smanjenju PDV može iskazati i u nekom narednom poreskom periodu. U kontekstu navedenog ukazujemo da **pravo na umanjeње PDV po osnovu smanjenja osnovice ne zastareva** i da se na iskazivanje podataka o smanjenju PDV ne primenjuju odredbe o zastarelosti iz zakona kojim se uređuju poreski postupak i poreska administracija.

Iz mišljenja Ministarstva finansija, br. 011-00-392/2020-04 od 17.6.2020. godine

*„U skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost (...), obveznik PDV koji je izvršio promet dobara, odnosno usluga za koji je obračunao PDV u skladu sa Zakonom, ima pravo da, na osnovu pravnosnažne odluke suda o zaključenju stečajnog postupka nad primaocem dobara, odnosno usluga, izmeni - smanji iznos osnovice i iznos obračunatog PDV za iznos naknade za isporučena dobra, odnosno pružene usluge koji nije naplaćen. S tim u vezi, iznos osnovice i iznos obračunatog PDV obveznik PDV može da smanji za poreski period u kojem je rešenje suda o zaključenju stečajnog postupka postalo pravnosnažno, odnosno za neki naredni period, pri čemu **ukazujemo da se u ovom slučaju ne primenjuju odredbe Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji (...) kojima se uređuje zastarelost.***

Kada je reč o ispravci odbitka prethodnog poreza, prema odredbi člana 31. stav 4. Zakona, ispravka odbitka prethodnog poreza vrši se u poreskom periodu u kojem je izmenjena osnovica.

Dakle, **ispravka odbitka prethodnog poreza vrši se u poreskom periodu u kojem je došlo do smanjenja naknade za isporučena dobra, odnosno pružene usluge**, po osnovu čije nabavke je obveznik PDV koristio pravo na odbitak prethodnog poreza.

Ono što je **specifično za iskazivanje podataka na rednom broju 8a.5 Obrasca POPDV**, jeste da primalac dobara i/ili usluga iskazuje podatke i o smanjenju osnovice i o smanjenju prethodnog poreza u poreskom periodu kada je došlo do smanjenja osnovice, **nezavisno od toga da li je primio dokument o smanjenju osnovice** (npr. knjižno odobrenje).

Naime, prema članu 210. stav 2. tačka 3) Pravilnika o PDV, podaci o prometu dobara i usluga koji je obvezniku PDV izvršio drugi obveznik PDV ili lice koje nije obveznik PDV (strano ili domaće lice), uključujući i podatke o izmeni naknade, osnovice, odnosno vrednosti tog prometa, evidentiraju se na osnovu računa o izvršenom prometu, izmeni naknade, osnovice, odnosno vrednosti tog prometa, odnosno drugog dokumenta kojim se dokazuje poslovna promena, **osim podataka (između ostalog) o ispravci - smanjenju PDV po osnovu izmene - smanjenja osnovice za nabavljena dobra, odnosno primljene usluge za promet za koji nije poreski dužnik u skladu sa Zakonom**.

Isto je predviđeno i Korisničkim uputstvom, opšta smernica broj 18, prema kojoj se podaci na polju 8a.5 Obrasca POPDV iskazuju **na osnovu smanjenja osnovice i ispravke PDV po osnovu smanjenja osnovice**.

Rukovodeći se navedenim zaključujemo da je obveznik PDV dužan da na rednom broju 8a.5 Obrasca POPDV iskaže podatak o smanjenju osnovice i obračunatog PDV **u poreskom periodu kada mu je poznato da je došlo do smanjenja osnovice, odnosno kada su nastupili uslovi za smanjenje, bez obzira da li mu je dokument o smanjenju osnovice izdat**. Smatra se da je **obvezniku PDV poznato da je došlo do smanjenja osnovice i obračunatog PDV u svim onim slučajevima u kojima poseduje bilo koji dokument koji to dokazuje** (npr. ugovor kojim su predviđeni uslovi pod kojima ostvaruje naknadni popust i dokaz da su ti uslovi ispunjeni). Sve navedeno potvrđeno je i u Korisničkom uputstvu u delu u kojem objašnjava iskazivanje podataka na rednom broju 8a.5 Obrasca POPDV, gde se između ostalog navodi:

„Podaci u polju 8a.5 Obrasca POPDV, u najvećem broju slučajeva, iskazuju se na osnovu primljenog dokumenta obveznika PDV - isporučioća dobara, odnosno pružaoca usluga u kojem je naveden iznos za koji je smanjena osnovica, odnosno iznos za koji je smanjen PDV. Naime, do smanjenja osnovice za izvršeni promet (i s tim u vezi do smanjenja iznosa PDV) najčešće dolazi zbog naknadnog odobravanja popusta u ceni od strane dobavljača - isporučioća dobara, odnosno pružaoca usluga.

Međutim, u situaciji kada obveznik PDV - isporučilac dobara, odnosno pružalac usluga nije izdao dokument u kojem je

naveden iznos za koji je smanjena osnovica, odnosno iznos za koji je smanjen PDV u poreskom periodu u kojem je došlo do smanjenja osnovice, odnosno PDV, a obveznik PDV raspolaže dokazom da je došlo do tog smanjenja (npr. ugovor u kojem je navedeno da će zbog plaćanja pre ugovorenog roka cena biti smanjena za 3%), u polju 8a.5 Obrasca POPDV iskazuje se podatak o iznosu za koji je smanjena osnovica i podatak o iznosu za koji je smanjen PDV.”

Ovo je posebno značajno imajući u vidu da **greške u iskazivanju podataka o ispravci odbitka prethodnog poreza utiču na konačnu poresku obavezu i predstavljaju prekršaj, a grešku je moguće ispraviti jedino podnošenjem izmenjene poreske prijave PDV**. Primeri situacija u kojima bi primalac dobara i usluga mogao imati saznanje da je došlo do smanjenja osnovice i PDV za nabavljena dobra i usluge su mnogobrojni. To su praktično sve one situacije u kojima je ugovorom unapred predviđeno da će u slučaju nastupanja nekog uslova (npr. plaćanja pre roka, povlačenja određene količine dobara i dr) kupac ostvariti popust u određenom procentu. U tim slučajevima nastupanjem uslova za ostvarivanje popusta ispunjeni su uslovi za smanjenje osnovice i PDV (a sâm ugovor je dokaz o tome) i kupac dobara bi trebalo da izvrši ispravku odbitka prethodnog poreza u poreskom periodu kada je uslov ispunjen, bez obzira da li mu je izdat dokument o smanjenju, tj. knjižno odobrenje. Ovaj problem bi se u svim navedenim situacijama (a njih najviše ima u praksi) mogao rešiti tako što bi se ugovorom predvidelo da je u slučaju nastupanja uslova prodavac dužan da izda knjižno odobrenje i da se popust ostvaruje samo na osnovu tog dokumenta, odnosno da u suprotnom kupac nema pravo na popust. Međutim, takvo ugovaranje bi značajno umanjilo ugovornu poziciju kupca, jer bi pravo na popust (iako ugovoreno) i dalje zavisilo od prodavca i on bi mogao neizdavanjem knjižnog odobrenja da izbegne davanje „obećanog” popusta, a da pri tome ne prekrši ugovor.

Obveznik PDV dužan je da iskaže podatak o ispravci odbitka prethodnog poreza po osnovu smanjenja osnovice i obračunatog PDV iako nije izdat dokument o smanjenju osnovice, ako poseduje dokaz da je došlo do smanjenja osnovice, i u drugim slučajevima u kojima dolazi do smanjenja osnovice, kao što su slučajevi u kojima dolazi do smanjenja osnovice i obračunatog PDV usled vraćanja dobara (kada vraćanje dobara ne predstavlja novi promet). Tako npr. ako kupac dobara raskine ugovor jednostrano u skladu sa zakonom kojim se uređuju obligacioni odnosi, usled čega dolazi do smanjenja osnovice i obračunatog PDV, dužan je da izvrši ispravku odbitka prethodnog poreza u poreskom periodu u kojem je došlo do raskida ugovora (o čemu poseduje dokaz u vidu izjave da raskida ugovor u skladu sa zakonom), bez obzira da li je prodavac po tom osnovu izdao dokument o smanjenju naknade.



Primeri iskazivanja podataka o smanjenju osnovice i obračunatog PDV u Obrascu POPDV

U nastavku navodimo nekoliko primera iskazivanja podataka o smanjenju osnovice i PDV na strani obveznika PDV koji je izvršio promet, odnosno podataka o ispravci odbitka prethodnog poreza na strani obveznika kojem je promet izvršen, pri čemu ukazujemo da su u praksi mogući i brojni drugi primeri i da u svakom konkretnom slučaju podatke treba iskazati poštujući pravila koja smo napred naveli.

Primer 1:

Obveznik PDV je u poreskom periodu izvršio promet dobara po opštoj stopi PDV u vrednosti od 1.200.000,00 dinara - osnovica 1.000.000,00 dinara, a PDV 200.000,00 dinara. Ugovorom sa kupcem je predviđeno da ukoliko plati navedeni iznos naknade u roku od 10 dana, kupac ostvaruje popust u iznosu od 5%. S obzirom da je kupac platio račun u navedenom roku (u istom poreskom periodu), obveznik PDV izdaje dokument o smanjenju naknade u skladu sa ugovorom (tzv. knjižno odobrenje), u kojem iskazuje iznos smanjenja osnovice od 50.000,00 dinara i smanjenje PDV za 5.000,00 dinara. **U istom poreskom period obveznik PDV je primio obaveštenje kupca da je izvršio ispravku odbitka prethodnog poreza.**

U pregledu obračuna (Obrazac POPDV) koji podnosi za taj poreski period obveznik PDV iskazuje podatke o navedenom prometu na sledeći način:

3. OPOREZIVI PROMET DOBARA I USLUGA KOJI VRŠI OBVEZNIK PDV I OBRAČUNATI PDV		Opšta stopa		Posebna stopa	
		Osnovica	PDV	Osnovica	PDV
3.1	Prvi prenos prava raspolaganja na novoizgrađenim građevinskim objektima za koji je poreski dužnik obveznik PDV koji vrši taj promet				
3.2	Promet za koji je poreski dužnik obveznik PDV koji vrši taj promet, osim iz tačke 3.1	1000000	200000		
3.3	Prenos prava raspolaganja na građevinskim objektima za koji obveznik PDV koji vrši taj promet nije poreski dužnik				
3.4	Promet za koji obveznik PDV koji vrši taj promet nije poreski dužnik, osim iz tačke 3.3				
3.5	Povećanje osnovice, odnosno PDV				
3.6	Smanjenje osnovice, odnosno PDV	-50000	-10000		
3.7	Promet dobara i usluga bez naknade				
3.8	Ukupna osnovica i obračunati PDV za promet dobara i usluga (3.1+3.2+3.3+3.4+3.5+3.6+3.7)	950000	190000		
3.9	Naknada ili deo naknade koji je naplaćen pre izvršenog prometa i PDV obračunat po tom osnovu (avans)				
3.10	Ukupno obračunati PDV (3.8+3.9)		190000		

U zbirnoj PDV evidenciji u SEF-u za predmetni poreski period, obveznik PDV u polju „Smanjenje PDV” iskazuje iznos od 10.000 dinara.

Na drugoj strani, kupac dobara iskazuje podatke na sledeći način:

8a Nabavka dobara i usluga u Republici od obveznika PDV - promet za koji je poreski dužnik isporučilac dobara, odnosno pružalac usluga		Opšta stopa		Posebna stopa	
		Osnovica	PDV	Osnovica	PDV
8a.1	Prvi prenos prava raspolaganja na novoizgrađenim građevinskim objektima				
8a.2	Dobra i usluge, osim dobara iz tačke 8a.1	1000000	200000		
8a.3	Dobra i usluge bez naknade				
8a.4	Izmena osnovice za nabavljena dobra i usluge i ispravka odbitka prethodnog poreza po osnovu izmene osnovice - povećanje				
8a.5	Izmena osnovice za nabavljena dobra i usluge i ispravka odbitka prethodnog poreza po osnovu izmene osnovice - smanjenje	-50000	-10000		
8a.6	Ukupna osnovica za nabavljena dobra i usluge (8a.1+8a.2+8a.3+8a.4+8a.5)	950000			
8a.7	Naknada ili deo naknade koji je plaćen pre izvršenog prometa i PDV po tom osnovu (avans)				
8a.8	Ukupno obračunati PDV od strane obveznika PDV - prethodnog učesnika u prometu (8a.1+8a.2+8a.3+8a.4+8a.5+8a.7)		190000		

Primer 2:

Obveznik PDV je u poreskom periodu april izvršio promet dobara po opštoj stopi PDV u vrednosti od 1.200.000,00 dinara - osnovica 1.000.000,00 dinara, a PDV 200.000,00 dinara. Ugovorom sa kupcem je predviđeno da ukoliko plati navedeni iznos naknade u roku od 45 dana, kupac ostvaruje popust u iznosu od 5%. S obzirom da je kupac platio račun u navedenom roku i to u poreskom periodu maj, obveznik PDV u poreskom periodu maj izdaje dokument o smanjenju naknade u skladu sa ugovorom (tzv. knjižno odobrenje), u kojem iskazuje iznos smanjenja osnovice od 50.000,00 dinara i smanjenje PDV za 10.000,00 dinara. Međutim, **kupac dobara obvezniku PDV u poreskom periodu maj nije dostavio obaveštenje da je izvršio ispravku odbitka prethodnog poreza, već to obaveštenje dostavlja naknadno, u nerednom poreskom periodu u odnosu na poreski period kada je izdat dokument o smanjenju osnovice (u junu).**

U pregledu obračuna (Obrazac POPDV) obveznik iskazuje podatke o navedenom prometu na sledeći način:

poreski period maj (kada je došlo do smanjenja osnovice i izdato knjižno odobrenje):

3. OPOREZIVI PROMET DOBARA I USLUGA KOJI VRŠI OBVEZNIK PDV I OBRAČUNATI PDV		Opšta stopa		Posebna stopa	
		Osnovica	PDV	Osnovica	PDV
3.1	Prvi prenos prava raspolaganja na novoizgrađenim građevinskim objektima za koji je poreski dužnik obveznik PDV koji vrši taj promet				
3.2	Promet za koji je poreski dužnik obveznik PDV koji vrši taj promet, osim iz tačke 3.1				
3.3	Prenos prava raspolaganja na građevinskim objektima za koji obveznik PDV koji vrši taj promet nije poreski dužnik				
3.4	Promet za koji obveznik PDV koji vrši taj promet nije poreski dužnik, osim iz tačke 3.3				
3.5	Povećanje osnovice, odnosno PDV				
3.6	Smanjenje osnovice, odnosno PDV	-50000			
3.7	Promet dobara i usluga bez naknade				
3.8	Ukupna osnovica i obračunati PDV za promet dobara i usluga (3.1+3.2+3.3+3.4+3.5+3.6+3.7)	-50000			
3.9	Naknada ili deo naknade koji je naplaćen pre izvršenog prometa i PDV obračunat po tom osnovu (avans)				
3.10	Ukupno obračunati PDV (3.8+3.9)				

poreski period jun (kada je obveznik PDV primio obaveštenje kupca da je izvršio ispravku odbitka prethodnog poreza):

3. OPOREZIVI PROMET DOBARA I USLUGA KOJI VRŠI OBVEZNIK PDV I OBRAČUNATI PDV		Opšta stopa		Posebna stopa	
		Osnovica	PDV	Osnovica	PDV
3.1	Prvi prenos prava raspolaganja na novoizgrađenim građevinskim objektima za koji je poreski dužnik obveznik PDV koji vrši taj promet				
3.2	Promet za koji je poreski dužnik obveznik PDV koji vrši taj promet, osim iz tačke 3.1				
3.3	Prenos prava raspolaganja na građevinskim objektima za koji obveznik PDV koji vrši taj promet nije poreski dužnik				
3.4	Promet za koji obveznik PDV koji vrši taj promet nije poreski dužnik, osim iz tačke 3.3				
3.5	Povećanje osnovice, odnosno PDV				
3.6	Smanjenje osnovice, odnosno PDV		-10000		
3.7	Promet dobara i usluga bez naknade				
3.8	Ukupna osnovica i obračunati PDV za promet dobara i usluga (3.1+3.2+3.3+3.4+3.5+3.6+3.7)		-10000		
3.9	Naknada ili deo naknade koji je naplaćen pre izvršenog prometa i PDV obračunat po tom osnovu (avans)				
3.10	Ukupno obračunati PDV (3.8+3.9)		-10000		



U zbirnoj PDV evidenciji u SEF-u za poreski period jun, obveznik PDV u polju „Smanjenje PDV” iskazuje iznos od 10.000 dinara.

Sa druge strane, kupac dobara podatke o navedenom smanjenju i osnovice i PDV iskazuje u poreskom periodu kada je došlo do smanjenja osnovice, tj. u poreskom periodu maj - na rednom broju 8a.5, u koloni za opštu stopu iskazuje smanjenje osnovice -50.000 dinara, a u koloni za PDV po opštoj stopi iskazuje smanjenje PDV -10.000 dinara. Ako kupac dobara ne bi iskazao podatak o smanjenju PDV u ovom poreskom periodu, bio bi dužan da podnese izmenjenu poresku prijavu PDV, jer bi za iznos za koji je propustio da umanji prethodni porez umanjio i konačnu poresku obavezu ili uvećao poreski kredit ili iznos za povraćaj.

8a Nabavka dobara i usluga u Republici od obveznika PDV - promet za koji je poreski dužnik isporučilac dobara, odnosno pružalac usluga		Opšta stopa		Posebna stopa	
		Osnovica	PDV	Osnovica	PDV
8a.1	Prvi prenos prava raspolaganja na novoizgrađenim građevinskim objektima				
8a.2	Dobra i usluge, osim dobara iz tačke 8a.1				
8a.3	Dobra i usluge bez naknade				
8a.4	Izmena osnovice za nabavljena dobra i usluge i ispravka odbitka prethodnog poreza po osnovu izmene osnovice - povećanje				
8a.5	Izmena osnovice za nabavljena dobra i usluge i ispravka odbitka prethodnog poreza po osnovu izmene osnovice - smanjenje	-50000	-10000		
8a.6	Ukupna osnovica za nabavljena dobra i usluge (8a.1+8a.2+8a.3+8a.4+8a.5)	-50000			
8a.7	Naknada ili deo naknade koji je plaćen pre izvršenog prometa i PDV po tom osnovu (avans)				
8a.8	Ukupno obračunati PDV od strane obveznika PDV - prethodnog učesnika u prometu (8a.1+8a.2+8a.3+8a.4+8a.5+8a.7)		-10000		

Primer 3:

Obveznik PDV je u poreskom periodu april izvršio promet dobara po opštoj stopi PDV u vrednosti od 1.200.000,00 dinara - osnovica 1.000.000,00 dinara, a PDV 200.000,00 dinara. Predmetni promet je izvršio obvezniku PDV koji je preduzetnik paušalac, ali je dobrovoljni korisnik SEF-a. Ugovorom sa kupcem je predviđeno da ukoliko plati navedeni iznos naknade u roku od 45 dana, kupac ostvaruje popust u iznosu od 5%. S obzirom da je kupac platio račun u navedenom roku i to u poreskom periodu maj, obveznik PDV u poreskom periodu maj izdaje, u skladu sa ugovorom, dokument o smanjenju naknade - e-fakturu tip knjižno odobrenje, u kojem iskazuje iznos smanjenja osnovice od 50.000,00 dinara i smanjenje PDV za 10.000,00 dinara. Međutim, kupac dobara u poreskom periodu maj nije potvrdio (prihvatio) knjižno odobrenje, već u junu.

U pregledu obračuna (Obrazac POPDV) obveznik iskazuje podatke o navedenom prometu na sledeći način:

poreski period maj (kada je došlo do smanjenja osnovice i izdato knjižno odobrenje):

3. OPOREZIVI PROMET DOBARA I USLUGA KOJI VRŠI OBVEZNIK PDV I OBRAČUNATI PDV		Opšta stopa		Posebna stopa	
		Osnovica	PDV	Osnovica	PDV
3.1	Prvi prenos prava raspolaganja na novoizgrađenim građevinskim objektima za koji je poreski dužnik obveznik PDV koji vrši taj promet				
3.2	Promet za koji je poreski dužnik obveznik PDV koji vrši taj promet, osim iz tačke 3.1				
3.3	Prenos prava raspolaganja na građevinskim objektima za koji obveznik PDV koji vrši taj promet nije poreski dužnik				
3.4	Promet za koji obveznik PDV koji vrši taj promet nije poreski dužnik, osim iz tačke 3.3				
3.5	Povećanje osnovice, odnosno PDV				
3.6	Smanjenje osnovice, odnosno PDV	-50000			
3.7	Promet dobara i usluga bez naknade				
3.8	Ukupna osnovica i obračunati PDV za promet dobara i usluga (3.1+3.2+3.3+3.4+3.5+3.6+3.7)	-50000			
3.9	Naknada ili deo naknade koji je naplaćen pre izvršenog prometa i PDV obračunat po tom osnovu (avans)				
3.10	Ukupno obračunati PDV (3.8+3.9)				



poreski period jun (kada je primalac u SEF-u prihvatio knjižno odobrenje i time potvrdio taj dokument):

3. OPOREZIVI PROMET DOBARA I USLUGA KOJI VRŠI OBVEZNIK PDV I OBRAČUNATI PDV		Opšta stopa		Posebna stopa	
		Osnovica	PDV	Osnovica	PDV
3.1	Prvi prenos prava raspolaganja na novoizgrađenim građevinskim objektima za koji je poreski dužnik obveznik PDV koji vrši taj promet				
3.2	Promet za koji je poreski dužnik obveznik PDV koji vrši taj promet, osim iz tačke 3.1				
3.3	Prenos prava raspolaganja na građevinskim objektima za koji obveznik PDV koji vrši taj promet nije poreski dužnik				
3.4	Promet za koji obveznik PDV koji vrši taj promet nije poreski dužnik, osim iz tačke 3.3				
3.5	Povećanje osnovice, odnosno PDV				
3.6	Smanjenje osnovice, odnosno PDV		-10000		
3.7	Promet dobara i usluga bez naknade				
3.8	Ukupna osnovica i obračunati PDV za promet dobara i usluga (3.1+3.2+3.3+3.4+3.5+3.6+3.7)		-10000		
3.9	Naknada ili deo naknade koji je naplaćen pre izvršenog prometa i PDV obračunat po tom osnovu (avans)				
3.10	Ukupno obračunati PDV (3.8+3.9)		-10000		

U zbirnoj PDV evidenciji u SEF-u za poreski period jun, obveznik PDV u polju „Smanjenje PDV” iskazuje iznos od 10.000 dinara.

Olica Pješćić



Program za elektronsko kancelarijsko poslovanje

e-Fakture

Šaljite fakture elektronski,
bez troškova štampe i slanja,
uvek uz izveštaj o prijemu fakture.

e-Delovodnik

Uredite svoju dokumentaciju
i knjige dokumenata
digitalno i efikasno.

e-Poštar

Ubrzajte razmenu dokumenta,
smanjite troškove i kreirajte
procedure odobravanja

Beograd

063/379-761
063/379-948

Novi Sad

063/379-961
063/379-772

Niš

063/379-619
063/379-661



Pravna i ekonomska izdanja
za uspešno i zakonito poslovanje

✉ kancelarko@paragraf.rs

🌐 **Kancelarko.rs**

PREDUZETNICI





PRELAZAK PREDUZETNIKA SA PAUŠALNOG NAČINA OPOREZIVANJA NA OPOREZIVANJE PREMA STVARNO OSTVARENOM PRIHODU

Obveznik poreza na prihode od samostalne delatnosti upisan u registar kod nadležnog organa, odnosno organizacije ima pravo da podnese zahtev da porez na prihode od samostalne delatnosti plaća na paušalno utvrđeni prihod (dalje: paušalno oporezivanje), saglasno članu 40. stav 1. **Zakona o porezu na dohodak građana („Sl. glasnik RS”, br. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - ispr., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - odluka US, 7/2012 - usklađeni din. izn., 93/2012, 114/2012 - odluka US, 8/2013 - usklađeni din. izn., 47/2013, 48/2013 - ispr., 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 57/2014, 68/2014 - dr. zakon, 5/2015 - usklađeni din. izn., 112/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 7/2018 - usklađeni din. izn., 95/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 86/2019, 5/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020, 156/2020 - usklađeni din. izn., 6/2021 - usklađeni din. izn., 44/2021, 118/2021, 132/2021 - usklađeni din. izn., 10/2022 - usklađeni din. izn., 138/2022, 144/2022 - usklađeni din. izn. i 6/2023 - usklađeni din. izn.** - dalje: Zakon i ZPDG).

Prema članu 42. stav 4. Zakona, obveznik poreza na prihod od samostalne delatnosti kome je utvrđeno pravo na paušalno oporezivanje, ovaj način oporezivanja koristi dok se ne utvrdi da su prestali razlozi za paušalno oporezivanje, odnosno da izmenjeni uslovi isključuju pravo na paušalno oporezivanje.

1. Prestanak prava na paušalno oporezivanje

Razlozi za prestanak paušalnog oporezivanja obveznika odnosno uslovi koji isključuju pravo obveznika na paušalno oporezivanje, a što za posledicu ima prestanak prava na paušalno oporezivanje, mogu biti:

- 1) promena delatnosti;
- 2) evidentiranje obveznika u sistem PDV;
- 3) ostvaren promet veći od 6.000.000 dinara;
- 4) ulaganje drugih lica u delatnost preduzetnika.

1.1. Promena delatnosti

Prema članu 40. stav 2. Zakona, pravo na paušalno oporezivanje ne može se priznati preduzetniku koji obavlja delatnost iz oblasti:

- reklamiranja i istraživanja tržišta;
- trgovine na veliko;
- trgovine na malo;
- finansijskog posredovanja;
- hotela i restorana;
- aktivnosti u vezi sa nekretninama.

Izuzetno, preduzetniku koji trgovinsku ili ugostiteljsku delatnost obavlja u kiosku, prikolici ili sličnom objektu, može se, na njegov zahtev, odobriti da porez plaća na paušalno utvrđen prihod.

Navedeno podrazumeva da se obvezniku može odobriti pravo na paušalno oporezivanje samo u slučaju da se trgovinska ili ugostiteljska delatnost obavlja u pokretnom, odnosno mobilnom prodajnom objektu, npr. pokretni objekat za prodaju kokica, viršli, palačinki, ulična prodaja knjiga i slično.

Delatnosti se opredeljuju u skladu sa propisima kojima se uređuje klasifikacija delatnosti.

Prema odredbi člana 4. stav 1. **Zakona o privrednim društvima („Sl. glasnik RS”, br. 36/2011, 99/2011, 83/2014 - dr. zakon, 5/2015, 44/2018, 95/2018, 91/2019 i 109/2021)**, društvo ima pretežnu delatnost, koja se registruje u skladu sa zakonom o registraciji, a može obavljati i sve druge delatnosti koje nisu zakonom zabranjene nezavisno od toga da li su određene osnivačkim aktom, odnosno statutom.

Prema odredbi člana 88. stav 1. Zakona o privrednim društvima, na delatnost preduzetnika shodno se primenjuje član 4. ovog zakona o delatnostima društva.

Imajući u vidu napred citirane odredbe Zakona o privrednim društvima, treba imati u vidu da se **pravo na paušalno oporezivanje ceni ne samo u odnosu na pretežnu delatnost preduzetnika koja je, kao takva, upisana u Registar privrednih subjekata, u skladu sa zakonom kojim se uređuje registracija, već i u odnosu na sve druge delatnosti kojima se preduzetnik de facto bavi, a koje nisu upisane u Registar.**

Obveznik koji izvrši promenu pretežne delatnosti, registracijom u Registru privrednih subjekata, kao i obveznik koji nije izvršio promenu pretežne delatnosti ali je faktički otpočeo sa obavljanjem delatnosti koja isključuje paušalno oporezivanje, **dužan je da otpočne sa vođenjem poslovnih knjiga od dana promene pretežne delatnosti, odnosno od dana kada je otpočeo sa obavljanjem delatnosti koja isključuje paušalno oporezivanje.**

Obveznik je u navedenom slučaju **dužan da otpočne sa vođenjem poslovnih knjiga bez obzira da li mu je rešenjem Poreske uprave naloženo vođenje istih.**

Imajući u vidu da promena delatnosti odnosno otpočinjanje obavljanja delatnosti čije obavljanje isključuje pravo na paušalno oporezivanje, povlači promenu načina oporezivanja i prelazak na plaćanje poreza na prihod od samostalne delatnosti prema stvarnom prihodu, **poreski obveznik je u obavezi da podnese poresku prijavu na obrascu PPDG-1S.**

Kako, u konkretnom slučaju, Zakonom nije propisan rok u kome je obveznik dužan da podnese poresku prijavu, mišljenja smo da se poreska prijava **podnosi u roku od 15 dana od dana otpočinjanja vođenja poslovnih knjiga**, tj. u roku od 15 dana od dana promene delatnosti, odnosno otpočinjanja obavljanja delatnosti čije obavljanje isključuje pravo na paušalno oporezivanje, shodno članu 94. stav 1. Zakona.

U slučajevima kada paušalno oporezovani preduzetnici u toku godine izvrše promenu pretežne delatnosti registracijom u registru privrednih subjekata, ali ne otpočnu sa obavljanjem te delatnosti već nastave da se bave delatnošću za čije obavljanje se može priznati pravo na paušalno oporezivanje nisu u obavezi da vrše promenu načina oporezivanja u toku godine, odnosno da vode poslovne knjige od dana promene pretežne delatnosti, već od 01.01. naredne godine, saglasno načelu fakticiteta. S tim u vezi, potrebno je da obveznik u eventualnom postupku o promeni načina oporezivanja u toku godine, istakne ovu činjenicu.

1.2. Evidentiranje obveznika u sistem PDV

Odredbom člana 38. stav 1. **Zakona o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 72/2019, 8/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020 i 138/2022)**, propisano je da je obveznik koji je u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet veći od 8.000.000,00 dinara dužan da, najkasnije do isteka prvog roka za predaju periodične prijave, podnese evidencionu prijavu nadležnom poreskom organu.

Prema odredbi člana 40. stav 2. tačka 5) Zakona, preduzetniku koji je evidentiran kao obveznik poreza na dodatu

vrednost, ne može se priznati pravo na paušalno oporezivanje.

Prema odredbi člana 42. stav 6. Zakona, preduzetnik kome prestaje pravo na paušalno oporezivanje po osnovu toga što je evidentiran kao obveznik poreza na dodatu vrednost, **dužan je da vodi poslovne knjige najkasnije od dana kada postane obveznik poreza na dodatu vrednost**, u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dodatu vrednost, **bez utvrđivanja obaveze vođenja poslovnih knjiga rešenjem nadležnog poreskog organa.**

Preduzetnik kome je po ovom osnovu prestalo pravo na paušalno oporezivanje, dužan je da nadležnom poreskom organu podnese poresku prijavu za akontaciono-konačno utvrđivanje poreza na prihod od samostalne delatnosti i doprinosa za obavezno socijalno osiguranje - obrazac PPDG-1S. Ni u ovom slučaju Zakon ne propisuje rok u kome je obveznik dužan da podnese poresku prijavu. Naše mišljenje je, a i praksa poreskih organa ide u tom smeru, da se prijava podnosi **u roku od 15 dana od dana početka vođenja poslovnih knjiga**, shodno članu 94. stav 1. Zakona.

1.3. Ostvarivanje prometa većeg od 6.000.000 dinara

Prema odredbi člana 40. stav 2. tačka 4) Zakona, pravo na paušalno oporezivanje ne može se priznati preduzetniku čiji je ukupan promet u godini koja prethodi godini za koju se utvrđuje porez, odnosno čiji je planirani promet kada počinje obavljanje delatnosti - veći od 6.000.000 dinara.

Ostvareni promet preduzetnika utvrđuje se na osnovu podataka koje je poreski obveznik iskazao na obrascu KPO - Poslovna knjiga o ostvarenom prometu paušalno oporezovanih obveznika i podataka o prometu poslovnog računa preduzetnika koji se vodi kod banke. Po pravilu, podaci iz obrasca KPO i podaci o prometu poslovnog računa bi trebalo da se slože, mada, to nije uvek slučaj. Promet poslovnog računa može da sadrži i iznose koji ne predstavljaju promet dobara i usluga, kao na primer, krediti i pozajmice, primljene donacije, uplate primljene u ime i za račun drugih lica, naknade štete od strane osiguravajućih društava i sl. **Promet poslovnog računa takođe može da sadrži i podatke o iznosima naplaćenih faktura iz ranijih poreskih perioda, koje su kao promet evidentirane u KPO obrascu u nekom od ranijih poreskih perioda, te, kao takve, ne ulaze u promet za tekuću godinu.**

Dakle, u situaciji kada se podaci iskazani u obrascu KPO ne slažu sa podacima o prometu sa računa preduzetnika, **merodavni su podaci iz obrasca KPO, pod uslovom da postoji valjano obrazloženje zbog čega se podaci razlikuju.**

Pošto je podatak o ostvarenom prometu preduzetnika, podatak koji ima značaj za oporezivanje, obveznik je dužan da o navedenoj činjenici, na pogodan način obavesti nadležni poreski organ.



Bilo da je obveznik obavestio nadležni poreski organ da je ostvario promet veći od 6.000.000 dinara, bilo da je za postojanje te činjenice poreski organ došao do saznanja na drugi način, **poreskom obvezniku će rešenjem naložiti vođenje poslovnih knjiga.**

Prema odredbi člana 42. stav 5. Zakona, nadležni poreski organ će rešenjem naložiti preduzetniku vođenje poslovnih knjiga **od polovine tekuće godine ili od početka naredne godine**, u zavisnosti od toga da li je ostvareni promet veći od 6.000.000 dinara, ostvaren u periodu od 01.01. - 30.06. ili 01.07. - 31.12. tekuće godine.

Obveznik kome je naloženo vođenje poslovnih knjiga rešenjem nadležnog poreskog organa, **dužan je da ustroji poslovne knjige od datuma koji je naveden u rešenju.**

Obveznik kome je rešenjem nadležnog poreskog organa naloženo vođenje poslovnih knjiga, dužan je da, **u roku od 15 dana od dana koji je u rešenju naveden kao dan početka vođenja poslovnih knjiga**, podnese poresku prijavu za akontaciono-konačno utvrđivanje poreza na prihod od samostalne delatnosti i doprinosa za obavezno socijalno osiguranje - obrazac PPDG-1S, shodno članu 94. stav 1. Zakona.

1.4. Ulaganje drugih lica u delatnost preduzetnika

Situacija kada druga lica ulažu u delatnost preduzetnika u praksi nije tako česta, naročito od kada je ukinuta mogućnost poslovanja preduzetnika u formi ortačke radnje.

Međutim, kako ovo predstavlja razlog koji po Zakonu isključuje pravo na paušalno oporezivanje, mišljenja smo da za navedenu situaciju važi sve kao i za situaciju u kojoj obveznik gubi pravo na paušalno oporezivanje zbog promene delatnosti, odnosno zbog toga što je otpočeo sa obavljanjem delatnosti koja isključuje pravo na paušalno oporezivanje.

2. Prelazak sa paušalnog načina oporezivanja na oporezivanje prema stvarnom prihodu po odluci preduzetnika

Kao što smo napred istakli, **pravo** na paušalno oporezivanje može ostvariti obveznik poreza na prihode od samostalne delatnosti upisan u registar kod nadležnog organa, odnosno, organizacije, pod uslovom da pravo na paušalno oporezivanje nije zakonom isključeno.

Obveznik kome je utvrđeno pravo na paušalno oporezivanje može promeniti način oporezivanja odnosno opredeliti se da porez plaća prema stvarnom prihodu, ukoliko proceni da ta vrsta oporezivanja više odgovara njegovom načinu i obimu poslovanja.

Naime, obveznik kome je priznato pravo na paušalno oporezivanje može proceniti da su se izmenili uslovi za ostvarivanje prava na paušalno oporezivanje, ili očekuje da će se to desiti u narednoj poslovnoj godini. To može biti, recimo, izmenjen obim poslovanja, bilo u pravcu povećanja ili smanjenja, zbog čega obveznik procenjuje da paušalno oporezivanje više nije optimalni oblik oporezivanja koji odgovara obimu i načinu njegovog poslovanja. Povećan obim poslovanja može značiti da obveznik u narednoj godini procenjuje da će ostvariti promet veći od 6.000.000 dinara što, po samom Zakonu, isključuje pravo na paušalno oporezivanje. S druge strane, obveznik može da zaključi da mu se obim poslovanja toliko smanjio, ili da očekuje da će se obim poslovanja smanjiti da, s obzirom na takav obim poslovanja i troškove koje ima, paušalni način oporezivanja, dovodi do nesrazmerno velikog poreskog opterećenja, koje on nije u stanju da servisira. Navedena situacija u praksi nije tako retka, pogotovo kod obveznika koji su pretežno proizvođači, pa u obavljanju delatnosti imaju znatne troškove materijala i energije i kojima često iznos poreskih davanja utvrđenih prema paušalnom načinu oporezivanja prelazi iznos ostvarenog prihoda.

Sve napred navedeno može predstavljati razlog zbog čega obveznik procenjuje da paušalno oporezivanje ne predstavlja najbolji način oporezivanja za njega. U tom slučaju, **obveznik podnosi poresku prijavu na obrascu PPDG-1S, najkasnije do 31. januara godine za koju se utvrđuje porez, saglasno odredbi člana 93. stav 2. Zakona**, kojom je propisano da je preduzetnik koji porez plaća na paušalni prihod, a kome se u godini koja prethodi godini za koju se vrši utvrđivanje poreza značajnije izmeni obim poslovanja, odnosno prometa i drugi uslovi od uticaja na ostvarivanje prava na paušalno oporezivanje i visinu poreske obaveze, dužan da podnese poresku prijavu najkasnije do 31. januara godine za koju se utvrđuje porez.

3. Mogućnost da se obveznik koji prelazi sa paušalnog načina oporezivanja na oporezivanje prema stvarnom ostvarenom prihodu opredeli za isplatu lične zarade

Odredbama člana 33a stav 1. Zakona, propisana je mogućnost da se preduzetnik i preduzetnik poljoprivrednik opredele za isplatu lične zarade.

Prema odredbi stava 2. citiranog člana Zakona, ličnom zaradom smatra se novčani iznos koji preduzetnik i/ili preduzetnik poljoprivrednik isplati i evidentira u poslovnim knjigama kao svoje mesečno lično primanje uvećan za pripadajuće obaveze iz zarade.

Prema odredbi stava 3. citiranog člana, obveznik iz stava 1. ovog člana koji se opredeli za isplatu lične zarade, dužan je da **u elektronskom obliku**, preko portala Poreske uprave dostavi obaveštenje o svom opredeljenju da vrši isplatu lične zarade.

Prema odredbi stava 6. citiranog člana, **obaveštenje iz stava 3. ovog člana dostavlja se najkasnije do 15. decembra tekuće godine za period od 1. januara naredne godine.**

Budući da prestanak prava na paušalno oporezivanje i prelazak na oporezivanje prema stvarnom prihodu, može da nastupi u bilo kom trenutku tokom fiskalne godine, zbog čega ovi obveznici ne mogu ispuniti uslov iz člana 33a stav 4. Zakona, tj. ne mogu predati obaveštenje o isplati lične zarade do 15. decembra tekuće godine, za period od 1. januara naredne godine, proizilazi **da ovi obveznici, u prvoj fiskalnoj godini u kojoj porez plaćaju prema stvarnom prihodu, ne mogu da se opredele za isplatu lične zarade.**

Imajući u vidu da preduzetnik o svom opredeljenju za isplatu lične zarade obaveštava Poresku upravu elektronskim putem do 15. decembra tekuće godine za period od 1. januara godine koja sledi, **obveznik koji, zaključno sa 15. decembrom tekuće godine, još uvek ima status preduzetnika paušalca, nema mogućnost da se opredeli za isplatu lične zarade u narednom poreskom periodu.**

Dakle, obveznik koji gubi status preduzetnika paušalca i stiče status preduzetnika (koji vodi poslovne knjige), počev od 1. januara naredne godine, **nema mogućnost da u narednoj godini vrši isplatu lične zarade, već je dužan da porez i doprinose za obavezno socijalno osiguranje plaća na oporezivu dobit, samooporezivanjem, podnošenjem poreske prijave PPDG-1S.**

Primera radi, ako preduzetnik paušalac gubi pravo na paušalno oporezivanje, odnosno, prestaje sa paušalnim načinom oporezivanja, počev od 1. januara 2024. godine, on nema mogućnost da tokom 2024. godine vrši isplatu lične zarade, već će doprinose za obavezno socijalno osiguranje plaćati na oporezivu dobit, podnošenjem poreske prijave PPDG-1S, jer taj obveznik 15. decembra 2023. godine (što je datum kad ističe rok za podnošenje obaveštenja o isplati lične zarade u 2024. godini), još uvek ima status preduzetnika paušalca, odnosno, nema status preduzetnika ili preduzetnika poljoprivrednika.

Ovaj obveznik će, ukoliko to bude želeo, moći da podnese Obaveštenje o isplati lične zarade do 15. decembra 2024. godine, za period od 1. januara 2025. godine.

Iz svega navedenog proizilazi da **se obveznik ne može opredeliti za isplatu lične zarade u poreskom periodu u kome je izgubio status preduzetnika paušalca i prešao na vođenje poslovnih knjiga, već to može učiniti samo za naredni period, u odnosu na period u kom je izgubio status preduzetnika paušalca.**

Prema našim saznanjima, ovo je zvaničan stav Poreske uprave, za koji se utemeljenje nalazi u odredbi člana 33a stav 1. ZPDG, koji glasi: „Preduzetnik i preduzetnik poljoprivrednik

može da se opredeli za isplatu lične zarade”, kao i odredbi stava 6. istog člana ZPDG, koja glasi: „Obaveštenje iz stava 3. ovog člana dostavlja se najkasnije do 15. decembra tekuće godine za period od 1. januara naredne godine.”

Iz citiranih odredbi ZPDG, nedvosmisleno proizilazi da **obveznik u momentu opredeljenja za isplatu lične zarade mora imati status preduzetnika, kao i da se za isplatu lične zarade može opredeliti samo za naredni poreski period, u odnosu na period u kom podnosi obaveštenje o isplati lične zarade.**

U prilog navedenom stavu je i mišljenje Ministarstva finansija broj 430-00-7/2020-04 od 28.1.2020. godine.

Iz mišljenja Ministarstva finansija, broj 430-00-7/2020-04 od 28.01.2020. godine:

„...Imajući u vidu navedeno, u slučaju kada u toku godine prestanu razlozi za paušalno oporezivanje prihoda od samostalne delatnosti (u konkretnom slučaju, ukupan promet u prvoj polovini godine je veći od 6.000.000 dinara) i obveznik od polovine tekuće godine ima obavezu vođenja poslovnih knjiga i porez na prihod od samostalne delatnosti plaća na oporezivu dobit, **taj obveznik može da se opredeli za isplatu lične zarade najkasnije do 15. decembra tekuće godine za period od 1. januara naredne godine. Dakle, taj obveznik ne može da se opredeli za isplatu lične zarade za period do kraja godine u kojoj mu je prestao status preduzetnika paušalca.** U godini u kojoj je obvezniku prestao status preduzetnika paušalca, obveznik može samo da se opredeli (najkasnije do 15. decembra te godine) da vrši isplatu lične zarade počev za period od 1. januara naredne godine (godine koja sledi godini u kojoj je tom obvezniku prestao status preduzetnika paušalca).”

4. Tretman prihoda koje je obveznik ostvario dok je poslovao kao paušalno oporezovani preduzetnik

Na računu preduzetničke radnje, za koju preduzetnik sad vodi poslovne knjige, mogu se nalaziti novčana sredstva iz ranijih godina i perioda dok je poslovao kao paušalac i za koje su obaveze izmirene za vreme dok je preduzetnik bio paušalno oporezovan.

Pored toga, po prestanku statusa paušalca i započinjanju vođenja poslovnih knjiga, preduzetnik može vršiti naplatu potraživanja koja su bila fakturisana za vreme dok je preduzetnik bio paušalno oporezovan, te s tim u vezi su i bila predmet oporezivanja porezom na prihode od samostalne delatnosti.



U slučaju kada preduzetnik koji je izgubio status paušalca i vodi poslovne knjige, po osnovu određenih potraživanja koja su nastala i čija naplata je dospela u periodu kada je to potraživanje preduzetnika (evidentirano kao prihod od prodatih proizvoda i izvršenih usluga, na obrascu poslovne knjige KPO) bilo predmet oporezivanja na paušalno utvrđeni prihod, izvrši naplatu tog potraživanja u periodu kada je obveznik poreza na prihode od samostalne delatnosti na stvarno ostvareni prihod (oporezivu dobit), kao i u slučaju kada je taj prihod već naplaćen i nalazi se na računu preduzetničke radnje u momentu otpočinjanja vođenja poslovnih knjiga, smatramo da taj prihod predstavlja poslovnu promenu koja se saglasno Zakonu evidentira u poslovnim knjigama koje preduzetnik vodi (a uzimajući u obzir da se oporezivanje ne može vršiti po istom osnovu dva puta). Ovakav stav sadržan je i u mišljenju Ministarstva finansija RS broj 413-00-481/2011-04 od 09.12.2011. godine:

Iz mišljenja Ministarstva finansija, br. 413-00-481/2011-04 od 9.12.2011. godine:

„Imajući u vidu navedene zakonske odredbe u vezi sa novčanim sredstvima koja se nalaze na tekućem računu preduzetničke radnje, za koju preduzetnik vodi poslovne knjige, a koja su ostvarena u periodu dok je preduzetnik poslovao kao paušalac (ali je izgubio status paušalca jer je postao obveznik poreza na dodatu vrednost i počeo je sa vođenjem poslovnih knjiga) i za koji period je izmirio obaveze po osnovu javnih prihoda, u momentu početka vođenja poslovnih knjiga ta novčana sredstva, koja se nalaze na tekućem računu preduzetničke radnje, evidentiraju se kao poslovna promena u poslovnim knjigama koje preduzetnik vodi saglasno Zakonu (a uzimajući u obzir da se oporezivanje ne može vršiti po istom osnovu dva puta). U pogledu raspolaganja novčanim sredstvima na računu preduzetničke radnje, materija koja se odnosi na poslove platnog prometa, odnosno plaćanja u gotovom novcu u dinarima, uređena je Zakonom o platnom prometu („Sl. list SRJ”, br. 3/2002 i 5/2003 i „Sl. glasnik RS”, br. 43/2004, 62/2006, 111/2009 - dr. zakon i 31/2011) i Pravilnikom o uslovima i načinu plaćanja u gotovom novcu u dinarima za pravna lica i za fizička lica koja obavljaju delatnost („Sl. glasnik RS”, br. 77/2011).

U slučaju kada preduzetnik koji (je izgubio status paušalca jer je postao obveznik poreza na dodatu vrednost) vodi poslovne knjige, po osnovu određenih potraživanja koja su nastala i čija naplata je dospela u periodu kada je to potraživanje preduzetnika (evidentirano kao prihod od prodatih proizvoda i izvršenih usluga, na obrascu poslovne knjige KPO) bilo predmet oporezivanja na paušalno utvrđeni prihod, izvrši naplatu tog potraživanja u periodu kada je obveznik poreza na prihode od samostalne delatnosti na stvarno ostvareni prihod (oporezivu dobit), taj prihod (ostvaren kad je preduzetniku prestalo pravo na paušalno oporezivanje) predstavlja poslovnu promenu koja se saglasno Zakonu evidentira u poslovnim knjigama koje preduzetnik vodi (a uzimajući u obzir da se oporezivanje ne može vršiti po istom osnovu dva puta).

Ukazujemo da Poreska uprava, saglasno načelu fakticiteta, u svakom konkretnom slučaju utvrđuje sve činjenice koje su od značaja za opredeljenje poreskog tretmana prihoda, prema članu 9. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji („Sl. glasnik RS”, br. 80/2002, 84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 - ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon i 53/2010).“

OTVARANJE POSLOVNIH KNJIGA KOD PREDUZETNIKA KOJI SU IZGUBILI PRAVO NA PAUŠALNO OPOREZIVANJE

Pravo na paušalno oporezivanje preduzetnika uređeno je čl. 40. do 42. **Zakona o porezu na dohodak građana** („Sl. glasnik RS”, br. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - ispr., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - odluka US, 7/2012 - usklađeni din. izn., 93/2012, 114/2012 - odluka US, 8/2013 - usklađeni din. izn., 47/2013, 48/2013 - ispr., 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 57/2014, 68/2014 - dr. zakon, 5/2015 - usklađeni din. izn., 112/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 7/2018 - usklađeni din. izn., 95/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 86/2019, 5/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020, 156/2020 - usklađeni din. izn., 6/2021 - usklađeni din. izn., 44/2021, 118/2021, 132/2021 - usklađeni din. izn., 10/2022 - usklađeni din. izn., 138/2022, 144/2022 - usklađeni din. izn. i 6/2023 - usklađeni din. izn. - dalje: Zakon).

Saglasno odredbama člana 40. Zakona, obveznik poreza na prihode od samostalne delatnosti upisan u registar kod nadležnog organa, odnosno organizacije (dalje: preduzetnik) ima pravo da podnese zahtev da porez na prihode od samostalne delatnosti plaća na paušalno utvrđen prihod (dalje: paušalno oporezivanje).

Podsećamo da se u skladu sa Zakonom, **pravo na paušalno oporezivanje ne može priznati preduzetniku:**

- 1) koji obavlja delatnost iz oblasti reklamiranja i istraživanja tržišta;
- 2) koji obavlja delatnost iz oblasti: trgovine na veliko i trgovine na malo, hotela i restorana, finansijskog posredovanja i aktivnosti u vezi s nekretninama;
- 3) u čiju delatnost ulažu i druga lica;
- 4) čiji je ukupan promet u godini koja prethodi godini za koju se utvrđuje porez, odnosno čiji je planirani promet kada počinje obavljanje delatnosti - veći od 6.000.000 dinara;
- 5) koji je evidentiran kao obveznik poreza na dodatu vrednost u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dodatu vrednost.

Izuzetno se preduzetniku koji trgovinsku ili ugostiteljsku delatnost obavlja u kiosku, prikolici ili sličnom montažnom ili pokretnom objektu može, na njegov zahtev, odobriti da porez plaća na paušalno utvrđen prihod.

Prethodno navedene delatnosti opredeljuju se u skladu sa propisima kojima se uređuje klasifikacija delatnosti.

Pravo na paušalno oporezivanje može da ostvari preduzetnik koji vrši proizvodnju i prodaju isključivo sopstvenih proizvoda u okviru obavljanja delatnosti.

Preduzetnik kome je utvrđeno pravo na paušalno oporezivanje, ovaj način oporezivanja koristi dok se ne utvrdi da su prestali razlozi za paušalno oporezivanje, odnosno da izmenjeni uslovi isključuju pravo na paušalno oporezivanje. **U slučaju da su prestali razlozi za paušalno oporezivanje, odnosno da izmenjeni uslovi isključuju pravo na paušalno oporezivanje, nadležni poreski organ će rešenjem naložiti preduzetniku vođenje poslovnih knjiga od polovine tekuće godine ili od početka naredne godine.**

Preduzetnik koji je evidentiran kao obveznik poreza na dodatu vrednost u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dodatu vrednost, dužan je da vodi poslovne knjige najkasnije od dana kada postane obveznik poreza na dodatu vrednost, bez utvrđivanja obaveze vođenja poslovnih knjiga rešenjem nadležnog poreskog organa.

1. Vođenje poslovnih knjiga

Vođenje poslovnih knjiga preduzetnika uređeno je odredbama čl. 43. do 49. Zakona.

Shodno odredbama člana 43. Zakona, **obveznici poreza na prihode od samostalne delatnosti** (fizička lica koja ostvaruju prihode obavljanjem delatnosti), **dužni su da vode poslovne knjige** i da u njima iskazuju poslovne promene, i to tako što:

- **preduzetnik** (fizičko lice koje je upisano u nadležni registar i koje porez plaća na oporezivu dobit), **vodi knjige po sistemu dvojnog knjigovodstva** u skladu sa zakonom kojim se uređuje računovodstvo;
- **preduzetnik poljoprivrednik** (obveznik poreza po osnovu prihoda od poljoprivrede i šumarstva - fizičko lice koje je nosilac porodičnog poljoprivrednog gazdinstva upisano u registar poljoprivrednih gazdinstava i koje porez plaća na oporezivu dobit), **vodi poslovne knjige po sistemu prostog knjigovodstva;**
- **preduzetnik drugo lice** (fizičko lice koje je obveznik poreza na dodatu vrednost u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dodatu vrednost, kao i svako drugo fizičko lice koje obavlja delatnost nezavisno od toga da li je ta delatnost registrovana i porez na prihode od



samostalne delatnosti plaća na oporezivu dobit), **vodi poslovne knjige po sistemu prostog knjigovodstva.**

Preduzetnici paušalci (fizička lica koja su upisana u nadležni registar i koja porez plaćaju na paušalno utvrđen prihod) **dužni su da vode samo poslovnu knjigu o ostvarenom prometu**, na Obrascu KPO - Knjiga o ostvarenom prometu paušalno oporezovanih obveznika (dalje: **Obrazac KPO**), koja je propisana **Pravilnikom o poslovnim knjigama i iskazivanju finansijskog rezultata po sistemu prostog knjigovodstva („Sl. glasnik RS”, br. 140/2004 i 44/2018 - dr. zakon** - dalje: Pravilnik).

U Obrazac KPO, prema članu 7. Pravilnika, knjiže se prihodi od prodatih proizvoda i izvršenih usluga.

Podaci se unose na sledeći način:

- 1) u kolonu 1 - redni broj poslovne promene od početka godine, odnosno od početka obavljanja delatnosti, ako je početak obavljanja delatnosti u tekućoj godini; ovaj redni broj upisuje se u gornjem desnom uglu knjigovodstvene isprave na osnovu koje je knjižena poslovna promena;
- 2) u kolonu 2 - datum i opis knjiženja poslovne promene u poslovnoj knjizi;
- 3) u kol. 3 i 4 - **iznos prihoda od prodaje proizvoda, odnosno od izvršenih usluga**;
- 4) u kolonu 5 - iznos ukupnih prihoda, kao zbir iznosa iz kol. 3 i 4.

Evidentiranje prihoda od prodaje proizvoda i izvršenih usluga vrši se po obračunskom principu, mada u praksi ima slučajeva da preduzetnici evidentiraju u obrascu KPO prihode po principu naplaćene realizacije- rukovodeći se time da nadležni poreski organi u cilju utvrđivanja limita za paušalno oporezivanje prate stanje na tekućem računu preduzetnika.

Preduzetnici koji izgube pravo na paušalno oporezivanje, ili se evidentiraju u sistem PDV, dužni su da vode poslovne knjige po sistemu dvojnog knjigovodstva. Kako su ovi preduzetnici u Obrascu KPO iskazivali samo prihode od prodaje proizvoda i izvršenih usluga, izvesno je da ne raspolažu pouzdanim podacima o celokupnoj imovini kojom raspolažu, o stanju nenaplaćenih potraživanja ili neizmirenih obaveza.

U tom smislu, u cilju otvaranja poslovnih knjiga, preduzetnici bi trebalo da izvrše popis imovine i obaveza.

2. Popis imovine i obaveza preduzetnika

Popis kod preduzetnika vrši se u skladu sa **Pravilnikom o načinu i rokovima vršenja popisa i usklađivanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem („Sl. glasnik RS”, br. 89/2020** - dalje: Pravilnik o popisu).

Saglasno članu 2. Pravilnika o popisu, **imovina koja je predmet popisa** obuhvata: nematerijalnu imovinu, nekretnine, investicione nekretnine, postrojenja, opremu, biološka sredstva, zalihe materijala, nedovršenu proizvodnju, gotove proizvode i robu, stalna sredstva namenjena prodaji i sredstva poslovanja koje se obustavlja, finansijske plasmane i potraživanja i gotovinske ekvivalente i gotovinu.

Imajući u vidu odredbe člana 85. **Zakona o privrednim društvima („Sl. glasnik RS”, br. 36/2011, 99/2011, 83/2014 - dr. zakon, 5/2015, 44/2018, 95/2018, 91/2019 i 109/2021)**, kojima je propisano da preduzetnik za sve obaveze nastale u vezi sa obavljanjem svoje delatnosti odgovara celokupnom svojom imovinom, u koju ulazi i imovina koju stiče u vezi sa obavljanjem delatnost, i da odgovornost za obaveze ne prestaje ni brisanjem preduzetnika iz registra, preporuka je da se prilikom **popisa osnovnih sredstava i sitnog inventara u popisne liste unesu sva osnovna sredstva i sitan inventar koji preduzetniku služe za obavljanje delatnosti, pri tom nije od značaja da li je nabavka popisanih sredstava finansirana sa tekućeg računa preduzetnika, ili njegovim ličnim sredstvima**. Na ovaj način stvaraju se preduslovi da se vrši i u poslovnim knjigama evidentira obračun amortizacije osnovnih sredstava kao i troškova za održavanje opreme.

Obaveze koje su predmet popisa jesu dugoročne i kratkoročne obaveze.

Članom 6. Pravilnika o popisu propisano je da popis imovine i obaveza kod preduzetnika može da vrši jedno lice, na način i u rokovima propisanim ovim pravilnikom, pri čemu shodno članu 5. ovog pravilnika popis ne mogu vršiti određena lica koja rukuju imovinom, odnosno koja su zadužena za imovinu koja se popisuje.

Na osnovu izvršenog popisa, preduzetnik utvrđuje podatke o početnom stanju imovine, obaveza i kapitala, koji će mu poslužiti za otvaranje poslovnih knjiga po sistemu dvojnog knjigovodstva.

3. Otvaranje poslovnih knjiga po sistemu dvojnog knjigovodstva

Preduzetnik, saglasno odredbama člana 43. stav 2. Zakona, dužan je da vodi poslovne knjige i da u njima iskazuje poslovne promene u skladu sa **Zakonom o računovodstvu („Sl. glasnik RS”, br. 73/2019 i 44/2021 - dr. zakon)**, odnosno na način određen tim zakonom. Preduzetnik koji porez plaća na stvarni prihod, vodi knjige po sistemu dvojnog knjigovodstva.

Prilikom otvaranja poslovnih knjiga, saglasno izvršenom popisu imovine i obaveza, evidentiranje opreme, potraživanja i obaveza vršiće se na računima propisanim **Pravilnikom o**

Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike („Sl. glasnik RS”, br. 89/2020), npr:

- na računima grupe 02 - Nekretnine, postrojenja i oprema,
- na računima grupe 20 - Potraživanja po osnovu prodaje,
- na računima grupe 24 - Gotovinski ekvivalenti i gotovina,
- na računima grupe 43 - Obaveze iz poslovanja.

Ukoliko se prilikom otvaranja poslovnih knjiga iskaže veća vrednost imovine od vrednosti obaveza - tj. iskazana aktiva

je veća od pasive, utvrđena razlika evidentiraće se na računu 309 - Ostali osnovni kapital. Ukoliko bi bile iskazane veće obaveze od imovine - tj. iskazana pasiva je veća od aktive, iskazana razlika bi se evidentirala preko računa 350 - Gubitak ranijih godina.

Način otvaranja poslovnih knjiga po sistemu dvojnog knjigovodstva, na osnovu popisa kod preduzetnika koji je izgubio pravo na paušalno oporezivanje prikazujemo na sledećem primeru:

Primer:

Preduzetnik koji je izgubio pravo na paušalno oporezivanje popisom je utvrdio sledeće stanje imovine i obaveza:

AKTIVA	Iznos
Građevinski objekti	640.000
Postrojenja i oprema	1.000.000
Materijal	5.000
Roba u magacinu	200.000
Dati avansi za zalihe i usluge	50.000
Kupci u zemlji	100.000
Potraživanja od zaposlenih	50.000
Tekući (poslovni) račun	1.100.000
Devizni račun	620.000
Ukupno aktiva	3.765.000

PASIVA	Iznos
Obaveze za kratkoročne kredite u zemlji	2.000.000
Primljeni avansi	100.000
Dobavljači u zemlji	350.000
Ukupno pasiva - bez kapitala	2.450.000

R. br.	Konto		OPIS	Iznos	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
1)	022		Građevinski objekti	640.000	
	023		Postrojenja i oprema	1.000.000	
	101		Materijal	5.000	
	131		Roba u magacinu	200.000	
	150		Plaćeni avansi za materijal, rezervne delove sitan inventar u zemlji	50.000	
	204		Kupci u zemlji	100.000	
	221		Potraživanja od zaposlenih	50.000	
	241		Tekući (poslovni) računi	1.100.000	
	244		Devizni račun	620.000	
		700	Račun za otvaranje glavne knjige		3.765.000
za otvaranje početnog stanja računa aktive					
2)	700		Račun za otvaranje glavne knjige	3.765.000	
		309	Ostali osnovni kapital		1.315.000
		422	Kratkoročni krediti i zajmovi u zemlji		2.000.000
		430	Primljeni avansi, depoziti i kaucije		100.000
		435	Dobavljači u zemlji		350.000
za otvaranje početnog stanja računa pasive					



Aktiva je veća od pasive bez kapitala za 1.315.000 dinara, shodno čemu se u ovom slučaju bilansna ravnoteža uspostavlja preko konta 309 - Ostali osnovni kapital u korist pasive.

Otvaranje glavne knjige na početku svake poslovne godine ili u toku godine prilikom početka poslovanja novog poslovnog subjekta, vrši se preko grupe računa 70 - Otvaranje glavne knjige.

Odredbom člana 2. stav 1. tačka 3) Zakona o računovodstvu, propisano je da su preduzetnici fizička lica u smislu zakona kojim se uređuju privredna društva, koja poslovne knjige vode po sistemu dvojnog knjigovodstva, ako posebnim propisima nije drukčije uređeno. Prema Zakonu o privrednim društvima **preduzetnik je poslovno sposobno fizičko lice koje obavlja delatnost u cilju ostvarivanja prihoda i koje je kao takvo registrovano** u skladu sa zakonom o registraciji. Fizičko lice upisano u poseban registar, koje obavlja delatnost slobodne profesije, uređenu posebnim propisom, smatra se preduzetnikom u smislu ovog zakona ako je tim propisom to određeno, dok individualni poljoprivrednik nije preduzetnik u smislu ovog zakona, osim ako posebnim zakonom nije drugačije uređeno.

Prema odredbama člana 44. Zakona o računovodstvu, preduzetnici su dužni da za statističke potrebe i radi javnog

objavljivanja dostave Agenciji za privredne registre, redovne godišnje finansijske izveštaje za izveštajnu godinu najkasnije do 31. marta naredne godine, osim ako posebnim zakonom nije drukčije uređeno.

Preduzetnik u zavisnosti od veličine u koju je razvrstan (mikro, malo, srednje ili veliko pravno lice), za **priznavanje, vrednovanje, prezentaciju i obelodanjivanje pozicija u finansijskim izveštajima primenjuje:**

- **pune MSFI** ako je razvrstan kao veliko pravno lice ili se dobrovoljno opredelio za primenu ovih standarda;
- **Međunarodni standard finansijskog izveštavanja (IFRS) za male i srednje entitete („Sl. glasnik RS”, br. 83/2018)**, ako je razvrstan kao malo ili srednje pravno lice ili se dobrovoljno opredelio za primenu ovog standarda, odnosno
- **Pravilnik o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodanjivanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro i drugih pravnih lica („Sl. glasnik RS”, br. 89/2020)** ako je razvrstan kao mikro pravno lice, a nije se dobrovoljno opredelio da primenjuje višu regulativu.

ZARADE I RADNI ODNOSI





ODSUSTVO ZAPOSLENOG SA RADA ZBOG VOJNE VEŽBE

Pravo na naknadu zarade zaposlenog koji odsustvuje sa rada zbog vojne vežbe

Vojna obaveza državljana Republike Srbije uređena je **Zakonom o vojnoj, radnoj i materijalnoj obavezi („Sl. glasnik RS”, br. 88/2009, 95/2010 i 36/2018)**. Odredbama ovog zakona, pored mogućnosti da građani **dobrovoljno služe vojni rok** sa oružjem u Vojski Srbije, predviđeno je da lica u rezervnom sastavu mogu biti pozivana na **vojne vežbe i vežbe civilne zaštite** i to najviše do 90 dana u toku jedne godine. Ukoliko lice u rezervnom sastavu, teritorijalni organ pozove u vezi sa vršenjem vojne obaveze, ovo lice će biti **dužno** da se javi na mesto i u vreme koji su navedeni u opštem ili pojedinačnom pozivu i da sa sobom ponese stvari i isprave koje su određene u pozivu. U slučaju da je, **zbog bolesti ili drugog opravdanog razloga**, pozvano lice sprečeno da dođe na mesto i u vreme koji su naznačeni u pozivu, dužno je da odmah po prijemu poziva o tome izvesti teritorijalni organ koji ga je pozvao, a ako razlog sprečenosti nastane kasnije odmah po saznanju tog razloga. Međutim, ukoliko se lice u rezervnom sastavu ne odazove pozivu, a izostanak ne opravda, biće **prinudno privedeno**, gde zaključak o privođenju donosi teritorijalni organ u skladu sa zakonom, a nalog po zaključku o privođenju izvršavaju policijski službenici Ministarstva unutrašnjih poslova, u skladu sa zakonom.

Status zaposlenog za vreme vojne vežbe

Nema smetnji da i lice koje je zaposleno kod poslodavca bude pozvano na vojnu vežbu i ovo lice će, takođe imati obavezu da se odazove na poziv, osim ukoliko u konkretnom slučaju postoje opravdani razlozi da se vežba odloži, kada će o tim razlozima biti dužno da obavesti teritorijalni organ koji ga je pozvao. Pored ostalih razloga, zaposlenom - licu u rezervnom sastavu vežba se može, izuzetno, odložiti i **zbog neodložnih potreba službe ako to zatraži državni organ, privredno društvo, drugo pravno lice i preduzetnik kod kojeg je to lice zaposleno** (dok takva potreba postoji).

Jedno od najčešćih pitanja koje se u praksi postavlja je - kakav je status zaposlenog za vreme odsustva sa rada zbog vojne vežbe, odnosno da li i u ovom slučaju zaposlenom miruje radni odnos?

Pre svega, u praksi treba napraviti razliku između dve situacije:

- kada zaposleni odsustvuje sa rada zbog odlaska na odsluženje, odnosno dosluženje vojnog roka;
- kada zaposleni odsustvuje sa rada zbog odazivanja na poziv za vojnu vežbu.

Kao što smo već naveli, u Republici Srbiji je **služenje vojnog roka dobrovoljno i traje šest meseci**. Kada zaposleni odsustvuje sa rada zbog odlaska na odsluženje, odnosno dosluženje vojnog roka, zaposlenom u skladu sa članom 79. **Zakona o radu („Sl. glasnik RS”, br. 24/2005, 61/2005, 54/2009, 32/2013, 75/2014, 13/2017 - odluka US, 113/2017 i 95/2018 - autentično tumačenje)**, miruju prava i obaveze koje se stiču na radu i po osnovu rada, osim prava i obaveza za koje je zakonom, opštim aktom, odnosno ugovorom o radu drukčije određeno i ovaj zaposleni ima pravo da se u roku od 15 dana od dana odsluženja, odnosno dosluženja vojnog roka, vrati na rad kod poslodavca.

Međutim, ukoliko zaposleni odsustvuje sa rada zbog odazivanja na poziv za vojnu vežbu, njemu radni odnos ne miruje već, u ovom slučaju, za dane (sate) odsustvovanja sa rada ostvaruje pravo na naknadu zarade, u skladu sa članom 114. Zakona o radu.

Pravo na naknadu zarade zaposlenog koji odsustvuje sa rada za vreme vojne vežbe

Pravo na zaradu predstavlja jedno od osnovnih prava (primanja) iz radnog odnosa zaposlenog, s tim da zaposleni ovo pravo ostvaruje, po pravilu, za obavljene rad i vreme provedeno na radu. Ipak, u pojedinim slučajevima, zaposleni iako ne radi, u skladu sa odredbama Zakona o radu, ostvaruje pravo na naknadu zarade. To znači da za vreme (za dane, odnosno sate) provedeno na radu i za obavljene rad, zaposleni ostvaruje **zaradu**, a za vreme (za dane, odnosno sate) kada zaposleni ne radi (odsustvuje sa rada), ostvaruje pravo na **naknadu zarade**. Međutim, pravo na naknadu zarade je zaposlenom garantovano samo u onim slučajevima u kojima „zakonodavac” smatra da je to opravdano. Jedan od tih

opravdanih slučajeva je i situacija kada zaposleni odsustvuje sa rada zbog odazivanja na poziv za vojnu vežbu, s obzirom da zaposleni na ovaj način izvršava svoju građansku dužnost odnosno odredbama Zakona o vojnoj, radnoj i materijalnoj obavezi je obavezan da se na poziv i odazove.

Članom 114. stav 1. Zakona o radu, predviđeno je da **zaposleni za vreme odsustvovanja sa rada za vreme vojne vežbe, ima pravo na naknadu zarade u visini prosečne zarade u prethodnih 12 meseci, u skladu sa opštim aktom i ugovorom o radu.**

Iako je pravo na naknadu zarade zaposlenog uređeno odredbama Zakona o radu, ovo pravo zaposlenog, uređeno je i odredbama člana 68. stav 1. Zakona o vojnoj, radnoj i materijalnoj obavezi, kojim je propisano da licu u rezervnom sastavu koje je u radnom odnosu, a pozvano je u vezi sa vršenjem službe u rezervnom sastavu, odnosno na obuku, za vreme vršenja te obaveze **pripada naknada zarade u visini njegove prosečne zarade u prethodnih 12 meseci pre pozivanja, u skladu sa opštim aktom ili ugovorom o radu, osim ako to posebnim zakonom nije drugačije određeno.**

Obračun naknade zarade

Kao što smo već naveli, zaposleni za vreme odsustvovanja sa rada zbog vojne vežbe ostvaruje naknadu zarade u **visini prosečne zarade ostvarene u prethodnih 12 meseci koja prethode mesecu za koji se obračunava naknada.**

Prosečna zarada zaposlenog u prethodnih 12 meseci

Prilikom utvrđivanja prosečne zarade u prethodnih 12 meseci, pre svega treba utvrditi šta se smatra zaradom u smislu Zakona o radu. Članom 105. Zakona o radu, utvrđeno je da **se zarada zaposlenog sastoji od:**

- **zarade za obavljeni rad i vreme provedeno na radu,**
- **zarade po osnovu doprinosa zaposlenog poslovnom uspehu poslodavca (nagrade, bonusi i sl.) i**
- **drugih primanja po osnovu radnog odnosa, u skladu sa opštim aktom i ugovorom o radu.**

Pri tom se pod zaradom podrazumeva zarada zaposlenog koja u sebi sadrži i **porez i doprinose koji se plaćaju iz zarade,** odnosno zarada u bruto iznosu.

U skladu sa stavom 3. navedenog člana Zakona o radu, **zaradom se smatraju sva primanja iz radnog odnosa, osim primanja:**

- iz člana 14. Zakona o radu - po osnovu učešća zaposlenog u dobiti ostvarenoj u poslovnoj godini, u skladu sa zakonom i opštim aktom;

- iz člana 42. stav 3. tač. 4) i 5) Zakona o radu - po osnovu naknade troškova za upotrebu sredstava za rad i naknadu drugih troškova rada zaposlenog koji obavlja poslove van prostorija poslodavca;
- iz člana 118. tač. 1)-4) Zakona o radu - po osnovu naknade troškova zaposlenog, u skladu sa opštim aktom i ugovorom o radu, za dolazak i odlazak sa rada (u visini cene prevozne karte u javnom saobraćaju, ako poslodavac nije obezbedio sopstveni prevoz); za vreme provedeno na službenom putu u zemlji; za vreme provedeno na službenom putu u inostranstvu; smeštaja i ishrane za rad i boravak na terenu (ako poslodavac nije zaposlenom obezbedio smeštaj i ishranu bez naknade);
- člana 119. Zakona o radu - po osnovu otpremnine zaposlenom pri odlasku u penziju (najmanje u visini dve prosečne zarade); naknade troškova pogrebnih usluga u slučaju smrti člana uže porodice; naknade štete zbog povrede na radu ili profesionalnog oboljenja; poklona za Božić i Novu godinu za decu zaposlenog starosti do 15 godina života (u vrednosti do neoporezivog iznosa koji je predviđen zakonom kojim se uređuje porez na dohodak građana, ukoliko poslodavac obezbedi ove poklone); premije za dobrovoljno dodatno penzijsko osiguranje, kolektivno osiguranje od posledica nezgoda i kolektivno osiguranje za slučaj težih bolesti i hirurških intervencija (ukoliko poslodavac obezbedi za zaposlene, a u cilju sprovođenja kvalitetne dodatne socijalne zaštite);
- člana 120. tačka 1) Zakona o radu - po osnovu jubilarne nagrade i solidarne pomoći;
- člana 158. Zakona o radu - po osnovu otpremnine koja se isplaćuje zaposlenom kome prestaje radni odnos jer je prestala potreba za obavljanjem određenog posla ili je došlo do smanjenja obima posla usled tehnoloških, ekonomskih ili organizacionih promena.

U skladu sa iznetim, **u zaradu na osnovu koje se obračunava prosek za prethodnih 12 meseci ulaze sva primanja koja u smislu člana 105. stav 3. Zakona čine zaradu:**

- **isplaćena zarada,** odnosno plata za efektivne sate rada u prethodnih dvanaest meseci, deo zarade po osnovu radnog učinka (stimulacija i destimulacija);
- **uvećanje zarada,** odnosno plata isplaćenih u prethodnih dvanaest meseci po osnovu rada na dan praznika, noćnog rada, rada u smenama, prekovremenog rada, „minulog rada” i drugih uvećanja propisanih opštim aktom poslodavca i
- **druga primanja koja imaju karakter zarade,** a koja su u prethodnih dvanaest meseci isplaćena (topli obrok, regres, terenski dodatak, dodatak za odvojen život i druga davanja zaposlenima koja imaju karakter zarade).

Međutim, u praksi se postavilo pitanje, da li i **isplaćene naknade zarade u prethodnih 12 meseci** (za vreme bolovanja, godišnjeg odmora, plaćenog odsustva i drugo), ulaze u prosek zarade za prethodnih 12 meseci, a koja služi kao



osnovica prilikom obračuna naknade zarade. Po ovom pitanju Ministarstvo rada i socijalne politike je dalo **Mišljenje br. 011-00-00046/2020-02 od 24.2.2020. godine**, u skladu sa kojim **isplaćene naknade zarada u prethodnih 12 meseci** (za vreme bolovanja, godišnjeg odmora, plaćenog odsustva i drugo), **ne ulaze u zbir zarade koja čini osnov za utvrđivanje visine naknade zarade**. Pošto se, u skladu sa ovim mišljenjem, u osnov za utvrđivanje naknade zarade uzimaju **sva primanja koja je zaposleni ostvario za vreme provedeno na radu u prethodnih dvanaest meseci**, radi utvrđivanja prosečne zarade u prethodnih 12 meseci, neophodno je utvrditi i **ukupno ostvarene efektivne sate rada u prethodnih dvanaest meseci - radne sate koje je zaposleni efektivno proveo na radu u tih dvanaest meseci** (redovne, prekovremene, noćne, sate rada na dan praznika), dok u efektivne sate ne ulaze **sati odsustvovanja sa rada (za koje je isplaćena naknada zarade)**. To znači da, u slučaju kada je zaposleni u poslednjih 12 meseci, koja prethode mesecu za koji se obračunava naknada, deo vremena radio i za to primio zaradu, a deo vremena bio na godišnjem odmoru ili drugoj vrsti odsustva sa rada, za šta je primio naknadu zarade, **prosečna zarada kao osnov za obračun naknade zarade utvrđuje se tako što se sabere ukupno isplaćen iznos zarade za časove rada u prethodnih 12 meseci**.

Primer utvrđivanja prosečne zarade po času u prethodnih 12 meseci

R. br.	Mesec	Mogući časovi rada - pretpostavljeni iznos	Ostvareni časovi rada	Iznos bruto zarade (din.)
1.	I mesec	176	168	78.272,73
2.	II mesec	168	80	39.047,62
3.	III mesec	184	160	71.304,35
4.	IV mesec	176	152	70.818,18
5.	V mesec	168	168	82.000,00
6.	VI mesec	176	160	74.545,45
7.	VII mesec	176	160	74.545,45
8.	VIII mesec	176	104	48.454,55
9.	IX mesec	160	160	82.000,00
10.	X mesec	184	160	71.304,35
11.	XI mesec	160	144	73.800,00
12.	XII mesec	184	176	78.434,78
13.	Ukupno (zbir od r. br. 1 do r. br. 12)	2.088	1.792	844.527,46
14.	Zarada - plata po času efektivnog rada (844.527,46 din. / 1.792 časova)			471,28

Ukoliko zaposleni odsustvuje neprekidno određeni broj radnih dana u toku godine, osnovicu za obračun naknade zarade čini prosečna zarada zaposlenog ostvarena u prethodnih 12 meseci koja prethode mesecu u kome se **otpočinje korišćenje odsustva**.

Prosečna zarada zaposlenog koji u poslednjih 12 meseci, koji prethode mesecu za koji se obračunava naknada, nema efektivne sate rada

Ukoliko **zaposleni u mesecu u kojem je zasnovao radni odnos ostvaruje pravo na naknadu zarade**, obračun naknade zarade ne može se vršiti primenom navedenih odredaba Zakona, s obzirom da zaposleni u prethodnih 12 meseci nije radio, niti je primao zaradu. U ovom slučaju, osnovica za obračun naknade zarade je ugovorena osnovna zarada (uvećana za „minuli rad”, ako to pravo zaposleni ima u skladu sa opštim aktom ili ugovorom o radu), iz razloga što je kod ovog zaposlenog jedini poznati podatak o njegovoj zaradi - ugovorena osnovna zarada.

Isti je slučaj i kada zaposleni u prethodnih 12 meseci nema efektivne sate rada iz razloga što je odsustvovao sa rada zbog bolovanja, porodijskog odsustva, odsustva sa rada radi nege i posebne nege deteta i u drugim slučajevima plaćenog odsustva, kada je primao naknadu zarade a ne zaradu. Kako je prema odredbama Zakona o radu, osnovica za obračun naknade zarade „prosečna zarada”, kao osnovica za obračun se ne može uzeti naknada zarade. Pošto zaposleni nije primao zaradu, to kao osnovica za obračun naknade zarade može se uzeti samo **ugovorena osnovna zarada**, koju bi zaposleni primao da je radio **uvećana za „minuli rad”** - ako je to kao pravo predviđeno opštim aktom ili ugovorom o radu.

Prosečna zarada zaposlenog kome u prethodnih 12 meseci nije isplaćivana zarada

Od prethodno navedenih slučajeva treba razlikovati situaciju kada je zaposleni u **prethodnih 12 meseci radio - ima efektivne sate, što znači da je ostvario zaradu ali mu poslodavac nije istu isplatio** (nije imao sredstava). U ovom slučaju, naknada zarade se obračunava na osnovu prosečne zarade zaposlenog u koju ulazi i zarada koju je poslodavac obračunao a nije isplatio, a imajući u vidu da je članom 121. stav 2. Zakona o radu propisano da je poslodavac dužan da zaposlenom dostavi obračun i za mesec za koji nije izvršio isplatu zarade, odnosno naknade zarade.

Primer obračuna naknade zarade sa obračunom poreza i doprinosa

Primer:

Zaposleni je u mesecu junu 2023. godine bio na vojnoj vežbi koja je trajala **deset dana** (od 5. do 14. juna) zbog čega je odsustvovao sa rada **osam radnih dana**.

Pre svega, treba napomenuti da zaposleni ostvaruje naknadu zarade samo za dane (sate) koje je prema rasporedu radnog vremena kod poslodavca trebalo da radi ali nije radio (već je odsustvovao sa rada zbog vojne vežbe), a što je u konkretnom slučaju osam radnih dana (64 sata). Prilikom utvrđivanja visine naknade zarade neće biti od značaja koliko dana (sati) je zaposleni faktički proveo na vojnoj vežbi, jer poslodavac zaposlenom ne isplaćuje naknadu za rad obavljen na vojnoj vežbi već naknadu zarade na koju zaposleni ima pravo za vreme kada odsustvuje sa rada kod poslodavca.

U ovom slučaju osnovicu za naknadu zarade predstavlja prosečna zarada ostvarena za mesece jun 2022. - maj 2023. godine. Pod prosečnom zaradom se podrazumeva isplaćena, odnosno ostvarena zarada za vreme provedeno na radu (efektivni sati rada za prethodnih dvanaest meseci i ukupna zarada za te sate).

Obračun zarade i naknade zarade za jun 2023. godine		
R. br.	Opis	Časovi
1.	Mogući fond časova rada u junu 2023. godine	176
2.	Časovi provedeni na radu	112
3.	Vojna vežba (8 dana)	64
Obračun zarade		Iznos
4.	Osnovna zarada	75.000,00
5.	Osnovna zarada po radnom času (r. br. 4. / r. br. 1.)	426,14
6.	Osnovna zarada za vreme provedeno na radu (r. br. 5. x r. br. 2.)	47.727,68
7.	Radni učinak	3.000,00
8.	Topli obrok	1.400,00
9.	Uvećanje zarade po osnovu „minulog rada” - pretpostavljeni iznos	190,91
10.	Regres za godišnji odmor	2.000,00
11.	Ukupna zarada za vreme provedeno na radu (r. br. 6. do r. br. 10.)	54.318,59
Obračun naknade zarade		Iznos
12.	Prosečna zarada u prethodnih 12 meseci po času - prethodno utvrđen iznos u primeru	471,28
13.	Naknada zarade za vreme vojne vežbe (r. br. 12. x r. br. 3.)	30.161,92
Zarada i naknada zarade		Iznos
14.	Ukupna zarada i naknada zarade (r. br. 11. + r. br. 13.)	84.480,51

Zbog čestih nedoumica u praksi, napominjemo da se **naknada zarade ne uvećava po osnovu „minulog rada”** iz razloga što je članom 108. stav 5) Zakona o radu propisano da osnovicu za obračun uvećane zarade čini **osnovna zarada** (a ne naknada zarade) utvrđena u skladu sa zakonom, opštim aktom i ugovorom o radu. Uvećanje zarade po osnovu „minulog rada” kao element **zarade** je već sadržan u osnovici (proseku) za obračun naknade zarade.

Na naknadu zarade obračunavaju se i plaćaju iste obaveze kao i prilikom isplate zarade, i to:

- **porez na zarade** - osnovicu za obračun poreza na zarade čini bruto zarada i naknada zarade u istom mesecu umanjena za **21.712 dinara**, a porez se obračunava po stopi od 10%,
- **doprinosi za obavezno socijalno osiguranje** - osnovicu na koju se obračunavaju doprinosi za obavezno socijalno osiguranje čini isplaćena naknada zarade, koja zajedno sa zaradom koja se isplaćuje za isti mesec ne može biti niža od najniže mesečne osnove doprinosa, utvrđene odredbama člana 37. **Zakona o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje („Sl. glasnik RS”, br.**



84/2004, 61/2005, 62/2006, 5/2009, 52/2011, 101/2011, 7/2012 - usklađeni din. izn., 8/2013 - usklađeni din. izn., 47/2013, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 57/2014, 68/2014 - dr. zakon, 5/2015 - usklađeni din. izn., 112/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 7/2018 - usklađeni din. izn., 95/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 86/2019, 5/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020, 6/2021 - usklađeni din. izn., 44/2021, 118/2021, 10/2022 - usklađeni din. izn., 138/2022 i 6/2023 - usklađeni din. izn.), niti veća od najviše mesečne osnovice doprinosa iz člana 42. Zakona o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje. Doprinosi za obavezno socijalno osiguranje se obračunavaju po stopama:

• **Na teret zaposlenog**

- 1) doprinos za PIO - 14%;
- 2) doprinos za zdravstveno osiguranje - 5,15%;
- 3) doprinos za nezaposlenost - 0,75%;

• **Na teret poslodavca**

- 1) doprinos za PIO - 10%;
- 2) doprinos za zdravstveno osiguranje - 5,15%;

	Zarada i naknada zarade	Iznos
1.	Ukupna zarada i naknada zarade (r. br. 14. iz prethodne tabele)	84.480,51
2.	Osnovica za porez na zarade (r. br. 1. - 21.712 dinara)	62.768,51
3.	Porez na zarade (r. br. 2. x 10%)	6.276,85
4.	Doprinosi za obavezno socijalno osiguranje na teret zaposlenog (r. br. 1. x 19,9%)	16.811,62
5.	Neto za isplatu (r. br. 1. - r. br. 3. - r. br. 4.)	61.392,04
6.	Doprinosi za obavezno socijalno osiguranje na teret poslodavca (r. br. 1. x 15,15%)	12.798,80
7.	Ukupan trošak po osnovu zarade i naknade zarade (r. br. 1 + r. br. 6)	97.279,31

Prilikom popunjavanja poreske prijave na Obrascu PPP-PD, **naknada zarade po ovom osnovu se ne iskazuje posebno u poreskoj prijavi (nije propisana posebna OVP) već se iskazuje zajedno sa zaradom** (sa istom šifrom vrste prihoda kao i zarada - **OVP 101**).

Ipak, prema našem mišljenju, za ovu vrstu naknade zarade trebalo je predvideti posebnu šifru vrste prihoda čime bi se omogućilo da se iznos naknade zarade posebno iskazuje u poreskoj prijavi, a ovo iz razloga što poslodavac ima pravo da iznos naknade zarade (i to ukupan trošak - „bruto 2“) refundira od strane organa na čiji se poziv zaposleni odazvao (što će u nastavku biti pojašnjeno). To znači da, na primer, u situaciji kada zaposleni za koga poslodavac koristi olakšicu po osnovu zapošljavanja novih lica (koja se sastoji u pravu na povraćaj dela plaćenog poreza na zarade i doprinosa na teret poslodavca), odsustvuje sa rada zbog vojne vežbe, poslodavac ne bi mogao da ostvari olakšicu po osnovu isplaćene naknade zarade jer, kako smo naveli, poslodavac svakako ima pravo na refundaciju punog iznosa naknade zarade od strane organa na čiji se poziv zaposleni odazvao. U ovom slučaju, poslodavac bi trebalo da posebno iskaže zaradu po osnovu koje ostvaruje pravo na olakšicu a posebno naknadu zarade za vreme vojne vežbe po osnovu koje, po našem mišljenju, ne bi mogao da ostvari pravo na olakšicu.

Pravo poslodavca na refundiranje isplaćene naknade zarade

Nakon što isplati naknadu zarade zaposlenom koji je pozvan na vojnu vežbu, **poslodavac**, u skladu sa članom 114. stav 2. Zakona o radu, **ostvaruje pravo na refundiranje isplaćene naknade zarade od organa na čiji se poziv zaposleni odazvao, ako zakonom nije drukčije određeno.**

Postupak refundacije bliže je uređen odredbama **Uredbe o iznosu i načinu isplate naknada za vršenje vojne obaveze („Sl. glasnik RS“, br. 104/2018 - dalje: Uredba)**. Članom 2. Uredbe propisano je da licu u rezervnom sastavu koje je u radnom odnosu, a pozvano je u vezi sa vršenjem službe u rezervnom sastavu za vreme vršenja te obaveze pripada **naknada zarade** u visini njegove **prosečne zarade ostvarene u prethodnih dvanaest meseci pre pozivanja, osim ako to posebnim zakonom nije drugačije određeno, u skladu sa zakonom**. Pod zaradom se pri tom podrazumeva zarada koju bi lice ostvarilo za puno radno vreme u skladu sa ugovorom o radu, odnosno rešenjem poslodavca o raspoređivanju na odgovarajuće radno mesto.

Naknadu zarade licu u rezervnom sastavu isplaćuje poslodavac, a potom podnosi komandi, jedinici i ustanovi Vojske Srbije odnosno vojnoj jedinici i vojnoj ustanovi Ministarstva odbrane u kojoj je lice vršilo službu u rezervnom sastavu **zahtev za refundaciju isplaćene naknade zarade i plaćenih doprinosa na teret poslodavca.**



Dokumentacija u vezi sa ostvarivanjem prava na refundaciju isplaćene naknade zarade i plaćenih doprinosa na teret poslodavca

Zahtev za refundaciju naknade zarade isplaćene licu u rezervnom sastavu

Obrazac RNLRS

Licu u rezervnom sastavu koje je u radnom odnosu, a pozvano je u vezi sa vršenjem službe u rezervnom sastavu, odnosno obuku, za vreme vršenja te obaveze pripada naknada zarade u visini njegove prosečne zarade u prethodnih 12 meseci pre pozivanja, u skladu sa opštim aktom ili ugovorom o radu, osim ako to posebnim zakonom nije drugačije određeno, u skladu sa zakonom.

U obrazac (zahtev) RNLRS unosi se iznos naknade za odgovarajući broj dana vojne vežbe obračunat na osnovu proseka zarade, kao i ukupan iznos naknade koju poslodavac potražuje na ime isplaćene naknade za plaćeno odsustvo zbog vojne vežbe.

Obrazac RNLRS

Zahtev za refundaciju naknade zarade isplaćene licu u rezervnom sastavu

Zahtev za refundaciju naknade zarade isplaćene licu u rezervnom sastavu, dostavlja.-

(komanda, jedinica i ustanova)

Na osnovu člana 5. stav 4. Uredbe o iznosu i načinu isplate naknada za vršenje vojne obaveze, molimo da refundirate iznos isplaćene naknade zarade za:

(prezime, ime jednog roditelja i ime i JMBG)

ISPLAĆENO		
Naknada zarade	Doprinosi na teret poslodavca	UKUPNO
1	2	3=1+2

Naknada zarade je isplaćena za period od _____ do _____ u kojem je imenovani izvršavao obavezu vršenja službe u rezervnom sastavu, odnosno obuke za odbranu zemlje.

Isplaćeni iznos naknade zarade utvrđen je prema prosečnoj zaradi imenovanog u prethodnih 12 meseci pre pozivanja, odnosno prosečnoj mesečnoj zaradi imenovanog u periodu od _____ do _____*, a koja iznosi _____ dinara.

Molimo da gore naznačen ukupan iznos uplatite na tekući račun broj _____, sa pozivom na broj _____.

(potpis ovlašćenog lica)

* Ako je lice u radnom odnosu manje od 12 meseci pre pozivanja radi vršenja službe u rezervnom sastavu, odnosno obuke za odbranu zemlje, prosečna mesečna zarada se obračunava za vreme za koje je u radnom odnosu.



Potvrda lica u rezervnom sastavu o visini prosečne mesečne neto i bruto zarade i doprinosa na teret poslodavca u prethodnih 12 meseci pre pozivanja, odnosno za vreme koje je u radnom odnosu pre pozivanja, ako je to vreme kraće od 12 meseci

Obrazac PZLRS

Lice u rezervnom sastavu dužno je da pri dolasku na službu u rezervnom sastavu, odnosno obuku, nadležnoj komandi, jedinici i ustanovi dostavi potvrdu o visini prosečne mesečne neto i bruto zarade i doprinosa na teret poslodavca u prethodnih 12 meseci pre pozivanja, odnosno za vreme koje je u radnom odnosu pre pozivanja, ako je to vreme kraće od 12 meseci na obrascu PZLRS.

Obrazac PZLRS

Potvrda lica u rezervnom sastavu o visini prosečne mesečne neto i bruto zarade i doprinosa na teret poslodavca u prethodnih 12 meseci pre pozivanja, odnosno za vreme koje je u radnom odnosu pre pozivanja, ako je to vreme kraće od 12 meseci

Štambilj

Na osnovu člana 9. stav 2. Uredbe o iznosu i načinu isplate naknada za vršenje vojne obaveze,

izdaje

(poslovno ime i adresa poslodavca)

POTVRDU

Da prosečna mesečna zarada zaposlenog

(prezime, ime jednog roditelja i ime i JMBG)

u prethodnih 12 meseci, odnosno u periodu od _____ do _____ *, pre pozivanja radi vršenja službe u rezervnom sastavu, odnosno obuke za odbranu zemlje, iznosi:

- neto _____ dinara,

- bruto _____ dinara,

a da prosečni mesečni doprinosi na teret poslodavca za navedeni period iznose _____ dinara.

(potpis ovlašćenog lica)

* Ako je lice u radnom odnosu manje od 12 meseci pre pozivanja radi vršenja službe u rezervnom sastavu, odnosno obuke za odbranu zemlje, prosečna mesečna zarada se obračunava za vreme za koje je u radnom odnosu.



Potvrda o vremenu provedenom u vršenju vojne obaveze

Obrazac PLRS

Refundaciju naknade isplaćuje komanda, jedinica i ustanova u kojoj je lice vršilo službu u rezervnom sastavu, odnosno obuku, mesečno unazad, preko tekućih računa otvorenih kod banaka, a ako služba u rezervnom sastavu, odnosno obuka traje kraće od mesec dana - srazmerno broju dana provedenih u vršenju službe u rezervnom sastavu, odnosno obuke, po završetku te službe, odnosno obuke.

Vreme koje je lice u rezervnom sastavu provelo u vršenju službe u rezervnom sastavu, odnosno obuke utvrđuje se na osnovu službene evidencije komande, jedinice i ustanove u kojoj je vršilo tu službu, odnosno obuku.

Po završetku službe u rezervnom sastavu, odnosno obuke, komanda, jedinica i ustanova izdaje potvrdu o vremenu provedenom u vršenju te službe, odnosno obuke na Obrascu PLRS.

Obrazac PLRS

Potvrda o vremenu provedenom u vršenju vojne obaveze

Štambilj

U skladu sa odredbama člana 10. stav 3. Uredbe o iznosu i načinu isplate naknada za vršenje vojne obaveze,

izdaje

(komanda, jedinica i ustanova)

POTVRDU

da je _____, JMBG _____,
(prezime, ime jednog roditelja i ime)

sa adresom prebivališta _____, izvršavao
vojnu obavezu vršenjem službe u rezervnom sastavu, odnosno obuke za odbranu zemlje u periodu od _____
do _____.

Potvrda se izdaje na osnovu podataka iz službene evidencije.

NADLEŽNI STAREŠINA

Rezime

- Zaposleni može da odsustvuje sa rada zbog odazivanja na poziv za vojnu vežbu
- Na ime odsustva ima pravo na naknadu zarade u visini prosečne zarade u prethodnih 12 meseci, u skladu sa opštim aktom i ugovorom o radu
- Naknadu zarade zaposlenom isplaćuje poslodavac
- Poslodavac ima pravo na refundiranje isplaćene naknade zarade od organa na čiji se poziv zaposleni odazvao
- Propisani su obrasci koji se podnose u vezi sa ostvarivanjem prava na refundaciju



POVREDA NA RADU PREMA NOVOM ZAKONU O BEZBEDNOSTI I ZDRAVLJU NA RADU

Pojam povrede na radu, obaveza poslodavca da prijavi povredu, mogućnost podnošenja izveštaja o povredi elektronskim putem, registar povreda, pravo na zdravstvenu zaštitu i naknadu zarade, pravo na naknadu materijalne i nematerijalne štete, dodatna obuka, povreda na radu zaposlenih koji rade od kuće ili na daljinu, povreda na radu lica koja rade van radnog odnosa, prekršajne odredbe za neprijavlivanje povrede

Bezbednost i zdravlje na radu prema novom *Zakonu o bezbednosti i zdravlju na radu („Sl. glasnik RS”, br. 35/2023* - dalje: ZBZR) jeste obezbeđivanje takvih uslova na radu kojima se, u najvećoj mogućoj meri, smanjuje povrede na radu, profesionalne bolesti i bolesti u vezi sa radom u cilju ostvarivanja fizičkog, psihičkog i socijalnog blagostanja zaposlenih.

Cilj donošenja novog ZBZR je između ostalog, **prevencija kao osnovni princip bezbednosti i zdravlja na radu čiji su ciljevi razvoj i jačanje mehanizama za sprečavanje nastanka povreda na radu**, profesionalnih bolesti i bolesti u vezi sa radom i stvaranje uslova za stalno unapređivanje oblasti bezbednosti i zdravlja na radu, a koja obuhvata kulturu, politiku, aktivnosti i mere.

Ipak, povrede na radu su svakodnevna neminovnost uprkos težnji zakonodavnih organa da deluju preventivno, poslodavaca i zaposlenih da ih svedu na najmanju moguću meru, delovanju nadležnih organa koji su dužni da kontrolišu bezbednost i zdravlje na radu kod poslodavaca i kada se ista desi, postojaće i obaveza da se sprovede određena procedura. Ova procedura će se razlikovati i u zavisnosti od stepena povrede odnosno da li se desila laka povreda na radu zbog koje zaposleni nije sposoban za rad više od tri dana ili pak smrtna, kolektivna ili teška povreda na radu, ili opasna pojava koja bi mogla da ugrozi bezbednost i zdravlje zaposlenih.

Postavlja se pitanje pre svega, šta se sve smatra povredom na radu. Pojam i definicija, šta se smatra povredom na radu i profesionalno oboljenje je predmet uređenja više propisa, pre svega *Zakona o penzijskom i invalidskom osiguranju („Sl. glasnik RS”, br. 34/2003, 64/2004 - odluka USRS, 84/2004 - dr. zakon, 85/2005, 101/2005 - dr. zakon, 63/2006 - odluka USRS, 5/2009, 107/2009, 101/2010, 93/2012, 62/2013, 108/2013, 75/2014, 142/2014, 73/2018, 46/2019 - odluka US, 86/2019, 62/2021, 125/2022 i 138/2022* - dalje: ZPIO) i *Zakona o zdravstvenom osiguranju („Sl. glasnik RS”, br.*

25/2019 - dalje: ZZO) dok je sama procedura prijave i registrovanja povrede uređena ZBZR.

Da bi ostvario prava iz radnog odnosa po osnovu povrede na radu, zaposleni ima obavezu da prijavi poslodavcu povredu i da se javi nadležnom zdravstvenom organu kako bi ga lekar pregledao.

S druge strane, obaveze poslodavca su da prijavi povredu na radu nadležnoj inspekciji rada i nadležnom organu za unutrašnje poslove, da dostavi izveštaj o povredi na radu zdravstvenoj ustanovi u kojoj je izvršen pregled povređenog radi unošenja u sadržinu izveštaja nalaza i mišljenja lekara, odnosno zdravstvene ustanove, da isplati zaposlenom naknadu zarade za vreme odsustvovanja sa rada zbog privremene sprečenosti za rad za sve vreme trajanja privremene sprečenosti za rad. Prava zaposlenog, pored prava na isplatu naknade zarade od strane poslodavca je i pravo na obavezno zdravstveno osiguranje i zdravstvenu zaštitu, dok pravo na isplatu naknade štete usled povrede na radu zaposleni ostvaruje samo u slučaju konstituisanja odgovornosti poslodavca.

Da li se radi o povredi na radu ceni organizacija zdravstvenog osiguranja čiji je osiguranik povređen. Povređeni zaposleni može osporavati nalaz organizacije zdravstvenog osiguranja i tužbom pokrenuti postupak kod nadležnog suda, radi utvrđivanja da li se radi o povredi na radu ili ne, a poslodavac će biti u obavezi da povređenom zaposlenom nadoknadi štetu ukoliko se utvrdi njegova odgovornost za nastalu povredu.

Pojam povrede na radu

Šta se smatra povredom na radu definisano je kako je napred navedeno, pre svega ZPIO i ZZO. Oba ova propisa na sličan način definišu povredu na radu s tim što ZPIO daje širu definiciju.

čl. 22. i 23. ZPIO:	član 51. ZZO:
Povredom na radu, u smislu ovog zakona, smatra se povreda osiguranika koja se dogodi u prostornoj, vremenskoj i uzročnoj povezanosti sa obavljanjem posla po osnovu koga je osiguran, prouzrokovana neposrednim i kratkotrajnim mehaničkim, fizičkim ili hemijskim dejstvom, naglim promenama položaja tela, iznenadnim opterećenjem tela ili drugim promenama fiziološkog stanja organizma.	Povredom na radu, u smislu ovog zakona, smatra se povreda osiguranika koja se dogodi u prostornoj, vremenskoj i uzročnoj povezanosti sa obavljanjem posla po osnovu koga je osiguran, prouzrokovana neposrednim i kratkotrajnim mehaničkim, fizičkim ili hemijskim dejstvom, naglim promenama položaja tela, iznenadnim opterećenjem tela ili drugim promenama fiziološkog stanja organizma.
Povredom na radu smatra se i povreda prouzrokovana na način iz stava 1. ovog člana, koju osiguranik - zaposleni pretrpi pri obavljanju posla na koji nije raspoređen, ali koji obavlja u interesu poslodavca kod koga je zaposlen.	Povredom na radu smatra se i povreda prouzrokovana na način iz stava 3. ovog člana, koju osiguranik zaposleni pretrpi pri obavljanju posla na koji nije raspoređen, ali koji obavlja u interesu poslodavca.
Povredom na radu smatra se i povreda prouzrokovana na način iz stava 1. ovog člana, koju osiguranik pretrpi na redovnom putu od stana do mesta rada ili obrnuto, na putu preduzetom radi izvršavanja službenih poslova i na putu preduzetom radi stupanja na rad, kao i u drugim slučajevima utvrđenim zakonom.	Povredom na radu smatra se i povreda koju osiguranik pretrpi pri dolasku, odnosno povratku sa posla.
Povredom na radu smatra se i oboljenje osiguranika koje je nastalo neposredno ili kao isključiva posledica nekog nesrećnog slučaja ili više sile za vreme obavljanja posla po osnovu koga je osiguran ili u vezi sa njim.	Povredom na radu smatra se i oboljenje osiguranika koje je nastalo neposredno ili kao isključiva posledica nesrećnog slučaja ili više sile za vreme obavljanja posla po osnovu koga je osiguran ili u vezi sa njim.
Povredom na radu smatra se i povreda prouzrokovana na način iz st. 1. do 4. ovog člana, koju osiguranik pretrpi u vezi s korišćenjem prava na zdravstvenu zaštitu po osnovu povrede na radu i profesionalne bolesti.	Pod profesionalnim oboljenjem u smislu ovog zakona podrazumeva se oboljenje nastalo usled duže izloženosti štetnosti-ma nastalim na radnom mestu.
Član 23 Povredom na radu smatra se i povreda prouzrokovana na način predviđen u članu 22. ovog zakona koju osiguranici pretrpe učestvujući: 1) u akcijama spasavanja ili odbrane od elementarnih nepogoda ili nesreća; 2) u vojnoj vežbi ili u vršenju drugih obaveza iz oblasti odbrane zemlje utvrđenih zakonom; 3) na radnom kampu ili takmičenju (proizvodnom, sportskom i dr.); 4) na drugim poslovima i zadacima za koje je zakonom utvrđeno da su od opšteg interesa.	

Ukoliko se desi neki od napred navedenih slučajeva, zaposleni padne na poslu i povredi se, ili se povredi na redovnom putu od stana do mesta rada ili obrnuto, povredi se pri obavljanju poslova ili poslova na koje nije raspoređen, postojaće obaveza poslodavca da povredu na radu prijavi.

Naročito je problematično ako se zaposleni povredi na poslu obavljajući poslove na koje nije raspoređen, jer to može za sobom povući i prekršajnu, ali i krivičnu odgovornost u slučaju nastupanja težih posledica kao što je povreda na radu zaposlenog koji nije osposobljen za bezbedan i zdrav rad, niti ima odgovarajući aneks ugovora o radu.

Može se desiti i da povreda nastane usled opasne stvari, odnosno opasne delatnosti poslodavca ili usled nekog nesrećnog slučaja ili više sile.



Obaveza poslodavca da prijavi povredu na radu

Prvi korak koji je poslodavac dužan da preduzme kada dobi saznanja da se desila povreda na radu je da istu prijavi nadležnim organima. ZBZR u odredbi člana 64. obavezuje poslodavca da:

- odmah, a **najkasnije u roku od 24 časa** od nastanka, **usmeno, u pisanoj formi ili elektronskim putem** prijavi nadležnoj inspekciji rada i nadležnom organu za unutrašnje poslove svaku **smrtnu, kolektivnu ili tešku povredu na radu, kao i opasnu pojavu** koja bi mogla da ugrozi bezbednost i zdravlje zaposlenih;
- odmah, a **najkasnije u roku od pet radnih dana** od dana nastanka, usmeno, u pisanoj formi ili elektronskim putem prijavi nadležnoj inspekciji rada **laku povredu na radu zbog koje zaposleni nije sposoban za rad više od tri dana**;
- najkasnije u roku od pet dana od dana dostavljanja mišljenja zdravstvene ustanove koja je utvrdila profesionalnu bolest prijavi nadležnoj inspekciji rada profesionalnu bolest.

Ministarstvo za rad zapošljavanje, boračka i socijalna pitanja je dužno da na svojoj internet stranici učini dostupnim kontakte dežurnih inspektora rada.

Izmena u prijavljivanju povreda na radu u odnosu na prethodni zakon izvršena je u promeni obaveze prijavljivanja povrede na radu zbog koje zaposleni nije sposoban za rad **sa tri radna na tri kalendarska dana**, čime je izvršeno usklađivanje sa evropskom statistikom povreda na radu prema kojoj se prijavljuju povrede na radu zbog koje zaposleni nije sposoban za rad više od tri dana. Osim toga, novo zakonsko rešenje je i da se izveštaj o povredi na radu može podneti **elektronskim putem**, kada se za to steknu uslovi.

Mogućnost podnošenja izveštaja o povredi na radu elektronskim putem

Kada zaposleni prijavi poslodavcu povredu na radu i o tome dostavi odgovarajuću potvrdu nadležnog zdravstvenog organa koji ga je prvi put pregledao, poslodavac je u obavezi da na odgovarajućem obrascu popuni izveštaj o povredi na radu i isti dostavi nadležnim organima.

Povredu na radu se utvrđuje na osnovu izveštaja o povredi na radu koji se dostavlja Republičkom fondu za zdravstveno osiguranje (dalje: RFZO), odnosno filijali radi utvrđivanja postojanja povrede na radu i ostvarivanja prava iz obaveznog zdravstvenog osiguranja u skladu sa ZZO, a sadržaj i način izdavanja obrasca izveštaja o povredi na radu i profesionalnom oboljenju utvrđuje se u skladu sa propisima kojima se

uređuje bezbednost i zdravlje na radu, što je propisano ZZO u odredbi člana 51. st. 8. i 9.

I ZBZR članom 65. propisuje obavezu poslodavca da izveštaj o povredi na radu i profesionalnoj bolesti koji se dogode na radnom mestu, dostavi zaposlenom koji je pretrpeo povredu, odnosno kod koga je utvrđena profesionalna bolest, RFZO i Upravi za bezbednost i zdravlje na radu (dalje: Uprava). Izveštaj o povredi na radu se podnosi **u pisanom obliku do uspostavljanja registra povreda na radu u elektronskom obliku**. Sadržaj i način izdavanja obrasca izveštaja propisuje ministar nadležan za poslove rada.

Sadržaj i način izdavanja izveštaja o povredi na radu i profesionalnom oboljenju propisan je **Pravilnikom o sadržaju i načinu izdavanja obrasca izveštaja o povredi na radu i profesionalnom oboljenju („Sl. glasnik RS”, br. 72/2006, 84/2006 - ispr., 4/2016, 106/2018 i 14/2019** - dalje: Pravilnik). Ovaj Pravilnik još uvek nije usklađen sa novim ZBZR ali do donošenja novog i dalje je na snazi.

Izveštaji o povredi na radu i profesionalnom oboljenju koji se dogode na radnom mestu izdaju se na obrascu propisanom ovim pravilnikom. Izveštaj o povredi na radu (Obrazac 1.) i Izveštaj o profesionalnom oboljenju (Obrazac 2.), odštampani su uz Pravilnik i čine njegov sastavni deo.

Izveštaj o povredi na radu popunjava se u skladu sa napomenom sadržanom u tom obrascu, a dostavlja se nadležnom organu bez dela koji se odnosi na napomenu.

Obrasci izveštaja propisani ovim pravilnikom štampaju se i izdaju u formatu A4.

Izveštaj o povredi na radu i profesionalnom oboljenju koji se dogode na radnom mestu popunjava se u pet primeraka.

Izveštaj popunjava poslodavac tako što odmah, a najkasnije u roku od 24 časa od časa saznanja da je došlo do povrede na radu ili profesionalnog oboljenja, u odgovarajući obrazac neposredno upisuje sve podatke propisane ovim pravilnikom.

Nakon što upiše sve podatke propisane ovim pravilnikom, poslodavac bez odlaganja, a najkasnije u roku od 24 časa od časa upisa podataka, svih pet primeraka izveštaja dostavlja zdravstvenoj ustanovi u kojoj je izvršen pregled povređenog ili utvrđeno profesionalno oboljenje, radi unošenja u sadržinu izveštaja nalaza i mišljenja lekara, odnosno zdravstvene ustanove.

Lekar koji je pregledao povređenog, odnosno zdravstvena ustanova koja je utvrdila profesionalno oboljenje upisuje u izveštaj nalaz i mišljenje u roku od dva dana od dana njegovog prijema i popunjeni izveštaj dostavlja poslodavcu bez odlaganja, a najkasnije narednog dana.

Izveštaj u koji su upisani svi podaci propisani Pravilnikom i nalaz i mišljenje lekara, odnosno zdravstvene ustanove,

poslodavac, u roku od dva dana od dana prijema popunjenog izveštaja, dostavlja filijali RFZO kod koje povređeni ili oboleli od profesionalnog oboljenja ostvaruje prava utvrđena propisima o zdravstvenom osiguranju.

Filijala RFZO overava svih pet primeraka izveštaja, od kojih zadržava jedan primerak izveštaja za svoje potrebe, a ostale primerke vraća poslodavcu.

Poslodavac jedan primerak overenog izveštaja:

- zadržava za svoje potrebe,
- dostavlja zaposlenom odmah, a najkasnije u roku od dva dana od njegovog prijema,
- dostavlja filijali Republičkog fonda za penzijsko i invalidsko osiguranje (dalje: RFPIO),
- dostavlja ministarstvu nadležnom za rad - Upravi.

Izveštaj o povredi na radu sadrži sledeće podatke o ličnosti:

ime i prezime i jedinstveni matični broj građana ovlašćenog lica za unos podataka; ime i prezime, pol, jedinstveni matični broj građana, prebivalište, odnosno boravište, nivo kvalifikacije, podatke o radnom mestu i povredi na radu povređenog lica, prema utvrđenim šifarnicima; ime i prezime, jedinstveni matični broj građana, adresu i mesto poslodavca fizičkog lica i ime i prezime lekara koji je prvi pregledao povređenog.

Registar povreda na radu

Registar povreda na radu se uspostavlja novim ZBZR i isti predstavlja **jedinstvenu, elektronski vođenu bazu podataka o povredama na radu, koja se vodi na osnovu izveštaja o povredi na radu.**

Ovaj registar u elektronskoj formi **uspostavlja i vodi Uprava**, uz tehničku podršku službe Vlade koja je nadležna za projektovanje, usklađivanje, razvoj i funkcionisanje sistema elektronske uprave, za potrebe vođenja statistike o povredama na radu.

Registar sadrži **tačne i ažurne podatke o povredama na radu** i omogućava korisnicima podataka da obavljaju poslove unosa i preuzimanja podataka radi utvrđivanja činjenica neophodnih za ostvarivanje prava iz zdravstvenog osiguranja. Registar sadrži podatke koje sadrži i izveštaj o povredi na radu.

Registar koristi važeće šifarnike i klasifikacije.

Korisnici podataka, u skladu sa svojim nadležnostima, pristupaju i koriste registar autorizacijom pristupa registru ili korišćenjem podataka iz registra preko softverskog rešenja korisnika podataka na servisnoj magistrali organa ili preko sistema za razmenu podataka.

Bliže uslove u vezi vođenja registra propisuje ministar nadležan za poslove rada.

Podatke u registar unosi poslodavac. Registar preuzima podatke iz integrisanog zdravstvenog informacionog sistema Republike Srbije i informacionog sistema organizacije nadležne za zdravstveno osiguranje.

Poslodavac, odnosno ovlašćeno službeno lice poslodavca koje vrši upis podataka u registar unosi podatke o poslodavcu, odnosno poslodavcu korisniku ili poslodavcu fizičkom licu, o povređenom, povredi na radu, neposrednom rukovodiocu i očevicu. Poslodavac je dužan da Upravi elektronskim putem dostavi podatke o ovlašćenom službenom licu koje vrši upis napred navedenih podataka.

Nakon što poslodavac unese podatke u registar, izabrani lekar pomoću integrisanog zdravstvenog informacionog sistema Republike Srbije unosi nalaz i mišljenje lekara koji je prvi pregledao povređenog. Nakon što izabrani lekar unese podatke, organizacija nadležna za zdravstveno osiguranje pomoću informacionog sistema unosi ocenu povrede na radu.

Uprava vodi evidenciju o ovlašćenom službenom licu.

Razmena podataka vrši se u skladu sa propisima kojima se uređuje elektronska uprava.

Za tačnost unetih i preuzetih podataka u registru odgovorni su poslodavac, izabrani lekar i RFZO.

Obezbeđivanje pristupa i mere zaštite pristupa podacima u registru vrši se u skladu sa propisima kojima se uređuje oblast elektronske uprave, elektronske identifikacije i informacione bezbednosti.

Registar se nalazi u Državnom centru za čuvanje i upravljanje podataka koji obezbeđuje fizičku zaštitu podataka u skladu sa zakonom kojim se uređuje elektronska uprava i informaciona bezbednost.

Pravo povređenog na zdravstvenu zaštitu

Povređeni zaposleni za vreme povrede na radu ima **pravo na zdravstvenu zaštitu i na naknadu zarade** za sve vreme privremene sprečenosti za rad uzrokovane tom povredom.

Obavezno zdravstveno osiguranje prema ZZO obuhvata:

- 1) osiguranje za slučaj bolesti i povrede van rada;
- 2) **osiguranje za slučaj povrede na radu i profesionalne bolesti.**

Pravo na zdravstvenu zaštitu obezbeđuje se za slučaj nastanka bolesti i povrede van rada, kao i u slučaju povrede na radu ili profesionalne bolesti, u skladu sa odredbom člana 51. ZZO.

Zdravstvena zaštita se pruža na način da sačuva, unapredi ili povрати zdravstveno stanje osiguranog lica i njegovu



sposobnost da radi i zadovolji svoje lične potrebe u skladu sa ovim zakonom i propisima donetim za sprovođenje ovog zakona.

U matičnu evidenciju unose se i podaci o korišćenju prava iz obaveznog zdravstvenog osiguranja, a naročito o ostvarivanju prava u vezi sa profesionalnom bolešću ili povredom na radu osiguranika (naziv stručno-medicinskog organa, broj i datum ocene stručno-medicinskog organa, dijagnoza bolesti, odnosno povrede po MKB 10 i na latinskom jeziku).

Pravo povređenog na naknadu zarade

Osim prava na zdravstvenu zaštitu, povređeni zaposleni ostvaruje pravo i na naknadu zarade za vreme bolovanja. Što se tiče naknade zarade za vreme povrede na radu i profesionalnog oboljenja, visina se utvrđuje u skladu sa odredbama **Zakona o radu („Sl. glasnik RS”, br. 24/2005, 61/2005, 54/2009, 32/2013, 75/2014, 13/2017 - odluka US, 113/2017 i 95/2018 - autentično tumačenje)**, dok je dužnost isplate naknade zarade od strane poslodavca za sve vreme trajanja privremene sprečenosti za rad ustanovljena ZZO.

Naime, zaposleni ima pravo na naknadu zarade za vreme odsustvovanja sa rada zbog privremene sprečenosti za rad do 30 dana, i to **u visini 100% prosečne zarade u prethodnih 12 meseci pre meseca u kojem je nastupila privremena sprečenost za rad, s tim da ne može biti niža od minimalne zarade utvrđene u skladu sa ovim zakonom, ako je sprečenost za rad prouzrokovana povredom na radu** ili profesionalnom bolešću, ako zakonom nije drukčije određeno, u skladu sa odredbom člana 115. stav 1. tačka 2. Zakona o radu. ZZO je u odredbama čl. 73. i 102. ZZO definisao da naknadu zarade za slučajeve privremene sprečenosti za rad zbog povrede na radu **obezbeđuje poslodavac** iz svojih sredstava za vreme trajanja radnog odnosa osiguranika, od prvog dana privremene sprečenosti za rad, **za sve vreme trajanja** privremene sprečenosti za rad osiguranika.

Nakon prestanka radnog odnosa poslodavac nije u obavezi da isplaćuje naknadu zarade za vreme privremene sprečenosti za rad koja je prouzrokovana povredom na radu ali će ovo lice imati pravo na naknadu zarade koju mu od dana prestanka radnog odnosa obezbeđuje RFZO.

Naime, što se tiče prava na zdravstveno osiguranje, svojstvo osiguranog lica prestaje danom prestanka osnova po kojem je to svojstvo utvrđeno, u skladu sa odredbom člana 30. ZZO, pa svojstvo osiguranika prestaje sa danom raskida ugovora i odjave sa osiguranja odnosno registracijom u centralnom registru obaveznog socijalnog osiguranja.

Nakon prestanka radnog odnosa poslodavac nije u obavezi da isplaćuje naknadu zarade za vreme privremene sprečenosti za rad, budući da je članom 77. stav 3. ZZO propisano da pravo na naknadu zarade pripada od prvog dana sprečenosti za rad i za sve vreme njenog trajanja, ali samo za vreme trajanja radnog odnosa za koje bi osiguranik primao zaradu, odnosno platu u skladu sa propisima o radu, odnosno za vreme za koje bi obavljao delatnost kao preduzetnik da nije nastupila privremena sprečenost za rad.

Međutim, zaposleni bi i nakon prestanka radnog odnosa imao pravo na naknadu zarade za slučaj da je privremena sprečenost za rad uzrokovana povredom na radu, i to u skladu sa odredbom člana 101. stav 4. ZZO kojim je propisano da **za osiguranika kome je prestao radni odnos u toku korišćenja prava na naknadu zarade zbog povrede na radu ili profesionalne bolesti isplatu naknade zarade obezbeđuje RFZO od dana prestanka radnog odnosa osiguranika.**

Pravo povređenog na naknadu materijalne i nematerijalne štete u aktuelnoj sudskoj praksi

Jedno je pitanje naknade zarade za vreme povrede na radu a drugo je pitanje naknade štete koju bi ako zaposleni pretrpi povredu ili štetu na radu ili u vezi sa radom, poslodavac bio dužan da mu naknadi u skladu sa odredbom člana 164. Zakona kao i prema opštim pravilima o naknadi štete iz **Zakona o obligacionim odnosima („Sl. list SFRJ”, br. 29/78, 39/85, 45/89 - odluka USJ i 57/89, „Sl. list SRJ”, br. 31/93, „Sl. list SCG”, br. 1/2003 - Ustavna povelja i „Sl. glasnik RS”, br. 18/2020 - dalje: ZOO).**

Naime, prema odredbi člana 164. Zakona o radu poslodavac odgovara za štetu koju zaposleni pretrpi na radu i u vezi sa radom, u skladu sa zakonom i opštim aktom. Ova odredba, upotrebljenim izrazom: „u skladu sa zakonom”, upućuje na primenu ZOO.

Da li će poslodavac biti u obavezi da zaposlenom naknadi štetu zbog povrede na radu, zavisice pre svega od toga da li je poslodavac za ovu štetu odgovoran.

Odredbom člana 9. stav 4. ZBZR je eksplicitno propisano da **u slučaju nastanka povrede na radu zbog elementarnih nepogoda, ozbiljne, neizbežne i neposredne opasnosti koje su izvan kontrole poslodavca ili zbog izuzetnih događaja** čije se posledice uprkos svim preduzetim merama od strane poslodavca nisu mogle izbeći, poslodavac nije odgovoran u smislu ovog zakona.

Ova šteta se naknađuje po opštim načelima odgovornosti, a osnov za naknadu štete zbog povrede prava zaposlenog je pretpostavljena krivica poslodavca. Poslodavac odgovara

po pravilima ZOO o odgovornosti za štetu po osnovu krivice (član 154. stav 1.), odnosno odgovornosti za štetu od opasne stvari ili opasne delatnosti (čl. 173. i 174.). Uslovi odgovornosti su da je zaposleni pretrpeo štetu, da je šteta prouzrokovana na radu ili u vezi sa radom i da ne postoje razlozi za isključenje odgovornosti poslodavca.

Osnov odgovornosti prema odredbi člana 154. ZOO:

„(1) Ko drugome prouzrokuje štetu dužan je naknaditi je, ukoliko ne dokaže da je šteta nastala bez njegove krivice.

(2) Za štetu od stvari ili delatnosti, od kojih potiče povećana opasnost štete za okolinu, odgovara se bez obzira na krivicu.

(3) Za štetu bez obzira na krivicu odgovara se i u drugim slučajevima predviđenim zakonom.”

Pretpostavka uzročnosti prema odredbi člana 173. ZOO:

„Šteta nastala u vezi sa opasnom stvari, odnosno opasnom delatnošću smatra se da potiče od te stvari, odnosno delatnosti, izuzev ako se dokaže da one nisu bile uzrok štete.”

Ko odgovara za štetu, član 174. ZOO:

„(1) Za štetu od opasne stvari odgovara njen imalac, a za štetu od opasne delatnosti odgovara lice koje se njom bavi.”

Da bi poslodavac bio odgovoran neophodno je da postoji i uzročno-posledična veza između nastale povrede i štetne radnje ili propuštanja na strani poslodavca, da povreda nije nastala ni usled opasne stvari, odnosno opasne delatnosti poslodavca i da samim tim nema ni adekvatne uzročnosti između delatnosti poslodavca i štete, te da ne postoji odgovornost poslodavca za nastalu štetu ni po osnovu krivice, ni po osnovu objektivne odgovornosti u smislu ZOO.

Zakon o radu i u odredbi člana 119. stav 1. tačka 3) propisuje da je **poslodavac dužan da isplati, u skladu sa opštim aktom, zaposlenom naknadu štete zbog povrede na radu ili profesionalnog oboljenja.**

Ali i ovde, da bi se konstituisala odgovornost za naknadu štete, potrebno je da postoji uzročno posledični odnos između radnje poslodavca i štete nastale na strani zaposlenog kao oštećenog, primenom pravila o odgovornosti po osnovu krivice ili objektivne odgovornosti. Ipak, za štetu od stvari ili delatnosti od kojih potiče povećana opasnost štete za okolinu,

prema pravilima iz odredbe člana 154. stav 2. ZOO odgovara se bez obzira na krivicu. Čak i osposobljenost zaposlenog za poslove na angažovanom radnom mestu i obezbeđena zaštitna sredstva i oprema koju pri tome koristi, ne isključuje odgovornost poslodavca za štetu koju taj zaposleni pretrpi povredom od opasne stvari. Međutim, zaposleni može da ostvari pravo na naknadu nematerijalne štete zbog povrede na radu prouzrokovane korišćenjem opasne stvari, odnosno obavljanjem opasne delatnosti, **ali se posmatra i njegov doprinos u nastanku štetnog događaja.** Primera radi, doprinos zaposlenog u nastanku štete može da se ogleda u propustu da, s obzirom na radno iskustvo i stručnu osposobljenost, sredstvo za rad dosledno upotrebi na adekvatan način. Isto tako, obavljanje poslova u nebezbednim okolnostima samo po sebi sadrži povećan rizik od povređivanja i zato postoji objektivna odgovornost poslodavca kao organizatora takve delatnosti za naknadu štete zbog povrede na radu. Krivica poslodavca za naknadu štete koju zaposleni pretrpi na radu, postoji i ako svojim ponašanjem, činjenjem ili nečinjenjem nije obezbedio bezbedne uslove rada, u skladu sa propisima o merama bezbednosti i zdravlja na radu, dok krivica zaposlenog isključuje odgovornost poslodavca ako je do štete došlo usled postupaka zaposlenog, koji se nisu mogli predviđeti i čije posledice poslodavac nije mogao izbeći ili otkloniti.

Primera radi, upravljanje neispravnim sredstvom za rad od strane zaposlenog u nebezbednim uslovima rada sadrži i povećan rizik povređivanja, što ukazuje na odgovornost poslodavca za štetu zbog povrede zaposlenog na radu, ali se mora ceniti i ponašanje zaposlenog u nebezbednoj situaciji i sa tim u vezi da li postoji eventualni doprinos nastanku štete što je pristao na rad u takvim uslovima, s obzirom da je bio ovlašćen da odbije takav rad.

U situaciji kada zaposleni pretrpi povredu na radu koja nije posledica štetne radnje poslodavca koja bi se ogledala u određenom činjenju ili nečinjenju odnosno propustu, odnosno koja nije nastala krivicom poslodavca, niti usled opasne stvari ili opasne delatnosti, poslodavac ne snosi odgovornost za nastalu štetu ni po pravilima o subjektivnoj odgovornosti, ni po pravilima o objektivnoj odgovornosti.

Izdvajamo nekoliko primera iz aktuelne sudske prakse, a da li će poslodavac biti u obavezi da naknadi zaposlenom materijalnu (kao što su troškovi lečenja) ili nematerijalnu štetu (pretrpljene fizičke bolove i pretrpljeni strah, naruženost i umanjenje OŽA) usled povrede na radu, zavisice od okolnosti svakog konkretnog slučaja:



Iz Presude Apelacionog suda u Nišu, Gž1 2037/2022 od 12.5.2022. godine - Bilten sudske prakse Apelacionog suda u Nišu:

„Prema propisima o bezbednosti i zdravlju na radu, poslodavac je dužan da rad organizuje i mere zaštite na radu sprovede tako da zaposleni uz normalnu pažnju može da obavlja rad bez opasnosti po svoj život i zdravlje. Propuštanje ove dužnosti povlači odgovornost poslodavca za štetu koja zaposlenom usled toga nastane. Navedenoj obavezi odgovara pravo zaposlenog na bezbednost i zaštitu života i zdravlja na radu.

U konkretnom slučaju, tužilja je u momentu povređivanja ispunjavajući svoje radne zadatke radila u kuhinji, koje radno mesto je mesto sa povećanim rizikom od povređivanja, pa je posao koji je obavljala imao karakteristike delatnosti kod koje nije isključena mogućnost od povređivanja. Iako je tuženi tužilji obezbedio lična zaštitna sredstva za bezbedan rad, do povrede tužilje je došlo usled sečenja povrća, u konkretnom slučaju celera uz korišćenje profesionalnog noža, koji sam po sebi predstavlja opasnu stvar, iz čega proizlazi objektivna odgovornost tuženog (bez obzira na krivicu) za štetu koju je tužilja pretrpela.

Opasna stvar mora biti nadgledana ili upotrebljavana sa najvećom pažnjom, pa u konkretnom slučaju nož koji je tužilja koristila kritičnom prilikom, svakako predstavlja opasnu stvar, kako je to pravilno zaključio i prvostepeni sud, jer je stvoren rizik za okolinu pri njenoj upotrebi, prilikom korišćenja, zbog čega za štetu odgovara, bez obzira na krivicu njen imalac. Činjenica da je aktom o proceni rizika kod tuženika utvrđena koja radna zaštitna sredstva su predviđena za radno mesto tužilje, da je tužilja imala zaštitnu opremu, da je tuženi nabavio više vrsta gumenih rukavica kao i da je tužilja osposobljena za bezbedan i zdrav rad, ne isključuju mogućnost nastanka povrede pri upotrebi ovakvih stvari i činjenicu da je upravo tužilja radila u kuhinji koristeći opasnu stvar od koje je postojala značajna mogućnost od povređivanja, te je do toga i došlo. Samim tim posledično se ne isključuju postojanje objektivne odgovornosti poslodavca, te su po stanovištu Apelacionog suda žalbeni navodi tuženog kojim ističe isključivu odgovornost tužilje neosnovani.”

Iz Presude Vrhovnog kasacionog suda, Rev2 1210/2019 od 9.9.2021. godine:

„Nižestepeni sudovi su u ovom sporu, u pogledu odgovornosti tuženog pravilno primenili odredbe članova 154. stav 2, 173. i 174. Zakona o obligacionim odnosima, ali i odredbe članova 192. i 205. tog zakona o postojanju doprinosa oštećenog - tužioca AA u nastanku štete. U tom kontekstu, nisu osnovani navodi revizije tužioca AA o pogrešnoj primeni materijalnog prava pri utvrđivanju njegovog doprinosa, obrazloženi tvrdnjom revidenta da su sudovi pogrešno i nepotpuno utvrdili činjenično stanje i da su koristili nalaz i mišljenje veštaka datog u drugom sudskom postupku, zbog čega su učinili i bitnu povredu određaba parničnog postupka iz člana 374. stav 1. u vezi članova 260-263 ZPP. Tužilac je pre štetnog događaja na istoj mašini radio već duže vreme i bio je obučen za bezbedan rad jer mu je bilo poznato da nikakve intervencije, pa ni uklanjanje grudvi lepka na valjcima, ne sme vršiti dok je mašina u pokretu. **Njegovo postupanje bilo je suprotno tome i sudovi su zato, na osnovu utvrđenih činjenica - radnji koje je tužilac preduzeo pre povređivanja, utvrdili njegov doprinos u nastanku štete,** tako da korišćenje veštačenja obavljenog u drugom postupku u pogledu ove činjenice nije od značaja za činjeničnopravni zaključak o delimičnom oslobađanju tuženog od objektivne odgovornosti, u smislu člana 177. stav 3. Zakona o obligacionim odnosima.”

Iz Presude Apelacionog suda u Beogradu, Gž1 1584/2020 od 22.1.2021. godine:

„U konkretnom slučaju, nenatkriveno spoljno stepenište bez gelendera prekriveno rosom u ranim jutarnjim časovima predstavlja stvar od koje postoji povećana opasnost od povređivanja, opasnu stvar za koju odgovara njen imalac pa je suprotno tvrdnji žalbe pravilan zaključak prvostepenog suda da je rizik od opasne stvari osnov odgovornosti tuženog za štetu koju tužilja trpi. Do zaključenja rasprave pred prvostepenim sudom tuženi nije predočio dokaze kojim bi ta zakonska pretpostavka bila oborena, pa se neosnovano žalbom tuženog pobija pravilnost odluke sadržane u stavu prvom izreke prvostepene presude ponavljanjem tvrdnje da je tužilja tom prilikom nosila i šoljicu kafe i da uzrok štete nije klizavo stepenište, već nepažnja tužilje.

Pravilan je i zaključak prvostepenog suda da je nepostavljanjem gelendera na spoljne stepenište tuženi postupio protivno pravilima iz člana 9 Zakona o bezbednosti i zdravlju na radu. U datoj situaciji postoji primarna odgovornost tuženog kao organizatora procesa rada, pa je prvostepeni sud pravilno primenio opšta načela o naknadi štete kada je ocenio da u konkretnom slučaju ne postoji isključiva odgovornost tužilje za nastanak štete već njen doprinos nastanku štete u visini od 20 %.

Odlučujući o visini nematerijalne štete proistekle iz štetnog događaja, prvostepeni sud je pravilno primenio materijalno pravo, pravila iz člana 200 Zakona o obligacionim odnosima. S obzirom na starosnu dob tužilje u vreme štetnog događaja (49 godina), dužinu trajanja bolova i straha i druge okolnosti slučaja, pravilno je prvostepeni sud utvrdio pravičnu novčanu naknadu za pretrpljene fizičke bolove u iznosu od 90.000,00 dinara i pretrpljeni strah u iznosu od 100.000,00 dinara, primenom pravila o podeljenoj odgovornosti iz člana 192 ZOO. umanjio pravičnu novčanu naknadu za utužene vidove nematerijalne štete za tužiljin doprinos njenom nastanku i krećući se u granicama tužbenog zahteva dosudio novčane iznose. kao u stavu prvom izreke presude.”

Iz Presude Apelacionog suda u Beogradu, Gž1 3823/2021 od 1.10.2021. godine:

„...Stoga je pravilno prvostepeni sud našao i zaključio da je tuženi po principu objektivne odgovornosti odgovoran kao vlasnik opasne stvari, odnosno kao pravno lice koje obavlja opasnu delatnost i da u konkretnom slučaju ne postoji doprinos tužioca nastaloj šteti.

Budući da je tužilac zbog zadobijenih povreda imao **materijalni trošak** koji se odnosi i na plaćeni pregled u Klinici „Euromedik“ u iznosu od 10.000.00 dinara, o čemu je priložio fiskalni račun, to je pravilno prvostepeni sud usvojio tužbeni zahtev i u tom delu.

Odlučujući o **visini naknade nematerijalne štete** za pretrpljeni strah, naruženost i umanjeње OŽA, prvostepeni sud je, imajući u vidu sve okolnosti ovog slučaja, težinu povrede koju je tužilac pretrpeo, stepen naruženosti, dužinu i intenzitet trajanja straha, starosnu dob tužioca, na pravilno utvrđeno činjenično stanje pravilno primenio materijalno pravo i odredbu člana 200 Zakona o obligacionim odnosima i dosudio tužiocu naknadu štete koja predstavlja pravičnu novčanu naknadu za navedene vidove nematerijalne štete.

Međutim, po oceni ovog suda, dosuđeni novčani iznos na ime naknade nematerijalne štete zbog pretrpljenih fizičkih bolova, na šta osnovano ukazuje tuženi u svojoj žalbi, je previsoko odmeren, zbog čega je prvostepeni sud u ovom delu pogrešno primenio materijalno pravo, odnosno odredbu člana 200 Zakona o obligacionim odnosima. Naime, prema oceni ovog suda, imajući u vidu okolnosti povređivanja, težinu povrede koju je tužilac trpeo, dužinu i intenzitet trajanja bolova, pravičnu novčanu naknadu za pretrpljene fizičke bolove predstavlja iznos od 300.000,00 dinara, zbog čega je prvostepenu presudu u tom delu stava prvog potvrdio, a u preostalom delu preinačio. Dosuđeni iznos nematerijalne štete za pretrpljeni fizički bol predstavlja pravičnu naknadu odmerenu prema kriterijumima iz člana 200 Zakona o obligacionim odnosima, imajući u vidu da je cilj ove naknade prvenstveno satisfakcija oštećenog za pretrpljeni duševni bol.

Zato je ovaj sud, kao drugostepeni, u odnosu na potvrđujući deo glavnog duga potvrdio i zakonsku zateznu kamatu, primenom pravila iz odredbe člana 277 Zakona o obligacionim odnosima, a preinačio presudu u odnosu na više dosuđenu naknadu štete za pretrpljene fizičke bolove i odbio iznos razlike i zakonsku zateznu kamatu kao sporedno potraživanje.

Dosuđeni iznosi, po mišljenju ovog suda, predstavljaju pravičnu novčanu naknadu i u skladu su sa svrhom i ciljem zbog koga se ova naknada dosuđuje.”

Iz Presude Apelacionog suda u Nišu, Gž1 4157/2021 od 21.9.2021. godine - Bilten sudske prakse Apelacionog suda u Nišu:

„Prema utvrđenom činjeničnom stanju, tužilac je u radnom odnosu kod tuženog, u trećem paviljonu, na poslovima komandira. Dana 30.08.2012. godine, oko 10 časova, tužilac se prilikom izlaska iz toaleta, na izlaznim vratima iz trećeg paviljona, **okliznuo i pao**. Tom prilikom zadobio je udarac jakog intenziteta u predelu glave i bio je bez svesti nekoliko sekundi. Povređenom tužiocu pomogli su prisutni osuđenik AA, komandir BB i radnik KPZ-a VV, tako što su ga smestili na klupu kako bi mu se ukazala pomoć. Komandir BB je tužioca prebacio maricom do izlazne kapije zavoda, gde je na poziv radnika dežurne službe stigla hitna pomoć koja je povređenog tužioca prevezla u bolnicu. Sudsko - medicinskim veštačenjem utvrđeno je da je tužilac kritičnom prilikom zadobio povredu glave u vidu nagnječenja (ugruvanosti) kože i potkožnih tkiva glave i povrednog potpunog i trajnog gubitka sluha na desnom uvu. Navedena povreda glave naneta je dejstvom tupine mehaničkog oruđa. U vreme nastanka, povreda glave sa povrednim trajnim i potpunim gubitkom sluha, kvalifikovana je od strane veštaka kao teška telesna povreda. Veštačenjem su utvrđeni intenzitet i trajanje fizičkih bolova i straha, kao i procenat umanjenja opšte životne aktivnosti koji prema nalazu veštaka iznosi 30%. Na osnovu iskaza svedoka VV utvrđeno je da je tužilac kritičnom prilikom bio u uniformi, da pod nije bio klizav i da je tužilac pao odmah po izlasku iz prostorije. Dopunskim sudsko - medicinskim veštačenjem utvrđeno je pored ostalog i to da je tužilac tokom 1999. godine zbog vrtoglavice praćene nestabilnošću pri hodu zatražio pomoć neurologa koji je postavio dijagnozu „sindrom vrtoglavice“ i „povišen krvni pritisak nepoznatog porekla“, da narednih 12 i po godina (od kraja marta 1999. godine do 30.08.2012. godine) tužilac nije imao slične tegobe, niti stanja nalik vrtoglavici ili nestabilnosti pri hodu, dok je u julu 2012. godine utvrđen povišen krvni pritisak (190/100 mm/Hg) u sklopu reakcije na težak stres. U dopunskom nalazu i mišljenju veštaka konstatovano je da se tegobe u vidu vrtoglavice, nestabilnosti u hodu i povišenog krvnog pritiska koje je tužilac imao marta 1999. godine, ne mogu dovesti u vezu sa tegobama i dijagnozama postavljenim na dan povređivanja 30.08.2012. godine. Podneskom od 23.04.2021. godine tužilac je precizirao tužbeni zahtev.



Na osnovu utvrđenog činjeničnog stanja prvostepeni sud je pravilno zaključio da je tužbeni zahtev neosnovan u celini, te isti odbio odlučujući kao u izreci ožalbene presude, iz razloga koje prihvata i Apelacioni sud...

Za štetu zbog povrede zaposlenog na radu, **poslodavac može odgovarati i po osnovu krivice i po osnovu rizika**. Ako je **povreda nastala nezavisno od opasne stvari ili opasne delatnosti, angažuje se krivica, a ako je nastala od opasne stvari ili opasne delatnosti angažuje se rizik**. Za štetu zbog profesionalne bolesti zaposlenog angažuje se samo rizik. Kad se kao osnov odgovornosti angažuje krivica, primenjuju se pravila o subjektivnoj odgovornosti. Kad se angažuje rizik, primenjuju se pravila o objektivnoj odgovornosti. Uslovi odgovornosti su da je zaposleni pretrpeo štetu, da postoji uzročna veza između radnje poslodavca i štete i da ne postoje razlozi za isključenje odgovornosti.

Kako u konkretnom slučaju ne postoji štetna radnja (činjenje ili nečinjenje, odnosno propust) tuženog kao poslodavca, a time ni uzročna veza između štetne radnje i štete koju je tužilac pretrpeo zbog povrede koja mu se na radnom mestu desila dana 30.08.2012. godine, te kako ista povreda nije nastala niti krivicom tuženog kao poslodavca, niti usled opasne stvari ili opasne delatnosti, to tuženi ne može biti odgovoran za nastalu štetu ni po pravilima o subjektivnoj odgovornosti, ni po pravilima o objektivnoj odgovornosti."

Postavlja se pitanje kada zastareva potraživanje naknade prouzrokovane štete usled povrede na radu.

Odredbom člana 376. st. 1. i 2. ZOO propisano je da potraživanje naknade prouzrokovane štete zastareva za tri godine od kad je oštećenik doznao za štetu i za lice koje je štetu učinilo - subjektivni rok, a u svakom slučaju ovo potraživanje zastareva za pet godina od kad je šteta nastala - objektivni rok.

Dodatna obuka u slučaju teške povrede na radu, smrtne povrede na radu ili kolektivne povrede na radu sa teškom ili smrtnom povredom na radu

U slučaju teške povrede na radu, smrtne povrede na radu ili kolektivne povrede na radu sa teškom ili smrtnom povredom na radu, poslodavac je dužan da odmah, a najkasnije u roku od osam dana od nastanka povrede izvrši **dodatnu obuku zaposlenih na tom radnom mestu u organizacionoj jedinici gde se povreda dogodila, sa obavezom obaveštavanja svih zaposlenih**, prema odredbi člana 36. stav 2. ZBZR.

Propisivanjem ove obaveze izvršena je dopuna u odnosu na prethodno važeći zakon budući da sama težina povrede koja se desila na radnom mestu ukazuje na ozbiljne propuste u primeni mera bezbednosti i zdravlja na radu iz kojih razloga je potrebno izvršiti dodatnu obuku zaposlenih za bezbedan i zdrav rad.

Novina uvedena novim ZBZR je i propisivanje obaveze poslodavca da u cilju obezbeđivanja dokaza radi vršenja nadzora smrtne, teške ili kolektivne povrede na radu, zaustavi rad na radnom mestu, odnosno sredstvima za rad na kojima su se povrede dogodile.

Povreda na radu zaposlenih koji rade od kuće ili na daljinu

Novim ZBZR uvedene su nove definicije, između ostalog za rad od kuće i rad na daljinu.

Zbog epidemiološke situacije u vezi postojanja opasnosti od širenja zarazne bolesti COVID-19 rad od kuće i rad na daljinu sve više su postali uobičajeni načini obavljanja poslova za veliki broj zaposlenih. Zato je novim ZBZR, u odredbi člana 4. stav 1. tač. 22) i 23) bilo neophodno definisati šta se smatra pod radom od kuće i radom na daljinu u smislu primene propisa bezbednosti i zdravlja na radu. **Rad od kuće** jeste rad koji zaposleni obavlja upotrebom informaciono komunikacionih tehnologija za poslodavca iz mesta prebivališta, odnosno boravišta ili drugog mesta stanovanja, a koje nije pod neposrednom kontrolom poslodavca, a **rad na daljinu** jeste rad koji zaposleni obavlja upotrebom informaciono komunikacionih tehnologija iz prostora koji nije prostor poslodavca i koji nije pod neposrednom kontrolom poslodavca. Detaljno uređivanje rada od kuće i na daljinu izvršeno je u **Vodiču za bezbedan i zdrav rad od kuće** koji je donelo Ministarstvo za rad, zapošljavanje, boračka i socijalna pitanja.

Članom 44. ZBZR propisana je **obaveza poslodavca da prilikom rada od kuće i rada na daljinu obezbedi bezbednost i zdravlje na radu u saradnji sa zaposlenim**, pri čemu je odgovornost poslodavca ograničena na definisanje uslova za bezbedan i zdrav rad, sredstva za rad izdata od strane poslodavca, definisanje procesa rada u vezi sa izvršenjem poslova za koje je zaposleni zadužen i propisivanje preventivnih mera za bezbedan i zdrav rad. Članom 45. propisano je da poslodavac **može, ali nema obavezu da donese akt o proceni rizika za rad od kuće i rad na daljinu** u pisanoj formi uz učešće zaposlenog ali i obaveza zaposlenog da obavesti poslodavca o ispunjenosti uslova potrebnih za bezbedan i zdrav rad u skladu sa aktom o proceni rizika, kao i da blagovremeno obavesti poslodavca o svakoj naknadnoj promeni uslova.

Iz napred navedenih definicija šta se smatra povredom na radu u smislu ZPIO i ZZO proizilazi da se povreda na radu, koju zaposleni pretrpi u procesu rada od kuće ili na daljinu, smatra povredom na radu samo ako je ista u prostornoj, vremenskoj i uzročnoj povezanosti sa obavljanjem poslova po osnovu kojih je osiguran, odnosno sa obavljanjem posla za koje je sa poslodavcem zasnovaio radni odnos odnosno zaključio ugovor o radu.

Znači, samo ako su ispunjeni napred navedeni uslovi, povreda zaposlenog koji radi od kuće ili na daljinu se smatra povredom na radu i tada je poslodavac dužan da zaposlenom, RFPIO, RFZO i Upravi dostavi propisan izveštaj o povredi na radu.

Povreda na radu lica koja rade van radnog odnosa

Postavlja se pitanje da li je poslodavac u obavezi da lica koja nisu u radnom odnosu, odnosno sa kojima ima zaključene ugovore van radnog odnosa obuči za bezbedan i zdrav rad i da li bi se eventualna povreda takvih lica smatrala povredom na radu.

Zaposleni u smislu Zakona o radu jeste fizičko lice koje je u radnom odnosu kod poslodavca, dok poslodavac u ovom slučaju jeste domaće, odnosno strano pravno ili fizičko lice koje zapošljava, odnosno radno angažuje jedno ili više lica. Rad van radnog odnosa, shodno Zakonu o radu, predstavlja radno angažovanje koje se realizuje putem ugovora o obavljanju privremenih i povremenih poslova, ugovora o delu, ugovora o dopunskom radu, ugovora o stručnom osposobljavanju i ugovora o stručnom usavršavanju. Ova lica u smislu Zakona o radu nemaju status zaposlenog.

S druge strane, **zaposleni u smislu ZBZR** jeste fizičko lice koje je u radnom odnosu kod poslodavca, kao i **lice koje po bilo kom osnovu obavlja rad ili se osposobljava za rad kod poslodavca**, osim lica koje obavlja poslove kućnog pomoćnog osoblja kod poslodavca, dok poslodavac u smislu ZBZR jeste pravno lice, preduzetnik ili fizičko lice koje zapošljava, odnosno **radno angažuje jedno ili više lica**, osim fizičkih lica koja posao obezbeđuju u domaćinstvu i nosioca porodičnog poljoprivrednog gazdinstva koji obavlja posao sa članovima porodičnog poljoprivrednog domaćinstva u skladu sa propisima o poljoprivredi.

Odredbom člana 33. stav 1. tačka 1) ZBZR propisano je da je poslodavac dužan da izvrši obuku zaposlenog za bezbedan i zdrav rad kod zasnivanja radnog odnosa, odnosno **drugog radnog angažovanja**.

Iz navedenog jasno proističe da poslodavac koji sa fizičkim licima zaključuje ugovor van radnog odnosa shodno Zakonu o radu i ZBZR ima svojstvo poslodavca, i da takvo lice u smislu ZBZR ima status zaposlenog.

Međutim, i ovde se pravi razlika da li se poslovi po osnovu ugovora van radnog odnosa obavljaju **pod neposrednom kontrolom poslodavca ili van njegovog nadzora**. Povreda će

se smatrati povredom na radu samo ako je ista u prostornoj, vremenskoj i uzročnoj povezanosti sa obavljanjem poslova po osnovu kojih je osiguran.

Ukoliko se poslovi po osnovu zaključenog ugovora van radnog odnosa obavljaju u prostorijama poslodavca i pod njegovom neposrednom kontrolom, svakako da će poslodavac imati obavezu da postupa u svemu u skladu sa ZBZR, i da osposobi i ova radno angažovana lica za bezbedan i zdrav rad, te da aktom o proceni rizika predvidi i to radno mesto u radnoj okolini i da utvrdi način i mere za njihovo otklanjanje, a ako se desi povreda na radu i sve ostale obaveze koje proisteknu iz povrede (prijavu nadležnim organima, podnošenje izveštaja itd).

U tom smislu, iz zakonske definicije navedenih odredbi proizilazi da **poslodavac ima obaveze iz oblasti bezbednosti i zdravlja na radu kako prema licima koja su zaključila ugovor o radu tako i prema onima koji rade van radnog odnosa ili su na drugi način angažovani od strane poslodavca**, što znači da poslodavac ima obavezu i prema onima koji su zaključili ugovor van radnog odnosa, iz oblasti bezbednosti i zdravlja na radu, naročito ako se takav rad obavlja u prostorijama poslodavca i pod njegovom neposrednom kontrolom.

Poslodavac je dužan da **osposobljavanje zaposlenog, pa i lica koje radi van radnog odnosa, za bezbedan i zdrav rad** izvrši kod zasnivanja radnog odnosa, odnosno drugog radnog angažovanja, premeštaja na druge poslove, prilikom uvođenja nove tehnologije ili novih sredstava za rad ili promene opreme za rad, kao i kod promene procesa rada koji može prouzrokovati promenu mera za bezbedan i zdrav rad. U toku tog osposobljavanja poslodavac je dužan da zaposlenog upozna sa svim vrstama rizika i o konkretnim merama za bezbednost i zdravlje na radu u skladu sa aktom o proceni rizika.

Ukoliko lice svoje poslove po osnovu zaključenog ugovora obavlja na radnom mestu, odnosno prostoru koji je pod neposrednom ili posrednom kontrolom privrednog subjekta - poslodavca, poslodavac će nesumnjivo imati obavezu da postupi u skladu sa ZBZR i prema ovom radno angažovanom licu.

Drugo bi pitanje bilo da to lice obavlja **poslove bez neposredne kontrole poslodavca i van njegovih prostorija**, što bi mogao biti slučaj kod ugovora o delu po osnovu kog poslenik može da obavlja poslove sa bilo kog mesta koji nisu pod kontrolom i nadzorom poslodavca, onda prema našem mišljenju poslodavac neće imati takve obaveze niti će biti dužan da prilikom zaključenja ugovora ovo lice osposobljava za bezbedan i zdrav rad i samim tim ni obaveze daljeg postupanja ako se desi povreda na radu.

Osiguranici prema ZZO lica koja obavljaju privremene i povremene poslove u skladu sa zakonom kojim se uređuje rad, lica koja, u skladu sa zakonom obavljaju privremene i povremene poslove preko omladinske, odnosno studentske zadruge, a imaju navršanih 26 godina života, odnosno bez obzira na godine života ako nisu na školovanju, lica koja po



prestanu radnog odnosa ostvaruju pravo na naknadu zarade zbog povrede na radu ili profesionalne bolesti, u skladu sa ovim zakonom kao i lica koja obavljaju poslove po osnovu ugovora o delu, autorskog ugovora, ugovora o porodičnom smeštaju prema propisima o socijalnoj zaštiti, ugovora o stručnom osposobljavanju i usavršavanju uz naknadu, kao i po osnovu drugih ugovora kod kojih se za izvršen posao ostvaruje naknada, odnosno nagrada.

Ali i licu koje radi po osnovu ugovora o stručnom osposobljavanju i usavršavanju i ne ostvaruje naknadu, za vreme tog radnog angažovanja obezbeđuju se prava iz zdravstvenog i penzijskog i invalidskog osiguranja u slučaju nastanka povrede na radu ili profesionalne bolesti.

U tom smislu ova lica koja rade van radnog odnosa imaju pravo na zdravstvenu zaštitu u slučaju da se desi povreda na radu, a pravo na naknadu će imati samo ako su to samim ugovorom sa poslodavcem predvideli.

Lice koje se nalazi na faktičkom radu ima pravo **i na naknadu štete prema poslodavcu zbog povrede na radu**, podrazumeva se ako su ispunjeni i drugi uslovi za naknadu štete propisani ZOO.

Iz obrazloženja Presude Apelacionog suda u Beogradu, Gž1. 779/2011(1) od 11.10.2012. godine:

„Naime, bez obzira na činjenicu da tužilac sa tuženim nije zasnovao radni odnos zaključivanjem ugovora o radu, niti je sa tuženim zaključio bilo kakav drugi ugovor, tužilac je obavljao faktički rad za tuženog, i to izvođenje građevinskih radova, što u svakom slučaju predstavlja opasnu delatnost, pa je tuženi, kao izvođač radova na gradilištu, odgovoran za štetu koju je tužilac pretrpeo, a primenom odredaba čl. 173. i 174. Zakona o obligacionim odnosima, pri čemu tuženi nije obezbedio tužiocu bilo kakvu zaštitnu opremu, niti je na adekvatan način vršio nadzor nad izvođenjem radova, pa su, s tim u vezi, neosnovani žalbeni navodi kojima se ističe da je tužilac sam, kao iskusen radnik, bio upoznat koja mu je zaštitna oprema potrebna za obavljanje konkretnog posla, a nije od tuženog tražio zaštitnu opremu, odnosno naočare od tuženog, niti je tuženog obavestio da tu opremu ne poseduje.”

Prekršajne odredbe za neprijavljivanje povrede na radu

Za neizvršavanje obaveze prijavljivanja nastalih povreda na radu nadležnoj inspekciji rada, odnosno nedostavljanje propisanih izveštaja nadležnim organizacijama i povređenom, utvrđena je prekršajna odgovornost poslodavca.

Naime, odredbom člana 100. stav 1. tač. 30, 31 i 32) ZBZR propisano je da će se novčanom kaznom od 1.500.000 do

2.000.000 dinara kazniti za prekršaj poslodavac sa svojstvom pravnog lica:

- ako odmah, a najkasnije u roku od 24 časa od nastanka, usmeno, u pisanoj formi ili elektronskim putem **ne prijavi nadležnoj inspekciji rada i nadležnom organu za unutrašnje poslove** svaku **smrtnu, kolektivnu ili tešku povredu na radu, kao i opasnu pojavu** koja bi mogla da ugrozi bezbednost i zdravlje zaposlenih (član 64. stav 1);
- ako odmah, a najkasnije u roku od pet radnih dana od dana nastanka, usmeno, u pisanoj formi ili elektronskim putem **ne prijavi nadležnoj inspekciji rada laku povredu na radu zbog koje zaposleni nije sposoban za rad više od tri dana** (član 64. stav 2);
- ako **ne dostavi** zaposlenom koji je pretrpeo povredu, odnosno kod koga je utvrđena profesionalna bolest, organizaciji nadležnoj za zdravstveno osiguranje i Upravi **izveštaj o povredi na radu** i profesionalnoj bolesti koji se dogode na radnom mestu (član 65. stav 1).

Novčanom kaznom od 400.000 do 500.000 dinara kazniće se za ovaj prekršaj poslodavac koji je preduzetnik, novčanom kaznom od 50.000 do 150.000 dinara direktor, odnosno drugo odgovorno lice kod poslodavca a novčanom kaznom od 50.000 do 150.000 dinara poslodavac fizičko lice.

Novčanom kaznom od 1.000.000 do 1.500.000 dinara, prema odredbi člana 101. stav 1. tač. 2 i 13) kazniće se za prekršaj poslodavac sa svojstvom pravnog lica:

- ako **ne obaveštava zaposlene i predstavnike zaposlenih o opasnostima i štetnostima koje mogu da dovedu do povreda na radu** i oštećenja zdravlja koji nastaju uvođenjem novih tehnologija i sredstava za rad i da u takvim slučajevima ne donese odgovarajuća uputstva za bezbedan i zdrav rad (član 15. stav 1. tačka 3);
- ako u slučaju teške povrede na radu, smrtno povrede na radu ili kolektivne povrede na radu sa teškom ili smrtnom povredom na radu, odmah, a najkasnije u roku od osam dana od nastanka povrede **ne izvrši dodatnu obuku zaposlenih** na tom radnom mestu u organizacionoj jedinici gde se povreda dogodila, sa obavezom obaveštavanja svih zaposlenih (član 36. stav 2).

Novčanom kaznom od 200.000 do 400.000 dinara kazniće se za ovaj prekršaj poslodavac koji je preduzetnik, novčanom kaznom od 30.000 do 150.000 direktor, odnosno drugo odgovorno lice kod poslodavca a novčanom kaznom od 30.000 do 150.000 dinara poslodavac fizičko lice.

Aleksandra Vasić

NAKNADE ZA KORIŠĆENJE JAVNIH DOBARA





PODNOŠENJE PRIJAVE ZA ZAŠTITU I UNAPREĐIVANJE ŽIVOTNE SREDINE ZA 2023. GODINU

Podsećamo da je naknada za zaštitu i unapređivanje životne sredine (dalje: naknada) uređena **Zakonom o naknadama za korišćenje javnih dobara („Sl. glasnik RS”, br. 95/2018, 49/2019, 86/2019 - usklađeni din. izn., 156/2020 - usklađeni din. izn., 15/2021 - dop. usklađenih din. izn. i 15/2023 - usklađeni din. izn. - dalje: Zakon)** i sledećim podzakonskim aktima:

- 1) **Uredbom o kriterijumima za određivanje aktivnosti koje utiču na životnu sredinu prema stepenu negativnog uticaja na životnu sredinu koji nastaje obavljanjem aktivnosti, iznosima naknada („Sl. glasnik RS”, br. 86/2019 i 89/2019 - dalje: Uredba);**
- 2) **Pravilnikom o izgledu, sadržini i načinu dostavljanja prijave sa podacima od značaja za utvrđivanje naknade koju je obveznik naknade za zaštitu i unapređivanje životne sredine dužan da podnese organu jedinice lokalne samouprave, odnosno prijave koju je obveznik naknade za zaštitu i unapređivanje životne sredine dužan da podnese nadležnom organu jedinice lokalne samouprave, odnosno gradskoj upravi mesečno za preuzimanja, odnosno isporuke robe u toku meseca („Sl. glasnik RS”, br. 93/2019 - dalje: Pravilnik).**

Naknada se ove godine utvrđuje prema neizmenjenim pravilima u odnosu na prethodnu godinu.

Prema tome, naknada se za tekuću 2023. godinu utvrđuje rešenjem nadležnog organa na osnovu prijave - Obrasca 1 koju su obveznici dužni da podnesu najkasnije do kraja jula 2023. godine, odnosno Obrasca 2 koju obveznik vlasnik teretnih vozila, odnosno lica koje obavlja transport nafte i naftnih derivata, odnosno sirovina, proizvoda i poluproizvoda hemijskih i drugih opasnih materija iz industrije ili za industriju na teritoriji JLS sa statusom ugrožene životne sredine na području od značaja za Republiku Srbiju, podnosi mesečno, za isporuke u toku meseca.

Ove godine rok za podnošenje prijave ističe u ponedeljak, 31. jula.

Obveznici naknade iz člana 134. stav 1. tačka 1) Zakona, do utvrđivanja obaveze za 2023. godinu, imaju obavezu da naknadu plaćaju akontaciono u jednakim mesečnim akontacijama, u roku od 15 dana po isteku meseca, u visini mesečne obaveze za prethodnu godinu.

1. Obveznik naknade

Obveznik naknade za zaštitu i unapređivanje životne sredine, prema odredbama Zakona je:

- 1) **pravno lice i preduzetnik koje obavlja određene aktivnosti koje utiču na životnu sredinu, odnosno fizičko lice koje utiče na životnu sredinu;**
- 2) **vlasnik teretnih vozila, odnosno lica koja obavljaju transport nafte i naftnih derivata, odnosno sirovina, proizvoda i poluproizvoda hemijskih i drugih opasnih materija iz industrije ili za industriju na teritoriji JLS sa statusom ugrožene životne sredine na području od značaja za Republiku Srbiju - naknadu utvrđuje obveznik (samostalno na osnovu propisanih iznosa naknade po toni tih derivata, odnosno materija).**

Ukazujemo da podzakonskim aktima nisu uređeni bliži kriterijumi koji su od značaja za uticaj fizičkih lica na životnu sredinu, pa se naknada ne utvrđuje fizičkim licima.

Zakonom je propisano ovlašćenje da se podzakonskim aktom (Uredbom) urede bliži kriterijumi za određivanje aktivnosti koje utiču na životnu sredinu prema količini zagađenja, odnosno stepenu negativnog uticaja na životnu sredinu koji nastaje obavljanjem aktivnosti, kao i iznosa naknada za određene aktivnosti u okviru iznosa propisanih Zakonom (najviši iznosi naknade propisani su u Prilogu 6, Tabela 2).

Dakle, u skladu sa Zakonom, **Uredbom su, između ostalog, razvrstane delatnosti prema stepenu negativnog uticaja na životnu sredinu.**

Prema Uredbi, kriterijumi za određivanje negativnog uticaja na životnu sredinu pravnih lica i preduzetnika utvrđuju se u okviru pretežne delatnosti koju obavlja obveznik naknade.

Prema tome, obveznik naknade jeste pravno lice i preduzetnik koji kao pretežnu delatnost obavlja neku od delatnosti navedenih u Prilogu Uredbe.

Postavlja se pitanje da li je obveznik naknade pravno lice, odnosno preduzetnik koji obavlja više delatnosti, a pretežna delatnost (delatnost upisana u registar, odnosno delatnost od koje ostvaruje najviše prihoda u godini koja prethodi godini za koju se utvrđuje naknada) nije navedena u Prilogu Uredbe kao delatnost od uticaja na životnu sredinu.

Mišljenja smo da pravno lice, odnosno preduzetnik koji obavlja više delatnosti, pri čemu pretežna delatnost koju obavlja nije navedena kao delatnost od uticaja na životnu sredinu, nije obveznik naknade jer se obaveza naknade utvrđuje upravo na osnovu uticaja pretežne delatnosti koju obveznik obavlja na životnu sredinu.

Dakle, ukoliko pravno lice, odnosno preduzetnik kao pretežnu delatnost obavlja delatnost koja nije navedena u prilogu Uredbe nije obveznik naknade.

U Prilogu Uredbe **nisu obuhvaćene** sledeće grane, odnosno oblasti iz Klasifikacije delatnosti:

01.1 Gajenje jednogodišnjih i dvogodišnjih biljaka (žita, povrća i dr.),

01.2 Gajenje višegodišnjih biljaka (voća i dr.),

01.3 Gajenje sadnog materijala,

01.5 Mešovita poljoprivredna proizvodnja,

01.6 Uslužne delatnosti u poljoprivredi i delatnosti posle žetve,

01.7 Lov, traperstvo i odgovarajuće usluzne delatnosti,

02.3 Sakupljanje šumskih plodova,

02.4 Uslužne delatnosti u vezi sa šumarstvom,

18 Štampanje i umnožavanje audio i video-zapisa,

19 Proizvodnja koksa i derivata nafte.

U nastavku teksta podsećamo na **određene specifične slučajeve koji se odnose na početak obavljanja delatnosti, prestanak obavljanja delatnosti, period stečaja i likvidacije, nedobitne organizacije, budžetske korisnike** za koje Zakonom nije izričito propisano da li su obveznici naknade, a za koje su pravna lica, odnosno preduzetnici prethodne godine imali nedoumice u pogledu obaveze plaćanja naknade i podnošenja prijave. Stavovi su opredeljeni na osnovu dodatnih kriterijuma koji su propisani Uredbom, a na osnovu kojih se opredeljuje obveznik, odnosno iznos obveznika za plaćanje (npr. veličina obveznika koja se opredeljuje u smislu zakona kojim se uređuje računovodstvo, delatnost obveznika je prema uticaju na životnu sredinu razvrstana u veliki, srednji, odnosno mali uticaj). **S tim u vezi, obveznici naknade, prema našem mišljenju i pretežnom postupanju nadležnih organa su:**

1. udruženja i druge nedobitne organizacije (tzv. druga pravna lica) imajući u vidu da upisom u registar postaju pravno lice, da nisu izuzeta od obaveze plaćanja naknade, da su Uredbom navedeni kao delatnost od malog uticaja na životnu sredinu, kao i da prema propisima iz oblasti računovodstva, prihodi od donacija, subvencija, kao i članarina imaju karakter poslovnog prihoda, pa obavezu plaćanja naknade mogu imati i ona udruženja koja ostvaruju samo prihode od članarina;

- 2. privredno društvo u postupku stečaja ili likvidacije,** s obzirom da i dalje obavlja aktivnost (npr. vrši prodaju imovine), kao i da je dužno da sačinjava i dostavlja redovne finansijske izveštaje;
- 3. preduzetnik paušalac** (npr. frizer, advokat, taksista i dr.) imajući u vidu da Zakonom nije propisan izuzetak za takav način oporezivanja, kao i da ostvaruje prihode obavljanjem registrovane delatnosti, a shodno Uredbi pripada kategoriji mikro obveznika;
- 4. ogranak stranog privrednog društva** jer na teritoriji Republike Srbije obavlja registrovanu delatnost u ime i za račun stranog privrednog društva i ima isti uticaj na životnu sredinu kao i pravna lica i preduzetnici koji obavljaju istu delatnost, bez obzira što nije posebno naveden kao obveznik plaćanja u Zakonu. Naime, ogranak stranog privrednog društva je izdvojeni organizacioni deo stranog privrednog društva koje obavlja delatnost preko ogranka na teritoriji Republike Srbije;
- 5. preduzetnik koji je privremeno odjavio delatnost, u skladu sa zakonom za period u kome je obavljao delatnost;**
- 6. pravno lice, odnosno preduzetnik koji u toku perioda za koji se utvrđuje naknada prestane da obavlja delatnost, za period obavljanja delatnosti;**
- 7. novoosnovani obveznik, za period obavljanja delatnosti.**

Napred navedeno je potvrđeno mišljenjima nadležnih organa, Ministarstva finansija, odnosno Ministarstva životne sredine koja navodimo u nastavku teksta.

U vezi sindikalnih organizacija, odnosno drugih udruženja, Ministarstvo finansija je u mišljenjima broj: 011-00-00531/2020-04 od 20.1.2023. godine, 434-00-0327/2020-04 od 20.1.2023. godine, i broj: 434-00-00489/2022-04 od 16.12.2022. i 353-00-00041/2021-04 od 21.11.2022. godine, iznelo sledeći stav:

Iz mišljenja Ministarstva finansija,

br. 011-00-00531/2020-04 od 20.1.2023. godine:

„Ukazujemo da je Ministarstvo zaštite životne sredine u mišljenju Broj: 110-00-78/20-09 od 28.12.2020. godine dalo mišljenje da sindikalne organizacije nisu obveznici plaćanja naknade za zaštitu i unapređivanje životne sredine osim u slučaju da obavljanjem delatnosti ostvaruju prihod.

Ukazujemo da je u smislu Zakona obveznik naknade pravno lice koje obavlja određene aktivnosti koje utiču na životnu sredinu, kao i da udruženje građana koje je upisano u Registar udruženja ima ima status pravnog lica i obavezu vođenja poslovnih knjiga u skladu sa zakonom kojim se uređuje računovodstvo. Takođe, ističemo da prihodi od subvencija, premija, dotacija, donacija i sl. Spadaju u poslovne prihode a da ukupan iznos naknade koju jedan obveznik plaća ne može biti veće od 0,4% godišnjeg Prihoda ostvarenog u godini koja prethodi godini za koju se utvrđuje naknada (uključujući i prihode od subvencija, premija, dotacija, donacija).”



Ministarstvo finansija RS u mišljenju broj: 011-00-1342/2021-04 od 16.11.2022. iznelo je stav u vezi načina utvrđivanja obaveze obvezniku - preduzetniku koji privremeno odjavi delatnost, odnosno pravnom licu, odnosno preduzetniku koji u toku godine za koju se utvrđuje naknada prestane da obavlja delatnost, i to:

**Iz mišljenja Ministarstva finansija,
br. 011-00-1342/2021-04 od 16.11.2022. godine:**

„Shodno prethodno navedenom, naknada za zaštitu i unapređivanje životne sredine utvrđuje se obvezniku koji obavlja aktivnosti koje utiču na životnu sredinu, pa u slučaju da je period obavljanja delatnosti u kalendarskoj godini kraći od 12 meseci (npr. registrovani prekid obavljanja delatnosti preduzetnika, prestanak obavljanja delatnosti obveznika) naknada se utvrđuje, u skladu sa podnetom prijavom, za period obavljanja delatnosti (npr. za period 01.01.-31.07.), pri čemu do utvrđivanja naknade za tekuću godinu plaća akontaciju u visini mesečne obaveze za prethodnu godinu. Manje plaćen iznos akontacionih obaveza obveznik je dužan da izmiri u roku od 15 dana od dostavljanja rešenja kojim se utvrđuje obaveza naknade za tekuću godinu, a više plaćen iznos naknade na osnovu akontacionih uplata obveznik koristi za izmirenje mesečne obaveze za naredni mesečni period, odnosno može ostvariti pravo na povraćaj. Prema tome, ukoliko je u momentu uručenja rešenja utvrđena obaveza naknade u celosti dospela za plaćanje, ukupno utvrđen iznos naknade plaća se u roku od 15 dana od dana dostavljanja rešenja.”

1.1 Pravna lica i preduzetnici koji nisu obveznici naknade

Za razliku od prethodno navedenih specifičnih slučajeva za koje smo mišljenja da su obveznici naknade, u nastavku navodimo određene slučajeve u kojima pravna lica, odnosno preduzetnici **nisu obveznici naknade**:

- **pravno lice, odnosno preduzetnik koji kao pretežnu delatnost obavlja neku od delatnosti koje nisu propisane Uredbom kao delatnosti od uticaja na životnu sredinu;**
- **registrovano poljoprivredno gazdinstvo** (ima status preduzetnika prema zakonu kojim se uređuje dohodak građana) s obzirom da se u registar poljoprivrednih gazdinstava koji vodi Uprava za agrarna plaćanja **ne registruje delatnost, odnosno pretežna delatnost** (mogu se upisati pravna lica, preduzetnici, zemljoradničke zadruge, druga pravna lica kao što su škole, manastiri, crkve i druge organizacije, odnosno poljoprivrednici koji obavljaju poljoprivrednu proizvodnju i koja su već registrovana za obavljanje delatnosti pa su samim tim već obveznici naknade), a upisuju se podaci od značaja za dobijanje odgovarajućih subvencija (podaci o vrstama poljoprivrednih kultura i površinama pod

poljoprivrednim kulturama; vrsti i brojnomo stanju stočnog fonda po grlima, odnosno košnicama za pčele);

- **fizičko lice koje je obveznik PDV** (ima status preduzetnika prema zakonu kojim se uređuje dohodak građana radi oporezivanja ostvarenih prihoda) pošto sa aspekta Zakona ima status fizičkog lica jer nema registrovano obavljanje delatnosti, a ne obavlja ni delatnost slobodne profesije pa u smislu zakona kojim se uređuju privredna društva nema status preduzetnika;
- **neaktivna pravna lica**, imajući u vidu da ne obavljaju delatnost za koju su se registrovali, i samim tim ne vrše uticaj obavljanjem delatnosti na životnu sredinu, ali ukazujemo da bi trebalo da dostave izjavu o neaktivnosti, nadležnom organu;
- **preduzetnik koji je registrovao prekid obavljanja delatnosti (privremeno odjavo delatnost), u skladu sa zakonom**, za vreme trajanja privremene odjave, pri čemu napominjemo da u slučaju nastavka obavljanja delatnosti ima obavezno podnošenja prijave u roku od 15 dana od dana registrovanja novog početka obavljanja delatnosti;
- **korisnici budžetskih sredstava, stambene zgrade, organizacije obaveznog socijalnog osiguranja kao i crkve i verske zajednice osim u delu obavljanja privredne ili druge delatnosti** nisu obveznici predmetne naknade u smislu Uredbe, imajući u vidu da se ne registruju kod Agencije za privredne registre, izuzev crkve i verske zajednice u delu obavljanja privredne ili druge delatnosti, kao i da se na navedena lica ne primenjuju odredbe Zakona o računovodstvu (stav iznet u mišljenju Ministarstva finansija broj: 401-00-00119/2020-02 od 24.2.2020. godine).

**Iz mišljenja Ministarstva finansija,
br. 401-00-00119/2020-02 od 24.2.2020. godine:**

„Takođe, navodite da se prema članu 4. Zakona o računovodstvu, odredbe tog zakona ne odnose na budžete i korisnike budžetskih sredstava, stambene zgrade, kao i na organizacije obaveznog socijalnog osiguranja, ako posebnim propisima nije drukčije uređeno, kao i na crkve i verske zajednice, osim u delu obavljanja privredne ili druge delatnosti, u skladu sa propisima kojima je uređeno obavljanje tih delatnosti. S tim u vezi postavljate pitanje kako te kategorije pravnih lica plaćaju naknadu, s obzirom da se ne razvrstavaju, pri čemu nije propisano oslobođenje za njih i njihove delatnosti su sadržane u Prilogu Uredbe.

Korisnici budžetskih sredstava, stambene zgrade, organizacije obaveznog socijalnog osiguranja kao i crkve i verske zajednice osim u delu obavljanja privredne ili druge delatnosti nisu obveznici predmetne naknade u smislu Uredbe, imajući u vidu da se ne registruju kod Agencije za privredne registre, izuzev crkve i verske zajednice u delu obavljanja privredne ili druge delatnosti, kao i da se na navedena lica ne primenjuju odredbe Zakona o računovodstvu.”

Pored napred navedenog, napominjemo da **predstavništvo stranog pravnog lica nije obveznik naknade** jer strano pravno lice ne obavlja delatnost preko ogranka, ogranak nema registrovanu pretežnu delatnost na teritoriji Republike Srbije, odnosno ne obavlja delatnost na teritoriji Republike Srbije.

2. Obaveze obveznika naknade

Obveznici naknade u skladu sa Zakonom su dužni:

- da najkasnije do 31.7. tekuće godine dostave prijavu na Obrascu 1 (**rok za podnošenje prijave ističe u ponedeljak, 31. jula**);
- da akontaciono plate naknadu do 15. u mesecu za prethodni mesec, u visini mesečne obaveze za prethodnu godinu;
- da manje plaćen iznos akontacionih obaveza izmire u roku od 15 dana od dostavljanja rešenja kojim se utvrđuje obaveza naknade za tekuću godinu;
- da dostave izmenu podataka od značaja za utvrđivanje naknade u roku od 15 dana od dana nastanka promene.

Obveznik naknade - vlasnik teretnih vozila, odnosno lica koja obavljaju transport nafte i naftnih derivata, odnosno sirovina, proizvoda i poluproizvoda hemijskih i drugih opasnih materija iz industrije ili za industriju na teritoriji JLS sa statusom ugrožene životne sredine na području od značaja za Republiku Srbiju obavezan je:

- **da sâm obračuna i plati naknadu za izvršene isporuke u toku meseca** (ovo se, za sada, odnosi samo na teritoriju Pančeva, jer ta opština ima status ugrožene životne sredine);
- **podnese prijavu na Obrascu 2** nadležnom organu JLS **mešeno za preuzimanja, odnosno isporuke u toku meseca.**

Naknada se plaća na propisani uplatni račun broj: 840-714562843-56. U pozivu na broj upisuju se podaci koji su navedeni u rešenju nadležnog organa.

3. Podnošenje prijave na Obrascu 1 (najkasnije u ponedeljak, 31.7.2023.)

Pravilnikom su propisani obrasci (Obrazac 1 i Obrazac 2) za podnošenje prijave u kojoj se iskazuju podaci od značaja za utvrđivanje naknade.

Podaci koji se unose u Obrazac 1 treba da budu isti za sve opštine, nezavisno od toga što obveznik ne obavlja iste aktivnosti, ili u istom obimu, u svim opštinama.

Dakle, ako obveznik treba da podnese 15 prijava, svih 15 će biti sa identičnim podacima. Međutim, svaka JLS treba da vodi računa o tome da rešenjem utvrdi naknadu u srazmernom iznosu.

Prijava na **Obrascu 1** može se podneti u elektronskom obliku, **preko portala LPA ili u papirnom obliku.**

U Obrascu 1 iskazuju se sledeći podaci:

- 1) PIB, matični broj, poslovno ime i adresa sedišta pravnog lica ili preduzetnika,
- 2) ime i prezime, funkcija, broj telefona i adresa elektronske pošte odgovornog lica,
- 3) naziv i šifra pretežne delatnosti registrovane u APR-u,
- 4) naziv i šifra pretežne delatnosti od koje se ostvaruje najviše prihoda u prethodnoj godini,
- 5) stepen negativnog uticaja aktivnosti prema delatnosti,
- 6) poslovni prihod ostvaren u godini koja prethodi godini za koju se vrši utvrđivanje naknade,
- 7) veličina pravnog lica ili preduzetnika utvrđena u skladu sa propisom kojima se uređuje računovodstvo (veliko, srednje, malo i mikro),
- 8) jedinice lokalne samouprave na čijoj teritoriji se obavlja pretežna delatnost (upisuju se sve jedinice kojima se podnosi prijava).

Dakle, u prijavi za 2023. godinu, za koju se „eko naknada“ utvrđuje na osnovu poslovnih prihoda iz 2022. godine, **upisuje se veličina pravnog lica u koju je obveznik razvrstan na osnovu izveštaja za 2022. godinu (to je veličina pravnog lica koja je relevantna za 2023. godinu).**

3.1. Unos podatka o pretežnoj delatnosti

Pod pretežnom delatnošću, u smislu Uredbe, smatra se:

- 1) delatnost koja je registrovana kod APR-a, odnosno
- 2) delatnost čijim je obavljanjem pravno lice i preduzetnik ostvario najviše prihoda u godini koja prethodi godini za koju se vrši utvrđivanje naknade za zaštitu i unapređivanje životne sredine.

U Prijavu (polje Naziv i šifra pretežne delatnosti registrovane u Agenciji za privredne registre) obveznik unosi naziv i šifru pretežne delatnosti, koja je registrovana kod APR-a.

U polje Naziv i šifra pretežne delatnosti od koje ostvaruje najviše prihoda u prethodnoj godini, unosi podatak o šifri delatnosti od koje ostvaruje najviše prihoda u godini koja prethodi godini za koju se vrši utvrđivanje naknade, jer se ta delatnost u skladu sa Uredbom smatra pretežnom.

3.2. Iskazivanje podataka o stepenu negativnog uticaja na životnu sredinu

Delatnosti su u Prilogu Uredbe razvrstane prema stepenu negativnog uticaja na životnu sredinu na delatnosti koje imaju: 1) veliki uticaj na životnu sredinu; 2) srednji uticaj na životnu sredinu, odnosno 3) mali uticaj na životnu sredinu, i navedene prema odgovarajućoj kategoriji klasifikacije (sektor, oblast, grana i grupa), u skladu sa **Zakonom o klasifikaciji delatnosti („Sl. glasnik RS”, br. 104/2009).**



Kada obveznik ostvaruje najviše prihoda od delatnosti koja je registrovana kod APR-a unosi uticaj te delatnosti na životnu sredinu.

Ukoliko je obveznik u prethodnoj godini ostvario najviše prihoda od delatnosti koja nije registrovana kao takva kod organa nadležnog za registraciju, u ovo polje unosi se uticaj te delatnosti (od koje je ostvaren najviši prihod u prethodnoj godini) na životnu sredinu.

Napominjemo da u Prilogu Uredbe iste oblasti, grane, odnosno podgrupe mogu biti razvrstane u delatnosti sa različitim stepenima uticaja (npr. velikog i srednjeg uticaja na životnu sredinu). Navedeno se javlja jer su za određene delatnosti u okviru Priloga propisani dodatni kriterijumi (npr. određeni proizvodni kapacitet, broj raspoloživih mesta za uzgoj životinja, odnosno za kovačnice sa automatskim čekićima - količina energije po jednom čekiću, odnosno toplotna snaga i dr.). Iz navedenog razloga neophodno je sagledati da li je šifra pretežne delatnosti obveznika (oblast, grana, odnosno podgrupa) razvrstana samo u okviru grupe delatnosti od velikog, odnosno srednjeg uticaja na životnu sredinu ili se nalazi u obe grupe u kom slučaju se opredeljenje vrši na osnovu dodatnih kriterijuma.

Prema tome, obveznik opredeljuje uticaj na životnu sredinu na osnovu stepena uticaja u koji je razvrstana šifra pretežne delatnosti koju obavlja prema Prilogu Uredbe i unosi u polje Stepen negativnog uticaja aktivnosti pravnog lica ili preduzetnika prema pretežnoj delatnosti.

Kada je šifra pretežne delatnosti obveznika razvrstana u Prilogu Uredbe u više grupa delatnosti sa različitim uticajem na životnu sredinu, opredeljenje se vrši na osnovu dodatnih kriterijuma koji su navedeni u okviru Priloga Uredbe za konkretnu oblast, granu, odnosno grupu delatnosti (npr. proizvodni kapacitet, broj grla).

S tim u vezi, u nastavku navodimo grane, grupe, odnosno oblasti za koje su Uredbom propisani dodatni kriterijumi:

01.4 Uzgoj životinja,

10.1 Prerada i konzervisanje mesa i proizvoda od mesa,

10.2 Prerada i konzervisanje ribe, ljuskara i mekušaca,

10.3 Prerada i konzervisanje voća i povrća,

10.4 Proizvodnja biljnih i životinjskih ulja i masti,

10.5 Proizvodnja mlečnih proizvoda,

13.1 Priprema i predenje (pranje, beljenje, bojenje itd.) tekstilnih vlakana,

oblast 15 Proizvodnja kože i predmeta od kože,

oblast 17 Proizvodnja papira i proizvoda od papira,

23.3 Proizvodnja građevinskih materijala od gline,

23.1 Proizvodnja stakla i proizvoda od stakla,

24.51 Livenje gvožđa,

24.52 Livenje čelika,

25.50 Kovanje, presovanje, štancovanje i valjanje metala,

02.2 Seča drveća.

Na primer, grupa delatnosti 23.3 Proizvodnja građevinskih materijala od gline razvrstana je u Prilogu Uredbe u aktivnosti od velikog uticaja na životnu sredinu, kao i aktivnosti od srednjeg uticaja na životnu sredinu. Međutim, Uredbom je uređeno da se u delatnosti od velikog uticaja na životnu sredinu ubrajaju postrojenja za proizvodnju keramičkih proizvoda pečenjem, sa proizvodnim kapacitetom koji prelazi 75t dnevno, i/ili sa kapacitetom peći koji prelazi 4 m³, sa gustinom punjenja po peći koja prelazi 300 kg/m³. Prema tome, obveznici koji obavljaju navedenu grupu delatnosti, treba da opredele prema dodatnim kriterijumima da li spadaju u delatnost od velikog (npr. kapacitet proizvodnje je 95t dnevno) ili srednjeg uticaja na životnu sredinu (npr. kapacitet je 60t dnevno) u zavisnosti od proizvodnog kapaciteta, kapaciteta peći, odnosno gustine punjenja.

U slučaju da je neka delatnost razvrstana u grupe delatnosti sa različitim stepenima uticaja na životnu sredinu, a da ne postoji dodatni kriterijum u okviru Priloga Uredbe (npr. grupa 23.7 - Sečenje, oblikovanje i obrada kamena), mišljenje smo da obveznici sami treba da opredele koji će stepen uticaja navesti.

3.3. Iskazivanje podatka o poslovnom prihodu

U polje Poslovni prihod pravnog lica ili preduzetnika ostvaren u godini koja prethodi godini za koju se vrši utvrđivanje naknade - unosi se podatak o punom iznosu poslovnog prihoda iz poslovnih knjiga u dinarima (ne unosi se u hiljadama dinara). **Za utvrđivanje naknade za 2023. godinu unosi se podatak o poslovnom prihodu za 2022. godinu.**

Napominjemo da obveznici naknade vode poslovne knjige po različitim sistemima (dvojno knjigovodstvo, prosto knjigovodstvo, obaveza vođenja samo KPO), kao i da su bilanci uspeha različiti (za privredna društva, banke, osiguravajuća društva, investicione fondove i dr.), pa nije moguće za sve obveznike naknade da se unese podatak o poslovnom prihodu iz Obrasca Bilansa uspeha.

Preduzetnik paušalac dužan je da vodi evidenciju prihoda u okviru propisanog Obrasca **KPO**. U obrazac 1 unosi zbir ostvarenih prihoda u prethodnoj godini, koje je bio u obavezi da evidentira u Obrascu KPO.

3.4. Iskazivanje podatka o jedinicama lokalne samouprave na čijoj teritoriji obveznik obavlja delatnost

Ako obveznik obavlja delatnost na teritoriji više JLS, prijavu podnosi nadležnom organu na teritoriji svih JLS na kojima obavlja aktivnost.

Ukoliko obveznik obavlja aktivnost na teritoriji grada koji ima više gradskih opština, prijavu podnosi svim gradskim opštinama na čijim teritorijama obavlja aktivnost u slučaju da gradska opština ima nadležnost za utvrđivanje i naplatu poreza (npr. grad Beograd).

Ukoliko gradovi imaju više gradskih opština, neophodno je da se obveznici prethodno informišu da li je Statutom grada preneto ovlašćenje gradskim opštinama za utvrđivanje naknade za zaštitu i unapređivanje životne sredine ili se utvrđivanje naknade vrši na nivou grada. Ako su gradske opštine ovlašćene za utvrđivanje naknade, prijava se podnosi svim gradskim opštinama na kojima obveznik obavlja aktivnost (u okviru prijave, u delu „Jedinica lokalne samouprave na čijoj teritoriji obavlja pretežnu delatnost“, svaka gradska opština koja ima nadležnost za utvrđivanje naknade a na kojoj obveznik obavlja delatnost se iskazuje kao posebna JLS).

Iz mišljenja Ministarstva finansija,

br. 011-00-00888/2020-04 od 22.12.2020. godine:

„Shodno članu 21. tačka 12) Statuta Grada Niša („Sl. list Grada Niša“, br. 88/08 i 143/16, u daljem tekstu: „Statut“), Grad Niš je, u skladu sa Ustavom i zakonom, nadležan da obavlja, između ostalog, i sledeće poslove: stara se o zaštiti životne sredine, donosi programe korišćenja i zaštite prirodnih vrednosti i programe zaštite životne sredine, odnosno lokalne akcije i sanacione planove, u skladu sa strateškim dokumentima i svojim interesima i specifičnostima i utvrđuje posebnu naknadu za zaštitu i unapređenje životne sredine.

Članom 85. Statuta uređeni su poslovi gradske opštine. Na gradske opštine nije prenet nadležnost utvrđivanja posebne naknade za zaštitu i unapređenje životne sredine.

Saglasno prethodno navedenom, mišljenja smo da se gradske opštine Grada Niš ne mogu smatrati posebnim jedinicama lokalne samouprave, s obzirom da gradske opštine Grada Niša nisu nadležne za utvrđivanje, kontrolu i naplatu predmetnog prihoda (Statutom Grada Niša nije prenet nadležnost utvrđivanja, prihoda od naknada za zaštitu i unapređenje životne sredine na gradske opštine), već utvrđivanje naknade za zaštitu i unapređivanje životne sredine vrši Grad Niš.“

U poslednjem polju Obrasca 1 upisuje se ukupan broj opština na kojima se obavlja pretežna delatnost (odnosno podnosi prijavu). Ne treba upisivati šifru opštine.

Najviše nedoumica u praksi vezano je za način opredeljivanja jedinica lokalnih samouprava kojima je potrebno podneti prijavu.

Ukazujemo da **postojanje nepokretnosti na teritoriji neke JLS nije od uticaja na utvrđivanje obaveze naknade, već je bitno da li obveznik na teritoriji JLS obavlja delatnost od uticaja na životnu sredinu.**

Iz mišljenja Ministarstva finansija,

br. 011-00-00806/2020-04 od 28. 12. 2020. godine:

„Shodno napred navedenim odredbama Zakona obveznik naknade za zaštitu i unapređivanje životne sredine je, između ostalih, pravno lice koje obavlja određene aktivnosti koje utiču na životnu sredinu, a iznos naknade za plaćanje utvrđuje nadležna jedinica lokalne samouprave na čijoj teritoriji pravno lice, odnosno preduzetnik obavlja aktivnost koja je od uticaja na životnu sredinu. To znači da **predmet utvrđivanja naknade nije postojanje nepokretnosti na teritoriji jedinice lokalne samouprave, već obavljanje aktivnosti koje utiču na životnu sredinu.** S tim u vezi, prema našem mišljenju, **obveznik je dužan da podnese prijavu svim jedinicama lokalne samouprave na čijoj teritoriji se obavlja aktivnost od uticaja na životnu sredinu.** Takođe, mišljenja smo da činjenica da li se obavljanje aktivnosti pravnog lica vrši preko lica koja su angažovana preko ugovora o radu ili nekom drugom ugovornom odnosu nije od uticaja na utvrđivanje naknade za zaštitu i unapređivanje životne sredine.“

Pored navedenog, napominjemo da je kriterijum pretežne delatnosti od značaja za utvrđivanje obaveze naknade na nivou obveznika, s obzirom da obveznik može obavljati više različitih aktivnosti koje se razvrstavaju u različite grupe prema stepenu uticaja na životnu sredinu.

S tim u vezi, mišljenja smo da **aktivnost podrazumeva obavljanje delatnosti preko izdvojenih organizacionih jedinica, odnosno objekata koji se nalaze na teritoriji JLS (kao što su npr. maloprodajni objekti, skladišta, distributivni centri).**

Prema našem mišljenju, prijava se podnosi samo prema sedištu obveznika pod uslovom da obveznik nema izdvojenih poslovnih jedinica, odnosno objekata iz kojih vrši neposredno obavljanje delatnosti, npr. u slučaju obavljanja sledećih delatnosti:

- delatnost saobraćaja (drumski prevoz tereta, železnički transport, taksi prevoz, usluge preseljenja);
- završni građevinsko-zanatski radovi (npr. malterisanje, postavljanje podnih i zidnih obloga, ugradnja stolarije, bojenje i zastakljivanje, nadstrešnica);
- poslovanje nekretninama (kupovina i prodaja nekretnina, iznajmljivanje nekretnina, delatnost agencije za nekretnine);



- stručne, naučne, inovacione i tehničke delatnosti (npr. pravni i računovodstveni poslovi, upravljačke delatnosti i savetovanje, arhitektonske i inženjerske delatnosti, naučno istraživanje i razvoj, reklamiranje i istraživanje tržišta).

Prijava se podnosi prema sedištu, izdvojenim poslovnim jedinicama, odnosno objektima (npr. poslovnica) iz kojih neposredno obavljaju delatnost npr. za sledeće delatnosti:

- poljoprivreda (npr. uzgoj životinja, seča drveća),
- prerađivačka industrija,
- snabdevanje električnom energijom, gasom i parom (napominjemo da su mreža i cevovodi infrastrukturni objekti i da ne predstavljaju izdvojene poslovne jedinice),
- snabdevanje vodom i upravljanje otpadnim vodama,
- građevinarstvo (npr. izgradnja zgrada),
- trgovina na veliko i malo,
- usluge smeštaja i ishrane,
- telekomunikacije (kablovske, satelitske, bežične).

Primer:

Kablovski operator podnosi prijavu JLS na čijoj teritoriji se nalaze njegovi objekti (poslovnice), preko kojih neposredno obavlja delatnost (npr. vrši prodaju usluga). Prijave ne podnosi JLS preko čije teritorije se prostire mreža (kablovska telekomunikaciona infrastruktura).

3.5. Podnošenje prijave zbog izmene podataka od značaja za utvrđivanje naknade

Prema članu 138. stav 3. Zakona, prijava se podnosi i u slučaju promene podataka koji su od uticaja na utvrđivanje naknade, **u roku od 15 dana od dana nastanka promene.**

Prijava zbog izmene podataka od uticaja na utvrđivanje naknade **podnosi se svim JLS kojima je prethodno bila podneta prijava za utvrđivanje naknade isključivo u papirnom obliku kao i JLS na kojoj otpočinje obavljanje delatnosti.** Prijava u elektronskom obliku ne omogućava raspoznavanje redovne godišnje prijave i prijave koja se podnosi radi izmene podataka od uticaja na utvrđivanje obaveze naknade.

Naime, u toku perioda za koji se vrši utvrđivanje naknade može doći do izmene u smislu:

- promene sedišta,
- otpočinjanja obavljanja aktivnosti obveznika na teritoriji nove JLS,
- otvaranja novog organizacionog dela obveznika na teritoriji JLS na kojoj obavlja delatnost,
- prestanka obavljanja delatnosti izdvojene organizacione jedinice, odnosno prestanka obavljanja delatnosti i dr.

Navedene izmene utiču na utvrđivanje naknade na teritoriji JLS, osim ukoliko obveznik otvara novi organizacioni deo na teritoriji JLS na kojoj već obavlja delatnost.

Prema našem mišljenju, **uz prijavu treba dostaviti razlog podnošenja prijave** (podatak od značaja za utvrđivanje obaveze naknade koji se menja, npr. otvaranje, odnosno zatvaranje novog maloprodajnog objekta, skladišnog prostora, i adresu tog objekta), **kao i datum nastanka promene.**

Prema tome, kao period za koji se prijava podnosi na teritoriji JLS na kojoj je obveznik u prethodnom periodu obavljao delatnost iskazuje se period obavljanja delatnosti na teritoriji JLS na kojoj je nastupila promena, a period obavljanja delatnosti na novoj JLS je od datuma otpočinjanja delatnosti do kraja tekućeg perioda.

Na primer, ako u toku 2023. godine obveznik promeni opštinu na kojoj obavlja aktivnost - podnosi prijavu na obe opštine. U prijavi za opštinu u kojoj je u prethodnom periodu obavljao delatnost upisuje period od 1. januara do datuma promene, a u prijavi za novu opštinu upisuje period od datuma promene do 31. decembra.

Obavezno je potrebno navesti ukupan broj JLS na čijoj teritoriji obveznik obavlja (pretežnu) delatnost.

4. Podnošenje prijave na Obrascu 2

Kao što smo u uvodu teksta već pomenuli obveznik vlasnik teretnih vozila, odnosno lice koje obavlja transport nafte i naftnih derivata, odnosno sirovina, proizvoda i poluproizvoda hemijskih i drugih opasnih materija iz industrije ili za industriju na teritoriji JLS sa statusom ugrožene životne sredine na području od značaja za Republiku Srbiju, prijavu na Obrascu 2 podnosi mesečno, za isporuke u toku meseca.

Napominjemo da nije omogućeno podnošenje Obrasca 2 u elektronskoj formi, pa se prijava podnosi isključivo u papirnom obliku.

U Obrascu 2 iskazuju se sledeći podaci:

- 1) PIB, matični broj, poslovno ime i adresa sedišta pravnog lica ili preduzetnika,
- 2) ime i prezime, funkcija, broj telefona i adresa elektronske pošte odgovornog lica,
- 3) naziv i šifra pretežne delatnosti registrovane u APR-u,
- 4) **ukupna količina prevezene robe.**

Ukazujemo da nije propisan precizan rok do koga se podnosi prijava za isporuke koje su izvršene u toku meseca. Prema tome **prijava se podnosi u toku narednog meseca za isporuke koje su izvršene u toku meseca nadležnoj JLS (trenutno samo Pančevu).**

Potrebno je na obrascu prijave naznačiti za koji se mesec podnosi prijava i uz prijavu dostaviti dokaz o izvršenoj uplati (prijava ne sadrži prostor za unos tih podataka, kao ni podataka o obračunatom iznosu naknade).

5. Iznos naknade

Iznosi naknada opredeljeni su na osnovu dva kriterijuma:

- **nivo uticaja** na životnu sredinu, što zavisi od delatnosti;
- **veličina** u koju je obveznik razvrstan u skladu sa propisima iz oblasti računovodstva.

U nastavku teksta dajemo tabelarni prikaz propisanih iznosa naknada. Iznosi su propisani za kalendarsku godinu i izraženi u dinarima (a ne u hiljadama dinara).

Veličina obveznika na osnovu razvrstavanja	Negativan uticaj na životnu sredinu		
	veliki	srednji	mali
velika pravna lica	2.000.000	1.000.000	500.000
srednja pravna lica	500.000	250.000	125.000
mala pravna lica	200.000	100.000	50.000
mikro pravna lica i preduzetnici	20.000	10.000	5.000

Prema Uredbi, u slučaju da jedno pravno lice ili **preduzetnik obavlja aktivnost na teritoriji više JLS**, naknadu plaća tako što se ukupan iznos tako obračunate naknade deli ukupnim brojem JLS na čijoj teritoriji obavlja pretežnu delatnost.

Iznos obračunate naknade, prema Uredbi, ne može biti viši od 0,4% godišnjeg prihoda obveznika naknade u godini koja prethodi godini za koju se vrši utvrđivanje naknade za zaštitu i unapređivanje životne sredine.

Prema tome, iznos naknade za plaćanje može biti i manji u odnosu na propisane iznose koji su prikazani u tabeli (ukoliko obveznik ostvaruje vrlo male prihode), a u slučaju da obveznik nije obavljao delatnost i nije ostvario poslovne prihode u prethodnoj godini, neće postojati iznos naknade za plaćanje (npr. neaktivno pravno lice).

Iznos naknade po osnovu transporta nafte i naftnih derivata, odnosno sirovina, proizvoda i poluproizvoda hemijskih i drugih opasnih materija iz industrije ili za industriju na teritoriji JLS sa statusom ugrožene životne sredine na području od značaja za Republiku Srbiju propisuje JLS svojim aktom a **maksimalan iznos naknade je propisan Zakonom (Prilog 6) i iznosi 102,82 dinara po toni tereta.**

6. Utvrđivanje naknade

Utvrđivanje naknade u skladu sa Zakonom vrši nadležna JLS rešenjem na osnovu podnete prijave obveznika naknade.

Izuzetak je propisan za obveznika vlasnika teretnih vozila, odnosno lica koja obavljaju transport nafte i naftnih derivata, odnosno sirovina, proizvoda i poluproizvoda hemijskih i drugih opasnih materija iz industrije ili za industriju na teritoriji jedinice lokalne samouprave sa statusom ugrožene životne sredine na području od značaja za Republiku Srbiju koji je dužan sâm da utvrdi i plati naknadu, pre preuzimanja ili isporuke robe.

Obvezniku koji obavlja delatnost na teritoriji više JLS, obavezu naknade će rešenjem utvrditi svaka nadležna JLS srazmerno periodu obavljanja delatnosti na teritoriji JLS i na osnovu ukupnog iznosa naknade na nivou obveznika i broja JLS na čijoj teritoriji obavlja (pretežnu) delatnost, tako da ukupno utvrđen iznos naknade na nivou obveznika ne prelazi godišnji iznos propisan Zakonom.

U slučaju da obveznik podnese prijavu sa izmenom podataka od uticaja na utvrđivanje obaveze, nadležna JLS je dužna da donese novo rešenje kojim se utvrđuje novi iznos obaveze za uplatu za period od nastanka promene do kraja tekućeg perioda. •



Isprobajte **BESPLATNO**

Kamatni kalkulator

Deo paketa kalkulatora koji čine:

Kalkulator zarada

Kalkulator sudskih taksi



Pravna i ekonomska izdanja
za uspešno i zakonito poslovanje

Više informacija na:

paragraf.rs

IZBEGAVANJE DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA





IZBEGAVANJE DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA DIVIDENDI

365 dana posedovanja akcija ili udela kao uslov za oporezivanje beneficiranom stopom poreza po odbitku - teorijski osvrt kroz primere iz prakse

Pitanja

Pitanje 1:

U prilici smo da našem osnivaču (*pravnom licu iz Republike Slovenije*) isplatimo dividende.

S tim u vezi, upoznati smo da je kao jedan od uslova za oporezivanje dividendi beneficiranom stopom poreza po odbitku (*5 odsto od bruto iznosa dividendi*) predviđeno da nerezidentno pravno lice iz Republike Slovenije akcije ili udele na osnovu kojih mu se isplaćuju dividende poseduje u periodu od 365 dana.

Prema našem razumevanju, navedeni uslov odnosi se na vremenski period pre isplate dividendi.

Molimo potvrdu ili demanti (uz odgovarajuće pojašnjenje) navedenog.

Pitanje 2:

Matično pravno lice iz Republike Slovenije (*dalje: kompanija A*) već pet godina ima „čerku firmu” u Republici Srbiji (*dalje: kompanija B*) - navedeno, sa udelom od 100 odsto.

Srpska firma (*kompanija B*) takođe u Republici Srbiji, u periodu od dve i više godina, ima „čerku firmu” (*dalje: kompanija C*) - takođe, sa udelom od 100 odsto.

S tim u vezi, moglo bi se reći da je kompanija A (*rezident Republike Slovenije*) indirektni/posredni (*preko kompanije B - rezidenta Republike Srbije*) 100 odsto vlasnik kompanije C (*rezidenta Republike Srbije*).

Kompanije B i C su odlučile da izvrše statusnu promenu „**pripajanje**”, nakon koje kompanija B prestaje da postoji (*jer se statusnom promenom pripojila kompaniji C*).

Iz navedenog proizilazi da je kompanija A (*rezident Republike Slovenije*) nakon sprovedene statusne promene pripajanja kompanije B kompaniji C (umesto, *kao pre statusne promene, kada je bila indirektni/posredni vlasnik*) postala direktni/neposredni vlasnik kompanije C.

Neposredno (*u veoma kratkom roku od npr. mesec dana*) nakon sprovedene statusne promene, kompanija C odlučuje da isplati dividende svom, sada 100 odsto direktnom/neposrednom vlasniku iz Republike Slovenije.

Imajući u vidu navedeno (*kao i posebno sa aspekta primene ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja sa Republikom Slovenijom*) molimo za odgovor da li, prilikom isplate dividendi svom 100 odsto direktnom/neposrednom vlasniku iz Republike Slovenije, kompanija C (*rezident Republike Srbije*) ima pravo da primeni stopu poreza po odbitku od 5 odsto od bruto iznosa dividendi, predviđenu u članu 10. (Dividende) stav 2. tačka 1) ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja sa Republikom Slovenijom (*što predstavlja naše razumevanje opisane situacije - ovo iz razloga jer je u pitanju isplata dividendi dugogodišnjem indirektnom/posrednom vlasniku kompanije C*)?

Napomena (važi i za pitanje broj 1 i za pitanje broj 2):

Između Saveta ministara Srbije i Crne Gore i Vlade Republike Slovenije zaključen je **Ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja u odnosu na poreze na dohodak i na imovinu („Sl. list SCG - Međunarodni ugovori”, br. 7/2003** - dalje: Ugovor) koji se primenjuje od 1. januara 2004. godine.

Ugovor se primenjuje i u bilateralnim ekonomskim odnosima između Republike Srbije i Republike Slovenije.

Ugovor je, sa početkom primene od 1. januara 2019. godine, izmenjen **Multilateralnom konvencijom za primenu mera koje se u cilju sprečavanja erozije poreske osnovice i premeštanja dobiti odnose na poreske ugovore („Sl. glasnik RS - Međunarodni ugovori”, br. 3/2018** - dalje: Multilateralna konvencija).

U članu 10. (Dividende) stav 2. Ugovora, predviđeno je da se: „dividende mogu oporezivati i u državi ugovornici čiji je rezident kompanija koja isplaćuje dividende (*u konkretnom slučaju, u Republici Srbiji - prim. D.D.*) u skladu sa zakonima te države (*u konkretnom slučaju, Republike Srbije - prim. D.D.*) ali ako je stvarni vlasnik dividendi rezident druge države ugovornice (*u konkretnom slučaju, Republike Slovenije - prim. D.D.*) razrezan porez ne može biti veći od:

- 1) 5 odsto bruto iznosa dividendi ako je stvarni vlasnik kompanija (*u konkretnom slučaju, rezident Republike Slovenije - prim. D.D.*) koja **neposredno** ima najmanje 25 odsto kapitala kompanije (*u konkretnom slučaju, rezidenta Republike Srbije - prim. D.D.*) koja isplaćuje dividende.

Član 10. stav 2. tačka 1) ovog ugovora primenjuju se samo, ako su uslovi vlasništva opisani u tim odredbama ispunjeni tokom perioda od 365 dana koji uključuje dan isplate

dividendi (radi izračunavanja tog perioda, ne uzimaju se u obzir promene vlasništva koje bi neposredno proizilazile iz korporativne reorganizacije, kao što su spajanje ili razdvajanje, kompanije koja poseduje akcije ili isplaćuje dividende)".¹

2) 10 odsto bruto iznosa dividendi u svim drugim slučajevima."

Odgovori

Odgovor 1:

Domaći isplatilac dividendi (rezidentno pravno lice) prilikom isplate dividendi nerezidentnom pravnom licu iz Republike Slovenije nema pravo da primeni beneficiranu stopu poreza po odbitku (5 odsto od bruto iznosa dividendi) predviđenu članom 10. (Dividende) stav 2. tačka 1) Ugovora ukoliko u tom trenutku nerezidentno pravno lice iz Republike Slovenije (i stvarni vlasnik dividendi) u svom vlasništvu nije imao akcije ili udele (po osnovu kojeg mu se isplaćuju dividende) u periodu od najmanje 365 dana, što znači da će u tom slučaju (kao i ako su ispunjeni opšti uslovi za primenu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja - validna potvrda o rezidentnosti i dokaz o stvarnom vlasništvu prihoda - npr. izvod iz APR) domaći isplatilac dividendi primeniti višu od dve stope poreza po odbitku iz člana 10. (Dividende) stav 2. tačka 2) Ugovora (tj. stopu od 10 odsto od bruto iznosa dividendi) ili (ako ti opšti uslovi nisu ispunjeni) stopu iz člana 40. stav 1. tačka 1) Zakona o porezu na dobit pravnih lica („Sl. glasnik RS”, br. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 113/2017, 95/2018, 86/2019, 153/2020 i 118/2021) - 20 odsto od bruto iznosa dividendi.

Odgovor 2:

U konkretnom slučaju, kompanija C (rezident Republike Srbije) prilikom isplate dividendi svom (100 odsto) vlasniku iz Republike Slovenije (pri čemu to direktno/neposredno vlasništvo u trenutku isplate dividendi ne traje duže od 365 dana, već kako ste opisali, samo oko mesec dana, ili - u svakom slučaju, manje od 365 dana) nema pravo da primeni nižu stopu poreza po odbitku koja iznosi 5 odsto od bruto iznosa dividendi iz člana 10. (Dividende) stav 2. tačka 1) Ugovora (drugim rečima, dužina trajanja indirektnog/posrednog vlasništva na koje se pozivate u vašem razumevanju uopšte nije od značaja).

Neposredna posledica navedenog je (kao i u odgovoru na pitanje broj 1) da je, u konkretnom slučaju, rezidentna kompanija C, prilikom isplate dividendi svom direktnom/neposrednom vlasniku kompaniji A, rezidentu Republike Slovenije, obavezna da (ovo ako su ispunjeni opšti uslovi za primenu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja - validna potvrda o rezidentnosti i dokaz o stvarnom vlasništvu prihoda - npr. izvod iz APR) primeni višu od dve stope poreza po odbitku iz člana 10. (Dividende) stav 2. tačka 2) Ugovora (tj. stopu od 10 odsto od bruto iznosa dividendi) ili (ako ti opšti uslovi nisu ispunjeni) stopu iz člana 40. stav 1. tačka 1) Zakona o porezu na dobit pravnih lica (20 odsto od bruto iznosa dividendi).

Napomena (važi i za pitanje broj 1 i za pitanje broj 2):

Navedeni vremenski period od 365 dana može da obuhvati ne samo period pre isplate dividendi, već i dane posle isplate dividendi, odnosno SAMO dane posle isplate dividendi.²

Navedeno (u oba slučaja - tj. i u vezi sa pitanjem broj 1 i u vezi sa pitanjem broj 2) ZNAČI da, ako nakon isplate dividendi (i oporezivanja stopom poreza po odbitku od 10 odsto iz Ugovora ili stopom od 20 odsto iz Zakona o porezu na dobit pravnih lica) nerezidentno pravno lice iz Republike Slovenije³ (i stvarni vlasnik dividendi) domaćem isplatiocu dividendi (rezidentnom pravnom licu) naknadno (pored opštih uslova za primenu UIDO - validne potvrde o rezidentnosti i dokaza o stvarnom vlasništvu) dostavi dokaz o ispunjenosti uslova za oporezivanje beneficiranom stopom poreza po odbitku iz člana 10. (Dividende) stav 2. tačka 1) Ugovora (posjedovanje akcija ili udela u domaćem pravnom licu koje isplaćuje dividende u periodu od 365 dana) razlika između iznosa plaćenog poreza (po stopi od 10/20 odsto) i iznosa poreza obračunatog u skladu sa rešenjem iz člana 10. (Dividende) stav 2. tačka 1) Ugovora (po stopi poreza po odbitku od 5 odsto) smatra se više plaćenim porezom iz člana 10. stav 2. tač. 1) i 3) i stav 3. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji („Sl. glasnik RS”, br. 80/2002, 84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 - ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - ispr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019, 144/2020, 96/2021 i 138/2022) (odnosno, nerezidentni poreski obveznik ima pravo na povraćaj više plaćenog poreza).

1 Istovetna odredba sadržana je i u (Multilateralnom konvencijom) izmenjenim ugovorima o izbegavanju dvostrukog oporezivanja (dalje: UIDO) sa: Albanijom, Belgijom, Danskom, Egiptom, Indijom, Irskom, Kazahstanom, Kanadom, Norveškom, Poljskom, Rusijom, Slovačkom, Slovenijom, Francuskom, Holandijom i Španijom, kao i u UIDO sa Izraelom, Japanom (upućivanje je na datum utvrđivanja prava na dividende), San Marinom i Hong Kongom. Tekstovi navedenih ugovora, objavljeni su na sajtu Ministarstva finansija (www.mfin.gov.rs) u rubrici: „Propisi” (<https://www.mfin.gov.rs/propisi/ugovori-o-izbegavanju-dvostrukog-oporezivanja/>).

2 Moguće je da se, prilikom pregovora radi zaključenja nekog od budućih ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, delegacija Republike Srbije i delegacija druge države ugovornice, ako to ocene opravdanim, dogovore da se navedeni vremenski period od 365 dana odnosi samo na period pre isplate dividendi, o čemu ćemo (ako se to dogodi) blagovremeno izvestiti.

3 Kao i iz svih zemalja sa kojima je u ugovoru o izbegavanju dvostrukog oporezivanja u članu 10. (Dividende) stav 2. tačka 1) sadržano istovetno (ili slično - ovo samo u UIDO sa Japanom) rešenje - vidi fusnotu broj 1.



* * *

Napomena:

U vezi sa još jednom interesantnom situacijom kada je u pitanju isplata dividendi nerezidentnom vlasniku, kao i primenom kriterijuma 365 dana, upućujemo na službena mišljenja Ministarstva finansija br:

- 011-00-13/2022-04 od 21. januara 2022. godine
- 011-00-13/2022-04 od 21. februara 2022. godine.

mr Dejan Dabetić

RAČUNOVODSTVO





RAČUNOVODSTVENO PRIZNAVANJE I EVIDENTIRANJE PRIHODA OD AKTIVIRANJA UČINAKA I ROBE

Primena računa grupe 62

U skladu sa članom 51. **Pravilnika o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike („Sl. glasnik RS”, br. 89/2020** - dalje: Pravilnik), na računima grupe 62 - Prihodi od aktiviranja učinaka i robe, iskazuju se prihodi po osnovu upotrebe robe, proizvoda i usluga za nematerijalnu imovinu, nekretnine, postrojenja, opremu, biološka sredstva, materijal, i za sopstveni transport nabavke materijala i robe, kao i za reprezentaciju.

U okviru računa grupe 62, Pravilnikom su propisani sledeći trocifreni računi za računovodstveno evidentiranje:

- račun 620 - Prihodi od aktiviranja ili potrošnje robe za sopstvene potrebe, i
- račun 621 - Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe.

Prihodi od aktiviranja učinaka i robe u skladu sa Pravilnikom priznaju se i vrednuju u skladu sa **Međunarodnim standardom finansijskog izveštavanja - MSFI 15 Prihod od ugovora sa kupcima („Sl. glasnik RS”, br. 123/2020)** i drugim relevantnim MRS/MSFI.

Privredni subjekti koji primenjuju **Međunarodni standard finansijskog izveštavanja (IFRS) za male i srednje entitete („Sl. glasnik RS”, br. 83/2018** - dalje: MSFI za MSP) računovodstveno vrednovanje i priznavanje prihoda od aktiviranja učinaka i robe vrše u skladu sa Odeljkom 23 - Prihodi, i drugim relevantnim odeljcima MSFI za MSP, dok privredni subjekti koji primenjuju **Pravilnik o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentaciji i obelodanjivanju pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro i drugih pravnih lica („Sl. glasnik RS”, br. 89/2020)**, priznavanje prihoda od aktiviranja učinaka vrše u skladu sa članom 40. ovog pravilnika. Knjiženje prihoda po osnovu upotrebe robe, proizvoda i usluga za sopstvene poslovne potrebe sprovodi se na osnovu pisanog internog dokumenta - **internog trebovanja, računa, obračuna ili sl., koji treba da zadovoljava uslove propisane članom 9. Zakona o računovodstvu („Sl. glasnik RS”, br. 73/2019 i 44/2021 - dr. zakon)**. Prema navedenom članu, knjiženje poslovnih promena na računima imovine, obaveza i kapitalu, prihodima i rashodima vrši se na osnovu

verodostojnih računovodstvenih isprava. Računovodstvena isprava predstavlja pisani dokument ili elektronski zapis o nastaloj poslovnoj promeni, koja obuhvata sve podatke potrebne za knjiženje u poslovnim knjigama tako da se iz računovodstvene isprave nedvosmisleno može saznati osnov, vrsta i sadržaj poslovne promene.

Knjiženje prihoda po osnovu upotrebe robe, proizvoda i usluga za sopstvene poslovne potrebe se sprovodi u korist računa grupe 62, a na teret odgovarajućih računa klasa 0, 1 i 5. **Prihodi od aktiviranja učinaka proizvoda i robe vrednuju se u visini njihove cene koštanja, odnosno nabavne vrednosti.**

U skladu sa **Pravilnikom o sadržini i formi obrazaca finansijskih izveštaja i sadržini i formi obrasca statističkog izveštaja za privredna društva, zadruge i preduzetnike („Sl. glasnik RS”, br. 89/2020)**, prihodi od aktiviranja učinaka i robe se prikazuju u Bilansu uspeha na AOP 1008 i uključuju se u poslovne prihode.

Račun 620 - Prihodi od aktiviranja ili potrošnje robe za sopstvene potrebe

Prema Pravilniku, na računu 620 - Prihodi od aktiviranja ili potrošnje robe za sopstvene potrebe, iskazuju se prihodi po osnovu upotrebe robe za nematerijalnu imovinu, nekretnine, postrojenja, opremu, biološka sredstva, materijal i rezervne delove, kao i za reprezentaciju.

Prema paragrafu 22 **Međunarodnog računovodstvenog standarda - MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema („Sl. glasnik RS”, br. 123/2020)**, cena koštanja sredstva koje je izgrađeno u sopstvenoj režiji, utvrđuje se korišćenjem istih principa kao i kod kupljenog sredstva. Ako društvo u svom redovnom poslovanju proizvodi za prodaju slična sredstva, cena koštanja takvog sredstva obično je jednaka troškovima proizvodnje sredstava namenjenih prodaji, utvrđenih u skladu sa **Međunarodnim računovodstvenim standardom - MRS 2 Zalihe („Sl. glasnik RS”, br. 123/2020** - dalje: MRS

2). Dakle, prilikom izračunavanja takvih troškova, svi interni dobici se isključuju. Slično tome, neuobičajeno visoki iznosi utrošenog materijala, rada ili drugih resursa nastali tokom proizvodnje sredstva u sopstvenoj režiji, ne uključuju se u njegovu cenu koštanja.

Evidentiranje aktiviranja robe za svoje potrebe vrši se po nabavnoj vrednosti robe. Ako se roba u magacinu vodi po prodajnoj ceni, iz te cene se isključuje ukalkulisana razlika u ceni.

Primer 1:

Društvo je iz svoje maloprodaje uzelo robu - sredstva za održavanje higijene poslovnih prostorija prodajne vrednosti 44.400 dinara, čija je ukalkulisana razlika u ceni 9.000 dinara, a ukalkulisani PDV 7.400 dinara.

R. br.	Konto		OPIS	Iznos	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
1)	512		Troškovi ostalog materijala (režijskog)	28.000	
		620	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje robe za sopstvene potrebe		28.000
<i>za uzimanje robe za sopstvene potrebe za održavanje higijene prostorija</i>					
2)	5008		Nabavna vrednost robe uzete za sopstvene potrebe	28.000	
		1340	Roba u prometu na malo		44.400
		1347	Ukalkulisani porez na dodatu vrednost		(7.400)
		1348	Ukalkulisana razlika u ceni		(9.000)
<i>za isknjižavanje nabavne vrednosti robe uzete za sopstvene potrebe</i>					

Napomena: Preporuka je u okviru računa 500 ili 501 (u zavisnosti kako se vodi evidencija) otvoriti poseban analitički račun za nabavnu vrednost robe koja je uzeta za sopstvene potrebe.

Primer 2:

- Društvo vrši promet na veliko rezervnih delova za automobile. U skladu sa fakturom dobavljača u magacin veleprodaje je primljeno 10 hladnjaka nabavne vrednosti 80.000 dinara plus PDV 16.000 dinara ukupno 96.000 dinara.
- Jedan hladnjak je trebovan iz magacina veleprodaje u magacin rezervnih delova radi ugradnje u službeni teretni automobil. Nabavna vrednost jednog hladnjaka je 8.000 dinara.
- U skladu sa internim radnim nalogom, za potrebe održavanja službenog vozila jedan hladnjak je ugrađen u teretno vozilo.

R. br.	Konto		OPIS	Iznos	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
1)	132		Roba u prometu na veliko	80.000	
	270		Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)	16.000	
		435	Dobavljači u zemlji		96.000
<i>za nabavljene rezervne delove</i>					
2)	102		Rezervni delovi	8.000	
		132	Roba u prometu na veliko		8.000
<i>za prenos u magacin rezervnih delova</i>					
3)	532		Troškovi usluga održavanja	8.000	
		620	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje robe za sopstvene potrebe		8.000
<i>za ugrađeni rezervni deo u službeno vozilo</i>					


Primer 3:

Društvo je iz svoje maloprodaje uzelo robu za potrebe reprezentacije čija je nabavna vrednost 22.200 dinara, ukalkulisana razlika u ceni 4.500 dinara i ukalkulisani PDV 3.700 dinara.

R. br.	Konto		OPIS	Iznos	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
1)	551		Troškovi reprezentacije	14.000	
		620	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje robe za sopstvene potrebe		14.000
<i>za uzimanje robe iz maloprodajnog objekta za reprezentaciju</i>					
2)	5008		Nabavna vrednost robe uzete za sopstvene potrebe	14.000	
		1340	Roba u prometu na malo		22.200
		1347	Ukalkulisani porez na dodatu vrednost		(3.700)
		1348	Ukalkulisana razlika u ceni		(4.500)
<i>za isknižavanje nabavne vrednosti robe uzete iz sopstvene maloprodaje za reprezentaciju</i>					

Primer 4:

Društvo čija je delatnost prodaja automobila, iz skladišta veleprodaje je uzelo jedno vozilo za sopstvene potrebe. Uzimanje automobila je izvršeno na osnovu internog dokumenta (interno trebovanje) u kojem je navedena nabavna vrednost vozila od 2.200.000 dinara. Zalihe u veleprodaji se iskazuju po nabavnoj vrednosti.

R. br.	Konto		OPIS	Iznos	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
1)	5008		Nabavna vrednost robe uzete za sopstvene potrebe	2.200.000	
		132	Roba u prometu na veliko		2.200.000
<i>za izlaz automobila iz skladišta veleprodaje na osnovna sredstva</i>					
2)	023		Postrojenja i oprema	2.200.000	
		620	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje robe za sopstvene potrebe		2.200.000
<i>za aktiviranje automobila za sopstvene potrebe</i>					

Račun 621- Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe

Prema Pravilniku, na računu 621 - Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe, iskazuju se prihodi po osnovu upotrebe proizvoda i usluga za nematerijalnu imovinu, nekretnine, postrojenja, opremu, biološka sredstva, materijal i rezervne delove, prirast osnovnog stada i sopstveni transport nabavke materijala i robe, kao i za reprezentaciju.

U skladu sa odredbama člana 13. Pravilnika, proizvodna pravna lica koja vrše prodaju proizvoda i robe u sopstvenim maloprodajnim objektima, mogu vršiti prenos zaliha sopstvenih proizvoda na račun 134 - Roba u prometu na malo, zaduženjem tog računa u korist računa 621 - Prihod od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe. Na računima klase 9 taj prenos knjiži se zaduženjem računa 980 - Troškovi prodatih proizvoda i usluga u korist računa grupe 96 - Gotovi proizvodi. U tom slučaju, na kraju godine zalihe gotovih proizvoda koje su prenete na robu svode se na cenu koštanja ili neto prodajnu cenu ako je niža u skladu sa MRS 2.

Detaljnije u okviru *Stručni komentar - Poresko-računovodstveni instruktor: RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE PRODAJE PROIZVODA I ROBE U PRODAVNICAMA PROIZVOĐAČA i Pitanje i odgovor - Poresko-računovodstveni instruktor: MOGUĆNOST ISKAZIVANJA GOTOVIH PROIZVODA U SOPSTVENIM MALOPRODAJNIM OBJEKTIMA NA RAČUNU 134 - ROBA U PROMETU NA MALO U OKVIRU FINANSIJSKOG KNJIGOVODSTVA.*

Računovodstveno evidentiranje prihoda od sopstvenih usluga vrši se u visini cene koštanja te usluge koja ne može biti veća od tržišne cene za istu uslugu.

Aktiviranje sopstvenih učinaka priznaje se i kao prihod i kod bioloških sredstava (šuma i višegodišnjih zasada, osnovnog stada). Priznavanje i odmeravanje bioloških sredstava vrši se u skladu sa računovodstvenim principima propisanim **Međunarodnim računovodstvenim standardom - MRS 41 Poljoprivreda („Sl. glasnik RS”, br. 123/2020 - dalje: MRS 41).**

U skladu sa paragrafom 12 MRS 41, biološko sredstvo se odmerava prilikom početnog priznavanja i na kraju svakog izveštajnog perioda po fer vrednosti umanjenoj za troškove prodaje, osim u slučaju kada se fer vrednost ne može pouzdano odmeriti kada se biološko sredstvo odmerava po nabavnoj vrednosti umanjenoj za akumuliranu amortizaciju i eventualne akumulirane gubitke od umanjenja vrednosti.

Takođe, u skladu sa paragrafom 52 MRS 41, biološka transformacija rezultira različitim vrstama fizičkih promena - rastom, promenama osobina, proizvodnjom i reprodukcijom, od kojih je svaku moguće uočiti i odmeriti. Svaka od ovih fizičkih promena je u direktnoj vezi sa budućim ekonomskim koristima koji će se priliti u društvo.

Shodno navedenom, računovodstveno evidentiranje povećanja prirasta kod bioloških sredstava, evidentira se povećanjem, odnosno zaduženjem računa 030 - Šume, računa 031 - Plodonosni višegodišnji zasadi (voćnjaci, vinogradi, hmeljnici, i ostali višegodišnji zasadi koji se drže radi ostvarivanja prinosa), računa 033 - Osnovno stado, a sve u korist računa 621 - Prihod od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe.

U skladu sa Pravilnikom, na računu 037 - Biološka sredstva u pripremi, iskazuju se ulaganja u ove oblike sredstava od dana ulaganja do dana početka korišćenja.

Primer 5:

1) Nabavljen je materijal po fakturnoj vrednosti 100.000 dinara sa obračunatim PDV u iznosu od 20.000 dinara. Troškovi transporta po fakturi dobavljača iznose 5.000 dinara sa iskazanim PDV u iznosu od 1.000 dinara. Troškovi osiguranja iznose 1.000 dinara. Materijal se vodi po nabavnoj vrednosti. Društvo je za prevoz koristilo sopstveni transport koji je po internom obračunu iskazan u visini od 3.000 dinara.

R. br.	Konto		OPIS	Iznos	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
1)	101		Materijal	109.000	
	270		Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)	21.000	
		435	Dobavljači u zemlji (za materijal)		120.000
		435	Dobavljači u zemlji (za transport)		6.000
		435	Dobavljači u zemlji (za osiguranje)		1.000
		621	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe		3.000

za obračun nabavke materijala i pripadajućih zavisnih troškova

Dakle, ukoliko se prevoz materijala ili robe vrši **sopstvenim prevoznim sredstvom**, u nabavnu vrednost materijala i robe ulaze troškovi prevoza najviše do tržišne vrednosti. U tom slučaju se korišćenje sopstvenog prevoza evidentira u **korist računa 621 - Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe**, a na teret računa grupe 10 i 13.

Primer 6:

Privredno društvo koje se bavi proizvodnjom mašina uzelo je sopstveni proizvod alat radi dogradnje na postojeću opremu koju koristi za obavljanje delatnosti. Cena koštanja alata iznosi 210.000 dinara, a procenjeni troškovi sopstvene montaže 20.000 dinara.

R. br.	Konto		OPIS	Iznos	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
1)	027		Nekretnine, postrojenja i oprema u pripremi	230.000	
		621	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe		230.000

za uzet sopstveni proizvod za opremu i za sopstvene usluge montaže po internom nalogu

2)	023		Postrojenja i oprema	230.000	
		027	Nekretnine, postrojenja i oprema u pripremi		230.000

za aktiviranje opreme

3)	980		Troškovi prodatih proizvoda i usluga	210.000	
		960	Gotovi proizvodi		210.000

za izlaz proizvoda iz skladišta


Primer 7:

Društvo ABC koje ima plantažu borovnica donelo je odluku o proširenju plantaže u sopstvenoj režiji. U postupku ulaganja u proširenje plantaže, nastali su sledeći troškovi:

- 1) troškovi pripreme zemljišta iznose 200.000 dinara,
- 2) sopstveni radovi koji podrazumevaju proizvodne usluge i upotreba sopstvenog transporta sadnica iznose 300.000 dinara,
- 3) zasađeno je 2.000 sadnica iz sopstvene proizvodnje čija cena koštanja iznosi 50 dinara po sadnici.

Izvršeno je aktiviranje proširenja plantaže borovnica.

R. br.	Konto		OPIS	Iznos	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
1)	037		Biološka sredstva u pripremi	200.000	
		621	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe		200.000
<i>za izvršenu uslugu pripreme zemljišta</i>					
2)	037		Biološka sredstva u pripremi	300.000	
		621	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe		300.000
<i>za sopstvene radove i transport</i>					
3)	037		Biološka sredstva u pripremi	100.000	
		621	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe		100.000
<i>za zasad sopstvenih sadnica</i>					
3)	031		Plodonosni višegodišnji zasadi	600.000	
		037	Biološka sredstva u pripremi		600.000
<i>za aktiviranje izvršenih ulaganja u proširenje plantaže</i>					

Upotreba dobara za poslovne svrhe sa aspekta Zakona o porezu na dodatu vrednost i Zakona o fiskalnim kasama

Sa aspekta **Zakona o porezu na dodatu vrednost** („Sl. glasnik RS”, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 72/2019, 8/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020 i 138/2022), uzimanje dobara za poslovne svrhe nije predmet oporezivanja PDV.

Takođe, sa aspekta **Zakona o fiskalizaciji** („Sl. glasnik RS”, br. 153/2020, 96/2021 i 138/2022), uzimanje dobara za poslovne svrhe u cilju obavljanja delatnosti ne evidentira se preko fiskalne kase.

Iz mišljenja Ministarstva finansija, br. 430-00-163/2018-04 od 4.9.2018. godine:

„... obveznik PDV koji vrši promet dobara ili usluga drugom obvezniku PDV dužan je da za izvršeni promet izda račun. Međutim, kada se radi o uzimanju dobara za poslovne svrhe obveznika PDV, koje se ne smatra prometom dobara u skladu sa Zakonom, u tom slučaju ne izdaje se račun iz člana 42. Zakona. Pored toga, ako obveznik PDV za isporuke dobara između svojih poslovnih celina izdaje interne račune, takvi računi, u skladu sa odredbom člana 26. Pravilnika o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima kod kojih se mogu izostaviti pojedini podaci, ne smatraju se računima u smislu člana 28. stav 2. tačka 1) Zakona. U internim računima ne iskazuje se PDV.”

„... kada privredni subjekt iz svog maloprodajnog objekta, u konkretnom slučaju pumpe, uzima dobra (naftu i naftne derivate) u poslovne svrhe, odnosno u cilju obavljanja delatnosti, prema našem mišljenju, takvo uzimanje dobara u cilju obavljanja delatnosti nije dužan da evidentira preko fiskalne kase, s obzirom da se ovakvo uzimanje dobara ne smatra prometom u smislu člana 3. Zakona.

Takođe, iz gore navedenog proizilazi da je privredni subjekt dužan da za tako uzeta dobra izvrši razduženje maloprodajnog objekta i internim računom zaduži mesto troška u privrednom subjektu po nabavnoj ceni, u skladu sa propisima koji regulišu oblast računovodstva i revizije.”

dr Marina Protić

PROPIETÀ DUVANO





DOSTAVLJANJE IZVEŠTAJA O PROIZVODNJI, OBRADI I PRERADI DUVANA ZA II KVARTAL 2023. GODINE

Privredni subjekti upisani u Registar proizvođača duvana, Registar obrađivača duvana, i Registar prerađivača duvana dužni su da Upravi za duvan dostave izveštaje najkasnije do 14. jula 2023. godine

Odredbom člana 7. stav 1. *Zakona o duvanu („Sl. glasnik RS”, br. 101/2005, 90/2007, 95/2010, 36/2011, 6/2012 - usklađeni izn., 69/2012 - usklađeni izn., 93/2012, 8/2013 - usklađeni izn., 64/2013 - usklađeni izn., 108/2013, 4/2014 - usklađeni izn., 79/2014 - usklađeni izn., 5/2015 - usklađeni izn., 67/2015 - usklađeni izn., 5/2016 - usklađeni izn., 65/2016 - usklađeni izn., 8/2017 - usklađeni izn., 76/2017 - usklađeni izn., 18/2018 - usklađeni izn., 62/2018 - usklađeni izn., 95/2018, 4/2019 - usklađeni izn., 91/2019, 91/2020 - usklađeni izn. i 11/2021 - usklađeni izn.)*, propisano je da su lica upisana u registre iz člana 5. ovog zakona, odnosno evidencione liste iz člana 6. stav 1. tačka 2) ovog zakona, dužna da vode posebnu evidenciju u vezi sa proizvodnjom, obradom, preradom i prometom duvana, obrađenog duvana, prerađenog duvana i duvanskih proizvoda i da ih čuvaju pet godina.

Prema st. 3. do 5. navedenog člana Zakona o duvanu, lica upisana u registre iz člana 5. stav 1. tač. 1), 2) i 2a) ovog zakona (proizvođači, obrađivači i prerađivači duvana) dužna su da ministarstvu nadležnom za poslove poljoprivrede dostavljaju tromesečne izveštaje o podacima o kojima vode evidenciju iz stava 1. ovog člana, i da izveštaje dostavljaju najkasnije u roku od deset dana od dana isteka perioda za koji se izveštaj dostavlja.

Pored toga, lica upisana u registre iz člana 5. stav 1. tač. 1), 2) i 2a) ovog zakona (proizvođači, obrađivači i prerađivači duvana), dužna su da, na zahtev Uprave, dostavljaju izveštaje o podacima o kojima vode evidenciju, u roku koji Uprava odredi.

Shodno navedenom, privredni subjekti upisani u Registar proizvođača duvana, Registar obrađivača duvana i Registar prerađivača duvana, na zahtev Uprave za duvan, dužni su da u vezi sa podacima o kojima vode evidencije, a vezano za proizvodnju, obradu i preradu duvana, dostave Upravi za duvan izveštaj za II kvartal 2023. godine (1. april - 30. jun 2023. godine) najkasnije do 14. jula 2023. godine.

Pravilnikom o sadržini i načinu vođenja evidencije proizvođača, obrađivača i prerađivača duvana („Sl. glasnik RS”, br. 18/2019 - dalje: Pravilnik), bliže je propisana sadržina i način vođenja evidencije, koju u vezi sa proizvodnjom, obradom i preradom duvana vode proizvođači, obrađivači i prerađivači duvana.

Proizvođač duvana, koji je upisan u Registar proizvođača duvana

Prema članu 2. Pravilnika, proizvođač duvana, koji je upisan u Registar proizvođača duvana kod Uprave za duvan kao organa uprave u sastavu Ministarstva finansija (dalje: Uprava), vodi evidenciju u vezi sa proizvodnjom duvana koja sadrži podatke o:

- 1) ukupnoj proizvodnji duvana po tipovima duvana: ukupno planiranoj proizvodnji duvana, ukupnoj sopstvenoj i ugovorenoj proizvodnji duvana, ukupno zasnovanoj proizvodnji duvana za rasađen duvan i za odnegovan duvan, na obrascu broj 1. Evidencija o ukupnoj proizvodnji duvana;
- 2) upotrebljenom semenu za proizvodnju duvana: o poreklu i količini semena namenjenog za setvu, na obrascu broj 2. Evidencija o upotrebljenom semenu za proizvodnju duvana;
- 3) proizvodnji duvana po svakoj parceli i po svakom ugovoru sa površinom i brojevima katastarskih parcela: o sopstvenoj i ugovorenoj proizvodnji, rasađenom i odnegovanom duvanu, na obrascu broj 3. Evidencija o proizvodnji duvana po svakoj parceli i po svakom ugovoru;
- 4) proizvedenim i otkupljenim količinama duvana: o količinama proizvedenog sopstvenog duvana, količini otkupljenog duvana od fizičkih lica - proizvođača duvana, ukupnim količinama proizvedenog duvana, ukupnoj količini duvana datog na uslužnu obradu, ukupne količine prodatog duvana i ukupne količine prodatog uslužno obrađenog

- duvana, na obrascu broj 4. Evidencija o proizvedenim i otkupljenim količinama duvana;
- 5) fizičkim licima - proizvođačima duvana na obrascu broj 5. Evidencija fizičkih lica.

Obrađivač duvana, koji je upisan u Registar obrađivača duvana

Prema članu 3. Pravilnika, obrađivač duvana, koji je upisan u Registar obrađivača duvana kod Uprave vodi evidenciju u vezi sa obradom duvana, koja sadrži podatke o količinama:

- 1) duvana iz sopstvene proizvodnje;
- 2) kupljenog duvana od drugih proizvođača;
- 3) preuzetog duvana na uslužnu obradu;
- 4) obrađenog duvana;
- 5) uslužno obrađenog duvana;
- 6) prodatog obrađenog duvana;
- 7) sopstvenog obrađenog duvana na zalihama;
- 8) uslužno obrađenog duvana na zalihama.

Obrađivač duvana vodi evidenciju na obrascu broj 6. Podaci o obradi duvana. Ako je obrađivač duvana istovremeno upisan u Registar proizvođača duvana, dužan je da vodi i evidenciju iz člana 2. ovog pravilnika na obrascima od br. 1. do br. 5.

Prerađivač duvana, koji je upisan u Registar prerađivača duvana

Prema članu 4. Pravilnika, prerađivač duvana, koji je upisan u Registar prerađivača duvana kod Uprave vodi evidenciju u vezi sa preradom duvana, koja sadrži podatke o količinama:

- 1) nabavljenog obrađenog duvana;
- 2) sopstvenog obrađenog duvana;
- 3) proizvedenog prerađenog duvana;

- 4) isporučenog prerađenog duvana;
- 5) obrađenog duvana na zalihama;
- 6) prerađenog duvana na zalihama.

Prerađivač duvana vodi evidenciju na obrascu broj 7. Podaci o preradi duvana.

Obrasci na kojima se vodi evidencija

Pravilnikom su propisani obrasci na kojima se vodi evidencija, i to:

Obrazac br. 1 - Evidencija o ukupnoj proizvodnji duvana

Obrazac br. 2 - Evidencija o upotrebljenom semenu za proizvodnju duvana

Obrazac br. 3 - Evidencija o proizvodnji duvana po svakoj parceli i po svakom ugovoru

Obrazac br. 4 - Evidencija o proizvedenim i otkupljenim količinama duvana

Obrazac br. 5 - Evidencija fizičkih lica

Obrazac br. 6 - Podaci o obradi duvana

Obrazac br. 7 - Podaci o preradi duvana

Napominjemo da se navedeni obrasci mogu dostavljati Upravi za duvan u štampanoj ili elektronskoj formi.

Bojan Mitković



DOSTAVLJANJE POLUGODIŠNJEG IZVEŠTAJA PREMA PROPISIMA O DUVANU

Proizvođači, trgovci na veliko i malo duvanskim proizvodima, kao i uvoznici i izvoznici duvana, obrađenog duvana, prerađenog duvana, odnosno duvanskih proizvoda, dužni su da dostave izveštaj za prvo polugodište 2023. godine Ministarstvu finansija - Upravi za duvan do 15. jula 2023. godine

Odredbom člana 7. stav 2. *Zakona o duvanu („Sl. glasnik RS”, br. 101/2005, 90/2007, 95/2010, 36/2011, 6/2012 - usklađeni izn., 69/2012 - usklađeni izn., 93/2012, 8/2013 - usklađeni izn., 64/2013 - usklađeni izn., 108/2013, 4/2014 - usklađeni izn., 79/2014 - usklađeni izn., 5/2015 - usklađeni izn., 67/2015 - usklađeni izn., 5/2016 - usklađeni izn., 65/2016 - usklađeni izn., 8/2017 - usklađeni izn., 76/2017 - usklađeni izn., 18/2018 - usklađeni izn., 62/2018 - usklađeni izn., 95/2018, 4/2019 - usklađeni izn., 91/2019, 91/2020 - usklađeni izn. i 11/2021 - usklađeni izn.* - dalje: Zakon), propisano je da su lica upisana u registre iz člana 5. stav 1. tač. 3) do 6) ovog zakona i lica upisana u evidencionu listu iz člana 6. stav 1. tačka 2) ovog zakona, dužna da Upravi dostavljaju polugodišnje i godišnje izveštaje o podacima o kojima vode evidenciju, najkasnije u roku od 15 dana od dana isteka perioda za koji se dostavlja izveštaj.

U skladu sa odredbom člana 5. stav 1. tač. 3) do 6) Zakona, Registri koji se vode u skladu sa ovim zakonom jesu:

- Registar **proizvođača** duvanskih proizvoda;
- Registar **trgovaca na veliko** duvanskim proizvodima;
- Registar **uvoznika duvana**, obrađenog duvana, prerađenog duvana, odnosno duvanskih proizvoda (dalje: Registar uvoznika);
- Registar **izvoznika duvana**, obrađenog duvana, prerađenog duvana, odnosno duvanskih proizvoda (dalje: Registar izvoznika).

Prema odredbama člana 6. stav 1. tačka 2) Zakona, Evidencione liste koje se vode u skladu sa ovim zakonom jesu:

- Evidenciona lista o **trgovcima na malo** duvanskim proizvodima

Shodno navedenom, proizvođači, trgovci na veliko i malo duvanskim proizvodima, kao i uvoznici i izvoznici duvana, obrađenog duvana, prerađenog duvana, odnosno duvanskih proizvoda, dužni su da dostave izveštaj za prvo polugodište 2023. godine Ministarstvu finansija - Upravi za duvan do 15. jula 2023. godine.

Pravilnikom o sadržini i načinu vođenja evidencija od strane proizvođača duvanskih proizvoda, trgovaca na veliko i malo duvanskim proizvodima, uvoznika i izvoznika duvana, obrađenog duvana, prerađenog duvana, odnosno duvanskih proizvoda („Sl. glasnik RS”, br. 104/2018 - dalje: Pravilnik), bliže je propisana sadržina i način vođenja evidencija od strane proizvođača duvanskih proizvoda, trgovaca na veliko i malo duvanskim proizvodima, kao i uvoznika i izvoznika duvana, obrađenog duvana, prerađenog duvana, odnosno duvanskih proizvoda.

Evidencija proizvođača duvanskih proizvoda

Proizvođač duvanskih proizvoda, koji je upisan u Registar proizvođača duvanskih proizvoda kod Uprave za duvan, kao organa uprave u sastavu Ministarstva finansija (dalje: Uprava), vodi evidenciju u vezi sa proizvodnjom duvanskih proizvoda, koja sadrži podatke o:

- 1) količini nabavljenog obrađenog duvana, odnosno prerađenog duvana po vrsti i tipu;
- 2) broju proizvedenih paklica cigareta po nazivu robne marke cigareta;
- 3) količini, odnosno broju proizvedenih cigara, cigarilosa, duvana za pušenje i ostalih duvanskih proizvoda za svaku robnu marku duvanskog proizvoda;
- 4) broju prodatih paklica cigareta za svaku robnu marku cigareta, kao i podatke o maloprodajnim cenama po kojima su te cigarete prodate;
- 5) količini, odnosno broju prodatih cigara, cigarilosa, duvana za pušenje i ostalih duvanskih proizvoda, za svaku robnu marku duvanskog proizvoda, kao i podatke o maloprodajnim cenama po kojima su ti duvanski proizvodi prodati;
- 6) zaključenim ugovorima o prodaji duvanskih proizvoda sa trgovcem na veliko duvanskim proizvodima;
- 7) zalihama duvanskih proizvoda po vrsti i nazivu robnih marki.

Evidencija trgovaca na veliko duvanskim proizvodima

Trgovac na veliko duvanskim proizvodima, koji je upisan u Registar trgovaca na veliko duvanskim proizvodima kod Uprave vodi evidenciju u vezi sa prometom duvanskih proizvoda, koja sadrži podatke o:

- 1) zaključenim ugovorima o kupovini duvanskih proizvoda sa proizvođačima, odnosno uvoznicima, odnosno trgovcima na veliko duvanskim proizvodima;
- 2) količini kupljenih cigareta (u paklicama) i drugih duvanskih proizvoda, po vrsti i nazivu robne marke duvanskog proizvoda, od svakog proizvođača, odnosno uvoznika, odnosno trgovca na veliko duvanskim proizvodima;
- 3) zaključenim ugovorima o prodaji duvanskih proizvoda sa trgovcima na malo, odnosno trgovcima na veliko duvanskim proizvodima;
- 4) količini prodatih cigareta (u paklicama) i drugih duvanskih proizvoda trgovcima na malo duvanskim proizvodima po vrsti i nazivu robne marke duvanskog proizvoda;
- 5) količini prodatih cigareta (u paklicama) i drugih duvanskih proizvoda po vrsti i nazivu robne marke, po svakom trgovcu na veliko duvanskim proizvodima;
- 6) zalihama duvanskih proizvoda po vrsti i nazivu robne marke duvanskog proizvoda;
- 7) lokaciji sopstvenih objekata veleprodaje i skladišta, kao i o prevoznim sredstvima za obavljanje delatnosti trgovine na veliko duvanskim proizvodima.

Evidencija trgovaca na malo duvanskim proizvodima

Trgovac na malo duvanskim proizvodima o kojima Uprava vodi Evidencionu listu trgovaca na malo duvanskim proizvodima vodi evidenciju u vezi sa prometom duvanskih proizvoda, koja sadrži podatke o:

- 1) zaključenim predugovorima/ugovorima o kupovini duvanskih proizvoda sa trgovcima na veliko duvanskim proizvodima;
- 2) količini kupljenih duvanskih proizvoda po vrsti i nazivu robne marke, po svakom trgovcu na veliko;
- 3) količini prodatih duvanskih proizvoda po vrsti i nazivu robne marke;
- 4) stanju zaliha duvanskih proizvoda po vrsti i nazivu robne marke.

Evidenciju trgovac na malo duvanskim proizvodima, koji ima više maloprodajnih objekata, odnosno hjumidora za koje je dobio dozvolu za trgovinu na malo duvanskim proizvodima vodi zbirno za sve maloprodajne objekte, odnosno hjumidore.

Evidencija uvoznika duvana, obrađenog duvana, prerađenog duvana, odnosno duvanskih proizvoda

Uvoznik duvana, obrađenog duvana, prerađenog duvana, odnosno duvanskih proizvoda koji je upisan u Registar uvoznika duvana, obrađenog duvana, prerađenog duvana, odnosno duvanskih proizvoda kod Uprave, vodi evidenciju u vezi sa uvozom duvana, obrađenog duvana, prerađenog duvana, odnosno duvanskih proizvoda, koja sadrži podatke o:

- 1) količini uvezenog duvana, odnosno obrađenog duvana, odnosno prerađenog duvana po vrsti i tipu;
- 2) količini uvezenih cigareta (u paklicama) i drugih duvanskih proizvoda po vrsti i nazivu robne marke duvanskog proizvoda, kao i o maloprodajnim cenama tih proizvoda;
- 3) zaključenim ugovorima o prodaji duvana, odnosno obrađenog duvana, odnosno prerađenog duvana sa obrađivačem duvana, odnosno prerađivačem duvana, odnosno proizvođačem duvanskih proizvoda;
- 4) zaključenim ugovorima o prodaji duvanskih proizvoda sa trgovcem na veliko duvanskim proizvodima;
- 5) količini prodatih cigareta (u paklicama) i drugih duvanskih proizvoda trgovcima na veliko duvanskim proizvodima, po nazivu robne marke cigareta i po vrsti i nazivu robnih marki drugih duvanskih proizvoda;
- 6) količini prodatog duvana, odnosno obrađenog duvana, odnosno prerađenog duvana po vrsti i tipu, obrađivaču duvana, odnosno prerađivaču duvana, odnosno proizvođaču duvanskih proizvoda;
- 7) zalihama duvana, obrađenog duvana, odnosno prerađenog duvana po vrsti i tipu;
- 8) zalihama duvanskih proizvoda po vrsti i nazivu robne marke;
- 9) lokaciji sopstvenih skladišta, ako ih ima.

Evidencija izvoznika duvana, obrađenog duvana, prerađenog duvana, odnosno duvanskih proizvoda

Izvoznik duvana, obrađenog duvana, prerađenog duvana, odnosno duvanskih proizvoda, koji je upisan u Registar izvoznika duvana, obrađenog duvana, prerađenog duvana, odnosno duvanskih proizvoda kod Uprave vodi evidenciju u vezi sa izvozom duvana, obrađenog duvana, prerađenog duvana, odnosno duvanskih proizvoda, koja sadrži podatke o:

- 1) količini izvezenog duvana, odnosno obrađenog duvana, odnosno prerađenog duvana po vrsti i tipu;



2) količini izvezenih cigareta (u paklicama) po nazivu robne marke i drugih duvanskih proizvoda po vrsti i nazivu robnih marki.

Obrasci na kojima se dostavljaju polugodišnji izveštaji

Pravilnikom su propisani obrasci na kojima se dostavljaju izveštaji, i to:

- **Proizvođač duvanskih proizvoda** Upravi dostavlja polugodišnji izveštaj o podacima o kojima vodi evidenciju na **Obrascu PI-PDP I** - Polugodišnji izveštaj proizvođača duvanskih proizvoda;
- **Trgovac na veliko duvanskim proizvodima** Upravi dostavlja polugodišnji izveštaj o podacima o kojima vodi evidenciju na **Obrascu PI-TVDP I** - Polugodišnji izveštaj trgovca na veliko duvanskim proizvodima;
- **Trgovac na malo duvanskim proizvodima** Upravi dostavlja polugodišnji izveštaj o podacima o kojima vodi evidenciju

na **Obrascu PI-TMDP I** - Polugodišnji izveštaj trgovca na malo duvanskim proizvodima;

- **Uvoznik duvana**, obrađenog duvana, prerađenog duvana, odnosno duvanskih proizvoda Upravi dostavlja polugodišnji izveštaj o podacima o kojima vodi evidenciju na **Obrascu PI-UDP I** - Polugodišnji izveštaj uvoznika duvana, obrađenog duvana, prerađenog duvana, odnosno duvanskih proizvoda;
- **Izvoznik duvana**, obrađenog duvana, prerađenog duvana, odnosno duvanskih proizvoda Upravi dostavlja polugodišnji izveštaj o podacima o kojima vodi evidenciju na **Obrascu PI-IDP I** - Polugodišnji izveštaj izvoznika duvana, obrađenog duvana, prerađenog duvana, odnosno duvanskih proizvoda.

Napominjemo da se navedeni obrasci mogu dostavljati Upravi za duvan u štampanoj ili elektronskoj formi.

Bojan Mitković

AKTUELNA PITANJA I ODGOVORI U VEZI SA PRIMENOM PORESKIH I DRUGIH PROPISA





Porez na dodatu vrednost

UTVRĐIVANJE NABAVNE CENE KOD OBRAČUNA PDV PRIMENOM POSEBNOG POSTUPKA OPOREZIVANJA RAZLIKE, U SLUČAJU KADA OBVEZNIK NABAVLJENA DOBRA POPRAVLJA PRE PRODAJE



- Obveznik PDV se bavi prometom polovnih dobara i primenjuje poseban postupak oporezivanja razlike, u skladu sa članom 36. Zakona o PDV. Pre prodaje nabavljenih dobara obveznik u nekim slučajevima ima troškove popravke tih dobara. Da li se kao nabavna cena za potrebe utvrđivanja razlike kao osnovice za obračun PDV uzima isključivo cena po kojoj je obveznik nabavio polovno dobro, ili se u nabavnu cenu uključuju i troškovi popravke dobra?

Odgovor:

Prema odredbi člana 36. stav 1. Zakona o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 72/2019, 8/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020 i 138/2022 - dalje: Zakon o PDV), obveznik koji se bavi prometom polovnih dobara, uključujući polovna motorna vozila, umetničkih dela, kolekcionarskih dobara i antikviteta, može da utvrdi osnovicu kao razliku između prodajne i nabavne cene dobra (dalje: oporezivanje razlike), uz odbitak PDV koji je sadržan u toj razlici.

Prema odredbi člana 36. stav 3. Zakona o PDV, osnovica iz stava 1. ovog člana primenjuje se ako kod nabavke dobara njihov isporučilac nije dugovao PDV ili je koristio oporezivanje razlike iz stava 1. ovog člana, kao i u slučaju uvoza dobara na koji je obračunat i plaćen PDV.

Prema tome, poseban postupak oporezivanja obveznik koji se bavi prometom polovnih dobara može da odabere u tri slučaja:

- ako prilikom nabavke polovnih dobara njihov isporučilac nije dugovao PDV (npr. ako je dobro nabavljeno od lica koje nije obveznik PDV ili od obveznika PDV koji za taj promet nije imao obavezu obračunavanja PDV),
- ako je prilikom nabavke primenjen poseban postupak oporezivanja razlike i
- ako je reč o dobrima koja su uvezena i za koja je PDV plaćen na uvoz dobara.

Ako se opredeli za oporezivanje razlike, obveznik PDV:

- ne može iskazivati PDV u računu ili drugom dokumentu (član 36. stav 5. Zakona o PDV) i
- **nema pravo na odbitak prethodnog poreza za dobra i usluge koji su neposredno povezani sa prometom za koji primenjuje oporezivanje razlike**, kao i PDV plaćenog na uvoz dobra za čiji promet primenjuje oporezivanje razlike (član 36. stav 6. Zakona o PDV).

Imajući u vidu da je odredbom člana 36. stav 1. Zakona o PDV propisano da se osnovica za obračun PDV utvrđuje kao razlika između prodajne i nabavne cene, pri čemu nije bliže definisano šta se smatra nabavnom cenom, **sporno je da li se nabavnom cenom smatra samo cena po kojoj su dobra nabavljena ili se i troškovi popravke polovnog dobra mogu uključiti u nabavnu cenu**. Naime, sâm pojam nabavna cena (iako nije definisan) ukazuje na to da je reč samo o istorijskoj nabavnoj ceni (ceni koja je stvarno plaćena za nabavku dobra), što bi značilo da se u nabavnu cenu ne mogu uključiti troškovi popravke.

Međutim, **ukoliko bismo pošli od pretpostavke da se troškovi popravke ne mogu uključiti u nabavnu cenu, to bi**, u slučaju kada popravku vrši obveznik PDV ili se nabavljaju rezervni delovi sa PDV i sl, **značilo da dolazi do dvostrukog oporezivanja u vrednosti popravke dobra** (ili nabavljenih rezervnih delova i sl). Naime, obveznik PDV nesporno nema pravo na odbitak prethodnog poreza po osnovu usluge popravke (ili nabavke rezervnih delova i sl) dobra kod čijeg prometa primenjuje oporezivanje razlike, što je izričito navedeno u članu 36. stav 6. Zakona o PDV.

Imajući u vidu navedeno, iako ne postoji noviji stav Ministarstva finansija na ovu temu, **smatramo da se iznos troškova popravke dobra kod čije prodaje se primenjuje oporezivanje razlike, uključuje u nabavnu cenu dobrai to u „bruto” iznosu, tj. sa PDV obračunatim od strane obveznika koji je izvršio popravku** (ako je taj obveznik dugovao PDV za predmetnu uslugu). Ovakav stav je, prema našem mišljenju, jedino logičan i odražava ekonomsku suštinu prilikom oporezivanja takvog prometa, jer bi u suprotnom, kako smo objasnili, dolazilo do direktnog dvostrukog oporezivanja prometa u delu koji se odnosi na troškove popravke dobra. Navedeni stav nam je nezvanično potvrđen i od strane naših saradnika iz Ministarstva finansija.

Pored navedenog, kao jedan od argumenata u odbrani ovakvog stava može da bude i odredba člana 156. Pravilnika o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 37/2021, 64/2021, 127/2021, 49/2022, 59/2022, 7/2023 i 15/2023 - dalje: Pravilnik o PDV), kojom je propisano šta se smatra polovnim dobrima, a gde je istaknuto da se polovnim dobrima smatraju i dobra koja se prodaju nakon popravke.

Naime, prema navedenoj odredbi Pravilnika o PDV, polovnim dobrima, u smislu člana 36. stav 1. Zakona o PDV, smatraju se pokretne korišćene stvari u stanju u kome su nabavljene, **ili nakon popravke**, a koje su pogodne za dalju upotrebu, osim umetničkih dela, kolekcionarskih dobara i antikviteta.

Na kraju ukazujemo, u vezi sa navedenim pitanjem postoji mišljenje Ministarstva finansija iz 2008. godine (Mišljenje Ministarstva finansija, br. 413-00-1430/2008-04 od 16.7.2008. godine), u kojem je zauzet stav da se u nabavnu cenu polovnog motornog vozila (prilikom utvrđivanja razlike kao osnovice za obračun PDV) ne računa vrednost delova ugrađenih u to vozilo, ali i da obveznik po osnovu nabavke tih delova ima pravo na odbitak prethodnog poreza. S obzirom da je nakon davanja ovog mišljenja Zakon o PDV izmenjen i izričito propisano (u članu 36. stav 6.) da obveznik PDV nema pravo na odbitak prethodnog poreza po osnovu nabavke dobara i usluga koji su neposredno povezani sa prometom dobara koji se oporezuje primenom oporezivanja razlike, **smatramo da predmetno mišljenje više nije relevantno** i da treba primeniti rešenje prema kojem se u nabavnu cenu dobara uključuju troškovi popravke stvari, s obzirom da po osnovu popravke dobra (ili nabavke rezervnih delova) obveznik PDV sada nema pravo na odbitak prethodnog poreza. •

Olica Pješčić

PORESKI TRETMAN PROMETA GRAĐEVINSKE USLUGE KOJU OBVEZNIK PDV PRUŽA LICU SA SEDIŠTEM NA TERITORIJI APKM I (NE)POSTOJANJE OBAVEZE IZDAVANJA E-FAKTURE I EVIDENTIRANJA PDV U SEF



- Privredno društvo u sistemu PDV, sa sedištem u Republici Srbiji van AP Kosovo i Metohija, treba da fakturiše građevinsku uslugu (u iznosu od 800.000,00 dinara) koju će izvršiti na teritoriji Republike Srbije van AP Kosovo i Metohija. Uslugu pruža privrednom društvu sa teritorije AP Kosovo i Metohija koja nije obveznik PDV u Republici Srbiji. Da li građevinska usluga u konkretnom slučaju fakturiše sa obračunatim PDV i ako ne obračunava PDV po kojem osnovu ne obračunava? Da li za predmetni promet izdaje e-fakturu ili običan račun i da li ima obavezu evidentiranja prometa u SEF?

📌 Odgovor:

Radi određivanja poreskog tretmana predmetne usluge, u konkretnom slučaju treba prvo utvrditi mesto prometa ove usluge.

Pre svega, ukazujemo da se, u skladu sa članom 61. Zakona o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 72/2019, 8/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020 i 138/2022 - dalje: Zakon o PDV) i članom 2. Uredbe o izvršavanju Zakona o porezu na dodatu vrednost na teritoriji Autonomne pokrajine Kosovo i Metohija za vreme važenja Rezolucije Saveta bezbednosti OUN broj 1244 („Sl. glasnik RS”, br. 111/2013 i 31/2018 - dalje: Uredba), na promet usluga sa AP Kosovo i Metohija (dalje: APKM), primenjuju Zakon o PDV i Pravilnik o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 37/2021, 64/2021, 127/2021, 49/2022, 59/2022, 7/2023 i 15/2023 - dalje: Pravilnik o PDV). To znači da se mesto prometa usluga (da li je usluga izvršena u Republici van APKM ili na teritoriji APKM) utvrđuje u skladu sa članom 12. Zakona o PDV.

Kako je reč o usluzi povezanoj sa nepokretnošću (građevinska usluga), mestom prometa ove usluge smatra se mesto gde se nepokretnost nalazi, saglasno članu 12. stav 6. tačka 1) Zakona o PDV.



Prema tome, s obzirom da se u konkretnom slučaju nepokretnost na kojoj se pruža građevinska usluga nalazi na teritoriji Republike Srbije van APKM, **promet ove usluge jeste predmet oporezivanja PDV.**

Nakon što smo utvrdili da je usluga izvršena na teritoriji Republike van APKM i da je predmet oporezivanja PDV, treba utvrditi ko je poreski dužnik za taj promet. Opšte pravilo iz člana 10. stav 1. tačka 1) Zakona o PDV jeste da je poreski dužnik obveznik PDV koji vrši promet, ako Zakonom o PDV nije drugačije predviđeno. S tim u vezi, treba imati u vidu da je odredbom člana 10. stav 2. tačka 3) propisano da se poreskim dužnikom smatra primalac dobara i usluga iz oblasti građevinarstva, **obveznik PDV**, odnosno lice iz člana 9. stav 1. ovog zakona, za promet izvršen od strane obveznika PDV, ako je vrednost tog prometa veća od 500.000 dinara, bez PDV.

Imajući u vidu da se promet usluge u konkretnom slučaju vrši licu koje nije obveznik PDV u Republici Srbiji (lice sa sedištem na teritoriji APKM), nisu ispunjeni svi uslovi (konkretno uslov da se promet vrši obvezniku PDV) za primenu člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona o PDV, pa PDV za predmetni promet obračunava obveznik PDV koji promet vrši. Dakle, **obveznik PDV u konkretnom slučaju obračunava PDV za promet predmetne građevinske usluge i izdaje račun sa iskazanim PDV.**

Kada je reč o izdavanju računa, treba imati u vidu da je obveznik PDV, u skladu sa Zakonom o elektronskom fakturisanju („Sl. glasnik RS”, br. 44/2021, 129/2021 i 138/2022 - dalje: ZEF), dužan da izda e-fakturu po osnovu transakcija sa licem koje je korisnik Sistema elektronskih faktura (dalje: SEF), a to su subjekti privatnog sektora (obveznici PDV), subjekti javnog sektora i dobrovoljni korisnici SEF-a. Prema tome, **ukoliko primalac usluge nije korisnik SEF-a** (a moguće je da lice sa sedištem na teritoriji APKM bude korisnik SEF-a - npr. subjekt javnog sektora osnovan po propisima Republike Srbije), **za predmetni promet obveznik ne izdaje e-fakturu, već „običan” račun izvan SEF-a.**

S obzirom da za predmetni promet obračunava PDV, ako za taj promet ne izdaje e-fakturu (niti je reč o prometu na malo koji se evidentira preko fiskalnog uređaja), **obveznik PDV je dužan da obračunati PDV evidentira u PDV evidencijama na SEF-u**, saglasno članu 4. ZEF. Međutim, u vezi sa ovom obavezom, sporno je **da li ovaj PDV obveznik treba da evidentira u zbirnoj ili pojedinačnoj evidenciji PDV.**

Naime, opšte pravilo iz člana 4. stav 3. ZEF jeste da se PDV u SEF-u evidentira zbirno, osim ako tim zakonom nije drugačije predviđeno.

Međutim, odredbom člana 4. stav 4. tačka 2) ZEF propisano je da se elektronsko evidentiranje obračuna poreza na dodatu vrednost vrši **pojedinačno, po svakoj obavezi, iskazivanjem podatka o osnovici, poreskoj stopi i obračunatom porezu na dodatu vrednost**, i to za promet dobara i usluga koji se vrši uz naknadu obvezniku poreza na prihod od samostalne delatnosti u smislu zakona kojim se uređuje porez na dohodak građana i **obvezniku poreza na dobit pravnih lica u smislu zakona kojim se uređuje porez na dobit pravnih lica**, uključujući i primljeni avans, za koji je isporučilac dobara, odnosno pružalac usluga poreski dužnik u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dodatu vrednost.

Iz navedene odredbe ZEF proizlazi da je u konkretnom slučaju osnovno pitanje da li se privredno društvo sa sedištem na teritoriji APKM smatra obveznikom poreza na dobit pravnih lica u skladu sa Zakonom o porezu na dobit pravnih lica („Sl. glasnik RS”, br. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 113/2017, 95/2018, 86/2019, 153/2020 i 118/2021 - dalje: ZPDPL), jer se u tom slučaju PDV obračunat za predmetnu uslugu evidentira u pojedinačnoj evidenciji. U suprotnom, ako bi se smatralo da ovo lice nije obveznik poreza na dobit pravnih lica u skladu sa ZPDPL (kao što je to npr. slučaj sa stranim licem, tj. licem koje je osnovano i ima mesto stvarne uprave i kontrole van teritorije Republike), PDV za predmetni promet bi se evidentirao u zbirnoj evidenciji u SEF-u.

Prema odredbama člana 2. ZPDPL, poreski obveznik iz člana 1. ovog zakona je rezident Republike Srbije koji podleže oporezivanju dobiti koju ostvari na teritoriji Republike Srbije i izvan nje, a to je, u smislu ovog zakona, pravno lice koje je osnovano ili ima mesto stvarne uprave i kontrole na teritoriji Republike Srbije.

Sa druge strane, u skladu sa članom 3. ZPDPL, nerezidentni obveznik je, u smislu ovog zakona, pravno lice koje je osnovano i ima mesto stvarne uprave i kontrole van teritorije Republike Srbije.

Imajući u vidu da se poreskim obveznikom poreza na dobit pravnih lica smatra lice koje je rezident Republike Srbije, da je, prema Ustavu Republike Srbije, APKM sastavni deo Republike Srbije, kao i da ZPDPL nije predviđen poseban način utvrđivanja rezidentnosti za lica sa sedištem na teritoriji APKM niti poseban režim primene ovog zakona u odnosu na ta lica (kao što je to slučaj npr. sa Zakonom o PDV), smatramo da ne postoji osnov za tvrdnju da se lice sa sedištem na teritoriji APKM formalno ne smatra obveznikom poreza na dobit pravnih lica u smislu ZPDPL (iako to lice faktički najverovatnije ne plaća porez Republici Srbiji u skladu sa ovim zakonom). To, prema našem mišljenju, dalje znači da **PDV obračunat za promet licu sa sedištem na teritoriji APKM** (za koji nije izdata e-faktura sa iskazanim PDV, niti je promet evidentiran preko elektronskog fiskalnog uređaja), **treba evidentirati u pojedinačnoj evidenciji PDV u SEF-u.** •

Olica Pješčić

ODREĐIVANJE PORESKOG DUŽNIKA ZA PROMET KOJI SE SASTOJI U ZAMENI (SKIDANJU STARIH I POSTAVLJANJU NOVIH) VODOVODNIH I KANALIZACIONIH INSTALACIJA



- Obveznik PDV vrši zamenu vodovodnih i kanalizacionih instalacija, koja podrazumeva demontažu starih i postavljanje novih instalacija. Da li je reč o prometu koji se smatra prometom iz oblasti građevinarstva, tj. da li se za predmetni promet primenjuju odredbe člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona o PDV?

Odgovor:

Prema odredbi člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 72/2019, 8/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020 i 138/2022 - dalje: Zakon o PDV) primalac dobara i usluga iz oblasti građevinarstva smatra se poreskim dužnikom za taj promet, pod sledećim uslovima:

- da se radi o prometu dobara i usluga koji je pravilnikom definisan kao promet dobara i usluga iz oblasti građevinarstva u skladu sa Zakonom o PDV,
- da promet dobara i usluga vrši lice koje je evidentirano kao obveznik PDV,
- da je primalac dobara i usluga lice koje je evidentirano kao obveznik PDV ili da je lice iz člana 9. stav 1. Zakona o PDV (Republika Srbija i njeni organi, organi teritorijalne autonomije i lokalne samouprave, kao i pravna lica osnovana zakonom, odnosno aktom organa Republike, teritorijalne autonomije ili lokalne samouprave u cilju obavljanja poslova državne uprave ili lokalne samouprave) i
- da je vrednost prometa veća od 500.000 dinara (kriterijum vrednosti prometa).

Ako bilo koji od navedenih uslova nije ispunjen, odredba člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona o PDV se ne primenjuje, već PDV obračunava obveznik PDV koji promet vrši (a ako to lice nije obveznik PDV ne postoji obaveza obračunavanja PDV).

Prema članu 24. stav 1. tačka 12) Pravilnika o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 37/2021, 64/2021, 127/2021, 49/2022, 59/2022, 7/2023 i 15/2023 - dalje: Pravilnik o PDV), promet dobara i usluga u okviru delatnosti 43.22 - Postavljanje vodovodnih, kanalizacionih, grejnih i klimatizacionih sistema, smatra se prometom iz oblasti građevinarstva, ako je vrednost prometa veća od 500.000 dinara.

Delatnost 43.22 - Postavljanje vodovodnih, kanalizacionih, grejnih i klimatizacionih sistema obuhvata **instaliranje vodovodnih, kanalizacionih, grejnih i klimatizacionih sistema**, uključujući dogradnju, adaptaciju, održavanje i popravke - iskop kanala za instalacione radove i postavljanje instalacija u zgradama ili drugim građevinama za: grejne sisteme (na struju, gas ili naftu), peći (kotlarnice) i rashladne tornjeve, solarne neelektrične kolektore, vodovodnu i sanitarnu opremu, ventilacionu i klimatizacionu opremu i kanale, uređaje za gas, cevi za isparenja, protivpožarne sisteme, sisteme za rotacioni raspršivač.

Izuzetno, prema odredbi člana 25. stav 1. tačka 2) Pravilnika o PDV, od 1. jula 2021. godine **popravka** instalacija ili delova instalacija koje se smatraju poslovima u okviru delatnosti 43.22 (vodovodnih, kanalizacionih, grejnih i klimatizacionih), ne smatra se prometom iz oblasti građevinarstva, što znači da je poreski dužnik za taj promet obveznik PDV koji vrši promet, nezavisno od vrednosti prometa.

Imajući u vidu sve napred navedeno, a **kako se zamena instalacije vodovoda i kanalizacijesmatra postavljanjem vodovodnih i kanalizacionih instalacija, a ne popravkom** (pri čemu se skidanje starih instalacija radi postavljanja novih, smatra sporednim prometom uz postavljanje novih instalacija), **ukoliko je vrednost predmetnog prometa veća od 500.000 dinara, reč je o prometu iz oblasti građevinarstva** u smislu Pravilnika o PDV, za koji se primenjuje odredba člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona o PDV (naravno ako se promet vrši drugom obvezniku PDV ili licu iz člana 9. stav 1. Zakona o PDV).

Olica Pješčić



PDV TRETMAN UGRADNJE SOLARNIH PANELA U INOSTRANSTVU



- **Domaće pravno lice A - obveznik PDV pruža uslugu stranom fizičkom licu, koja se sastoji u ugradnji solarnih panela u inostranstvu. Pravno lice A angažuje drugo domaće pravno lice - pravno lice B, koje je takođe obveznik PDV, kao podizvođača prilikom ugradnje predmetnih solarnih panela. Kakav je PDV tretman usluge koju pravno lice A pruža stranom fizičkom licu, kao i PDV tretman usluge koju pravno lice B pruža pravnom licu A?**

Odgovor:

PDV tretman navedenih usluga zavisi od toga li se u konkretnom slučaju ugradnja solarnih panela smatra uslugom koja je povezana sa nepokretnošću ili je reč o uslugama kod kojih se primenjuju opšta pravila za određivanje mesta prometa, u smislu člana 12. Zakona o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 72/2019, 8/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020 i 138/2022 - dalje: Zakon o PDV).

S tim u vezi, da bi se dao odgovor na navedeno pitanje, potrebno je imati u vidu sledeće zakonske i podzakonske odredbe.

Naime, u skladu sa članom 12. st. 4. i 5. Zakona o PDV, ako se promet usluga vrši poreskom obvezniku, mestom prometa usluga smatra se mesto u kojem primalac usluga ima sedište ili stalnu poslovnu jedinicu ako se promet usluga vrši stalnoj poslovnoj jedinici koja se ne nalazi u mestu u kojem primalac usluga ima sedište, odnosno mesto u kojem primalac usluga ima prebivalište ili boravište.

Ako se promet usluga vrši licu koje nije poreski obveznik, mestom prometa usluga smatra se mesto u kojem pružalac usluga ima sedište ili stalnu poslovnu jedinicu ako se promet usluga vrši iz stalne poslovne jedinice koja se ne nalazi u mestu u kojem pružalac usluga ima sedište, odnosno mesto u kojem pružalac usluga ima prebivalište ili boravište.

Prema stavu 6. tačka 1) istog člana Zakona o PDV, izuzetno od st. 4. i 5. ovog člana, mestom prometa usluga u vezi sa nepokretnostima, uključujući i usluge posredovanja kod prometa nepokretnosti, smatra se mesto u kojem se nalazi nepokretnost.

U skladu sa odredbama člana 31. Pravilnika o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 37/2021, 64/2021, 127/2021, 49/2022, 59/2022, 7/2023 i 15/2023 - dalje: Pravilnik o PDV), uslugama u vezi sa nepokretnostima, u smislu člana 12. stav 6. tačka 1) Zakona, smatraju se samo one usluge koje su neposredno povezane sa nepokretnostima.

Smatra se da su usluge neposredno povezane sa nepokretnostima u sledećim slučajevima:

- 1) ako se pružaju pomoću nepokretnosti u smislu da je nepokretnost ključna i nužna za pružanje usluge;
- 2) ako se pružaju na nepokretnosti ili su usmerene ka nepokretnosti, a za cilj imaju promenu koja se odnosi na nepokretnost (pravnu ili fizičku).

Prema odredbi člana 32. stav 1. tačka 13) Pravilnika o PDV, uslugama iz člana 31. ovog pravilnika **smatraju se instaliranje ili montaža mašina ili druge opreme koja se posle instaliranja ili montaže smatra sastavnim delom nepokretnosti.**

Prema stavu 2. istog člana Pravilnika o PDV, mašinama i drugom opremom iz stava 1. tač. 13) i 14) ovog člana **smatraju se dobra koja se instaliranjem ili montažom ugrađuju u nepokretnost, a koja se ne mogu odvojiti od nepokretnosti bez težeg oštećenja, znatne fizičke promene ili menjanja prirode te nepokretnosti.**

Na kraju, prema članu 33. stav 1. tačka 6) Pravilnika o PDV, uslugama iz člana 31. ovog pravilnika ne smatraju se instaliranje ili montaža mašina ili druge opreme koja se posle instaliranja ili montaže ne smatra sastavnim delom nepokretnosti.

Prema tome, PDV tretman oba prometa zavisi od toga da li predmetni solarni paneli postaju sastavni deo nepokretnosti ili ne, u skladu sa citiranim odredbama.

Naime, ako solarni paneli nakon ugradnje postaju sastavni deo nepokretnosti na kojoj su ugrađeni, u smislu da se ne mogu odvojiti od nepokretnosti bez težeg oštećenja, znatne fizičke promene ili menjanja prirode te nepokretnosti, u tom slučaju je reč o usluzi koja se smatra neposredno povezanom sa nepokretnošću, u smislu člana 12. stav 6. tačka 1) Zakona o PDV, pa se mesto prometa određuje prema mestu u kojem se nepokretnost nalazi, a budući da se nalazi u inostranstvu, **u ovom slučaju obe usluge ne bi bile predmet oporezivanja PDV.** Dakle, **u ovom slučaju ni pravno lice A, ni pravno lice B ne bi obračunavali PDV za svoje usluge.** S tim u vezi, pravno lice A bi naknadu za svoju uslugu iskazalo na polju 11.1 Obrasca POPDV, dok bi ulazni račun (za promet koji mu vrši pravno lice B) evidentiralo na polju 8d.3 Obrasca POPDV. Takođe, pravno lice B bi svoju izlaznu fakturu prema pravnom licu A evidentiralo na polju 11.1 POPDV.

Međutim, **ako predmetni solarni paneli nakon ugradnje ne postaju sastavni deo nepokretnosti**, u smislu da se mogu odvojiti od nepokretnosti bez težeg oštećenja, znatne fizičke promene ili menjanja prirode te nepokretnosti, **u tom slučaju bi i pravno lice A i pravno lice B bili u obavezi da obračunaju PDV za promet koji vrše**. Naime, u ovom slučaju mesto prometa koji pravno lice A vrši fizičkom licu određivalo bi se prema mestu u kojem pružalac usluge (pravno lice A) ima sedište, saglasno navedenom članu 12. stav 5. Zakona o PDV. Dakle, mesto prometa bi bila Republika Srbija, pa bi pravno lice A bilo dužno da obračuna PDV na naknadu koju potražuje od fizičkog lica za predmetnu uslugu. Takođe, **pravno lice B bi, u ovom slučaju, bilo dužno da obračuna PDV na uslugu koju pruža pravnom licu A**, jer bi se i u ovom slučaju smatralo da je mesto prometa Srbija, u skladu sa članom 12. stav 4. Zakona o PDV. Napominjemo da se ovde ne bi mogla primeniti odredba člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona o PDV, budući da je reč o ugradnji solarnih panela koji se mogu odvojiti od nepokretnosti bez oštećenja suštine te nepokretnosti, pa se s tim u vezi ne radi o prometu iz oblasti građevinarstva. Pravno lice A bi imalo pravo da odbije PDV, kao prethodni porez, po osnovu računa koji dobije od pravnog lica B, u skladu sa članom 28. Zakona o PDV. S tim u vezi, pravno lice A bi svoj izlazni račun evidentiralo na polju 3.2 POPDV (osnovica i PDV). Takođe, pravno lice A bi ulazni račun koji dobija od pravnog lica B, iskazalo na polju 8a.2 (osnovica i PDV), dok bi iznos PDV evidentiralo i na polju 8e.1 POPDV. Pravno lice B bi svoj izlazni račun prema pravnom licu A, evidentiralo na polju 3.2 POPDV. •

Olica Pješčić



Elektronsko fakturisanje

IZDAVANJE E-FAKTURA OD STRANE PORESKIH PUNOMOĆNIKA STRANIH LICA



- Kako treba da izgleda formalno ispravna elektronska faktura izdata od strane poreskog punomoćnika PDV stranog pravnog lica u Srbiji? Da li primalac ima pravo na odbitak prethodnog PDV po osnovu faktura izdatih od strane poreskih punomoćnika stranih lica i kada je u obavezi da izvrši ispravku odbitka prethodnog PDV po ovakvim fakturama?

Odgovor:

U skladu sa odredbom člana 10a stav 6. **Zakona o porezu na dodatu vrednost** („Sl. glasnik RS”, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 72/2019, 8/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020 i 138/2022 - dalje: Zakon o PDV), poreski punomoćnik stranog lica u ime i za račun tog stranog lica obavlja sve poslove u vezi sa ispunjavanjem obaveza i ostvarivanjem prava koje strano lice u skladu sa ovim zakonom ima kao obveznik PDV (podnošenje evidencione prijave, obračunavanje PDV, **izdavanje računa**, podnošenje poreskih prijava, plaćanje PDV i drugo).

Pored toga, kada su u pitanju e-fakture, isključivo poreski punomoćnik stranog lica i može da izda e-fakturu za promet tog stranog lica drugim korisnicima SEF.

Na osnovu navedenog, svakako je ispravno da račun za promet stranog lica koje je registrovano za PDV u Srbiji izda poreski punomoćnik ovog lica.

Treba napomenuti da račun izdat od strane poreskog punomoćnika stranog lica, pored obaveznih elemenata propisanih odredbama člana 42. Zakona o PDV, u skladu sa odredbom člana 195. Pravilnika o PDV, treba da sadrži i podatke o poreskom punomoćniku i to:

- Naziv, odnosno ime i prezime punomoćnika;
- Adresu sedišta, odnosno prebivališta punomoćnika;
- PIB, odnosno JMBG punomoćnika.

Račun ili e-faktura koja ne sadrži gore navedene podatke ne može se smatrati formalno ispravnom.

Pored toga, kada poreski punomoćnik stranog lica izdaje e-fakturu za promet stranog lica, pri čemu se na naknadu koje domaći obveznik isplaćuje stranom licu obračunava porez na dobit po odbitku u skladu sa odredbama člana 40. **Zakona o porezu na dobit pravnih lica** („Sl. glasnik RS”, br. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 113/2017, 95/2018, 86/2019, 153/2020 i 118/2021 - dalje: ZPDPL), osnovica za obračun PDV treba da sadrži i iznos poreza na dobit po odbitku.

Imajući u vidu da poreski punomoćnik treba da u osnovicu uključi i iznos poreza po odbitku, pri čemu iznos poreza primalac usluge ne plaća dobavljaču, ovaj iznos u e-fakturi treba anulirati, primenom poreske kategorije N, kako bi se na e-fakturi video tačan iznos za uplatu. Podsećamo da je u opisu poreskih kategorija kod ove poreske kategorije navedeno da se anuliranje dela iznosa za plaćanje vrši zbog primene ZPDV ili **drugog zakona**.

U primeru u nastavku prikazano je kako treba da izgleda elektronska faktura izdata od strane poreskog punomoćnika (kada osnovica za obračun PDV sadrži i iznos poreza na dobit po odbitku).

Primer 1:

Rezidentni obveznik nabavlja licencu za korišćenje softvera od stranog lica, pri čemu ne poseduje potvrdu o rezidentnosti tog stranog lica, te nema pravo na beneficiranu stopu poreza na dobit po odbitku iz Ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, odnosno dužan je da obračuna i plati porez po odbitku po stopi od 20%, koji se obračunava na bruto iznos naknade.

Pretpostavimo da je između domaćeg obveznika i stranog dobavljača ugovorena neto naknada (koja ne uključuje porez na dobit po odbitku) u iznosu od 10.000 dinara. Sa stopom poreza od 20%, preračunati bruto iznos naknade iznosi 12.500 dinara i na ovu osnovicu se obračunava porez po odbitku koji iznosi 2.500 dinara.

Elektronska faktura treba da sadrži sledeće stavke:

Opis	Količina	Jedinična cena	Jedinica mere	Popust	Iznos bez PDV	PDV stopa
Licenca za softver	1	12.500,00	kom	0,00	12.500,00	20,00
Porez na dobit po odbitku	-1	2.500,00	kom	0,00	-2.500,00	Anuliranje
Zbir stavki sa stopom 20%:					12.500,00	
Zbir stavki - anuliranje:					-2.500,00	
Ukupno osnovica - stopa 20%:					12.500,00	
Ukupno osnovica - anuliranje:					-2.500,00	
Ukupno PDV - stopa 20%:					2.500,00	
Ukupno iznos:					12.500,00	
Ukupno osnovica umanjena za avanse - stopa 20%:					12.500,00	
Umanjena osnovica - anuliranje:					-2.500,00	
Ukupno PDV umanjen za avanse - stopa 20%:					2.500,00	
Ukupno za uplatu:					12.500,00	

Osnovica za obračun PDV je 12.500 (ugovorena naknada uvećana za iznos poreza na dobit po odbitku), a iznos PDV je 2.500 dinara koju obračunava poreski punomoćnik za promet stranog lica. Ukupan iznos naknade je u konkretnom slučaju 15.000 dinara, ali imajući u vidu da iznos poreza po odbitku ne treba da se uplati dobavljaču (nego na račun poreza), iznos za uplatu se umanjuje (anulira) za iznos poreza na dobit po odbitku od 2.500 dinara i na kraju iznosi 12.500 za plaćanje dobavljaču.

Posebno ukazujemo da je u slučaju da naknadno nabavi potvrdu o rezidentnosti, te ukoliko ostvari povraćaj više plaćenog poreza po odbitku, obveznik dužan da izvrši smanjenje prethodnog PDV, bez obzira na to da li mu je poreski punomoćnik izdao dokument o smanjenju osnovice i PDV ili ne.

Naime, da je obveznik imao potvrdu o rezidentnosti u momentu plaćanja naknade, na osnovu čega bi imao pravo da umesto 20%, primeni stopu od 10%, osnovica za PDV bi iznosila 11.111 (neto iznos od 10.000 brutiran stopom od 10% poreza iz Ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja), te bi PDV na takvu osnovicu iznosio 2.222 dinara i obveznik bi u poreskom periodu kada pribavi potvrdu o rezidentnosti bio dužan da izvrši ispravku (smanjenje) odbitka prethodnog PDV u iznosu od 278 dinara (razlika između prethodnog PDV na koji je obveznik imao pravo na odbitak po izdatoj e-fakturi od 2.500 dinara i iznosa na koji obveznik ima pravo nakon pribavljanja potvrde o rezidentnosti od 2.222 dinara).

Poreski punomoćnik bi imao pravo da smanji PDV obračunat za promet stranog lica kada izda dokument o smanjenju naknade (nakon obaveštenja od strane domaćeg obveznika o pribavljanju potvrde o rezidentnosti) i nakon dobijanja potvrde od obveznika o smanjenju prethodnog PDV.

Tijana Smiljanić



POSLEDICE AUTOMATSKOG ODBIJANJA E-FAKTURA KOD SUBJEKATA PRIVATNOG SEKTORA U SLUČAJU PROTEKA ROKA ZA NJIHOVO PRIHVATANJE I ODBIJANJE



- U produkcionoj verziji SEF je počela funkcija automatskog odbijanja e-faktura u skladu sa članom 10. stav 4. Zakona o elektronskom fakturisanju ("Sl. glasnik RS", br. 44/2021, 129/2021 i 138/2022 - dalje: ZEF). Koje su posledice za izdavaoca, a koje za primaoca elektronske fakture i koje korake je potrebno da preduzmu u slučaju automatskog odbijanja e-fakture u SEF?

Odgovor:

U skladu sa odredbom člana 10. stav 3. ZEF ako primalac elektronske fakture koji je subjekt privatnog sektora ne prihvati ili ne odbije izdatu elektronsku fakturu, neposredno ili preko informacionog posrednika, primalac će, po isteku roka od 15 dana, biti ponovo obavešten da je elektronska faktura izdata.

Nadalje, u skladu sa tačkom 4) istog člana, ako primalac elektronske fakture ne prihvati ili ne odbije elektronsku fakturu u roku od pet dana od dana dobijanja ponovnog obaveštenja da je elektronska faktura izdata, **elektronska faktura, po isteku ovog roka, smatra se odbijenom.**

Dakle, kada je primalac elektronske fakture subjekt privatnog sektora u smislu ZEF, ima rok od 15+5 dana da prihvati ili odbije elektronsku fakturu. Ukoliko u ovom roku ne prihvati i ne odbije elektronsku fakturu, ona će se smatrati odbijenom (automatski dobija ovaj status u SEF).

Pretplatnici su primetili da je ovo počelo da funkcioniše na produkcionoj verziji SEF tek poslednjih nekoliko dana i uočili su da je određeni broj e-faktura u statusu „Odbijeno”, bez navođenja razloga odbijanja (sistemski odbijene e-fakture). Upravo zbog toga je došlo do pitanja kako treba da postupaju izdavalac i primalac, a pre svega da li se ove fakture smatraju storniranim i da li izdavalac treba ponovo da izda e-fakturu po istom osnovu.

Pre svega napominjemo da se odbijene e-fakture ne smatraju storniranim i status e-fakture u konkretnom primeru nema uticaja na izdavaoca e-fakture. Naime, ukoliko je izdata e-faktura ispravna i izdata u skladu sa propisima o elektronskom fakturisanju (i propisima o PDV), izdavalac nema nikakve dodatne obaveze, bez obzira na to da li je e-faktura odobrena ili odbijena.

Sa druge strane, primalac elektronske fakture koja nije odobrena nema pravo na odbitak prethodnog PDV na osnovu takve fakture, imajući u vidu da je odredbom člana 28. stav 5. **Zakona o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 72/2019, 8/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020 i 138/2022 - dalje: ZPDV)**, propisano da se računom u smislu ovog člana (račun na osnovu koga se može koristiti pravo na odbitak prethodnog PDV) smatra prihvaćena elektronska faktura (odnosno faktura koja se smatra prihvaćenom u smislu ZEF).

U skladu sa prethodno navedenim, ukoliko je primalac koristio prethodni PDV na osnovu elektronske fakture koja nije bila u statusu „Odobreno” na SEF, smatramo da je dužan da podnese izmenjene PDV prijave za poreski period u kome je korišćeno pravo na odbitak prethodni PDV na osnovu takvih e-faktura i da prizna pravo na odbitak tek za period u kome je elektronska faktura prihvaćena. Istina, korisnik na SEF ne vidi tačan podatak o tome kada je e-faktura prihvaćena, ali bez obzira na navedeno, u momentu podnošenja PDV prijave, potrebno je proveriti status elektronskih faktura na osnovu kojih se koristi pravo na odbitak prethodnog PDV i ukoliko iste nisu prihvaćene (bez obzira da li su u statusu „Odbijeno”, „Nova”, „Pregledano” ili „Ponovo obavešteni”), ne treba koristiti prethodni PDV po takvim e-fakturama dok iste ne budu prihvaćene (u statusu „Odobreno”).

Napominjemo da je odredbom člana 10. stav 5. ZEF propisano da se elektronska faktura koja je odbijena može naknadno prihvatiti.

Prema tome, ukoliko je elektronska faktura ispravna, primalac ima mogućnost da je prihvati čak i nakon odbijanja - bez obzira na to da li je faktura odbijena svesno ili automatski nakon isteka propisanog roka i u tom poreskom periodu, u kome je elektronska faktura prihvaćena, obveznik ima pravo da koristi prethodni PDV po osnovu takve elektronske fakture (u skladu

sa opštim uslovima ZPDV). **Važno je napomenuti da se pravo na naknadno prihvatanje odbijene elektronske fakture može ostvariti bez ograničenja, budući da nije propisan rok u kome se odbijena e-faktura može naknadno prihvatiti.**

Takođe napominjemo da činjenica da je elektronska faktura automatski odbijena nema uticaj na obligacioni odnos između izdavaoca i primaoca, te izdavalac ima pravo da traži plaćanje po osnovu izvršenog prometa, bez obzira na status elektronske fakture.

Tijana Smiljanić

IZDAVANJE E-FAKTURE KADA JE AVANSNI RAČUN IZDAT PREDUZETNIKU A U MOMENTU PROMETA PREDUZETNIK NASTAVIO DA OBAVLJA DELATNOST U FORMI DOO



- Po osnovu izvršene uplate izdali smo kupcu preduzetniku avansnu e-fakturu. U momentu prometa, kupac nas obaveštava (uz dokaz iz APR) da je preduzetnik nastavio da obavlja delatnost u formi društva sa ograničenom odgovornošću, što znači da ima novi PIB i matični broj. Kako u ovom slučaju da postupimo kod izdavanja konačne e-fakture, odnosno kako da prikažemo uplaćeni avans za koji smo poslali avansnu e-fakturu na preduzetnika?

📝 Odgovor:

Pre svega ukazujemo na to da predmetno pitanje nije uređeno Zakonom o elektronskom fakturisanju ili podzakonskim aktima, te da u nastavku dajemo predlog postupanja za koji smatramo da je najispravniji i u skladu sa tehničkim mogućnostima SEF.

Lice koje vrši promet u konkretnom slučaju konačan račun (odnosno e-fakturu) treba da izda pravnom licu (DOO), bez obzira na to što je avans primljen od preduzetnika koji je naknadno nastavio da obavlja delatnost u formi pravnog lica.

Na tom konačnom računu je potrebno umanjiti iznos koji je naplaćen avansno i u vezi sa tim smatramo da bi bilo ispravno uneti avansni račun, kao u slučaju kada se konačna e-faktura vezuje za avans koji je izdat izvan SEF (što je tehnički moguće unosom broja avansnog računa i datuma plaćanja, te odabirom opcije „dodaj avansni račun”).

Naime, iako avansni račun jeste izdat preko SEF, isti ne bi mogao biti povezan na redovan način kao kada se i avansna i konačna faktura izdaju istom subjektu, te se može reći da primaocu konačne e-fakture suštinski jeste izdat avansni račun, ali ne preko SEF (konkretnom licu nije izdat avansni račun preko SEF).

Na ovaj način će se iznos osnovice i PDV umanjiti za iznos primljenog avansa, a izdavalac ima mogućnost da u napomeni navede da se povezani avansni račun odnosi na avans primljen od preduzetnika koji je pravni prethodnik privrednog društva kome se izdaje konačna e-faktura.

Dodatno napominjemo da nije ispravno stornirati ispravno izdatu avansnu e-fakturu, a takođe obveznik u tom slučaju ne bi imao pravo da smanji obračunati PDV po osnovu stornirane avansne fakture, jer je preduzetnik imao pravo na odbitak prethodnog PDV i nema mogućnost ispravke odbitka prethodnog poreza.

Tijana Smiljanić



Zarade i drugi prihodi fizičkih lica

PORESKI TRETMAN NAKNADE TROŠKOVA ISHRANE (U VISINI PROPISANOJ OPŠTIM AKTOM) KOJE POSLODAVAC ISPLAĆUJE UČENIKU KOJI OBAVLJA UČENJE KROZ RAD



- Poslodavac - pravno lice u privatnom sektoru će isplatiti učeniku, koji je na programu dualnog obrazovanja, po osnovu ugovora o učenju kroz rad naknadu troškova ishrane koja iznosi 200 dinara po danu, što je u skladu sa opštim aktom poslodavca. Na koji način se oporezuje predmetna isplata učeniku od strane poslodavca i sa kojom šifrom vrste prihoda se podnosi PPP-PD?

Odgovor:

Zakonom o dualnom obrazovanju („Sl. glasnik RS”, br. 101/2017 i 6/2020 - dalje: Zakon) uređuju se sadržaj i način ostvarivanja dualnog obrazovanja, uzajamna prava i obaveze učenika, roditelja, odnosno drugih zakonskih zastupnika učenika, škole i poslodavca, ali i materijalno i finansijsko obezbeđenje učenika, kao i druga pitanja od značaja za dualno obrazovanje.

Saglasno članu 13. Zakona propisano je da se međusobni odnos škole, poslodavca i učenika, odnosno roditelja ili drugog zakonskog zastupnika učenika, u dualnom obrazovanju uređuju ugovorom; dok je članom 21. Zakona propisano da ugovor o učenju kroz rad zaključuju poslodavac i učenik, odnosno roditelj ili drugi zakonski zastupnik učenika, u pismenoj formi.

Naime, međusobni odnos škole i poslodavca uređuje se ugovorom o dualnom obrazovanju, dok se **međusobni odnos poslodavca i učenika**, odnosno roditelja ili drugog zakonskog zastupnika učenika **uređuje ugovorom o učenju kroz rad**.

U tom smislu, Zakonom je propisano da učenik po osnovu ugovora o učenju kroz rad, pored finansijskog, ima pravo i na **materijalno obezbeđenje** i to **na teret poslodavca**, dok ugovor o učenju kroz rad mora sadržati i odredbe o ovim pravima učenika, odnosno obavezama poslodavca.

U pogledu materijalnog obezbeđenja, saglasno članu 33. Zakona, **učeniku koji obavlja učenje kroz rad poslodavac obezbeđuje:**

- 1) sredstva i opremu za ličnu zaštitu na radu;
- 2) naknadu stvarnih troškova prevoza od škole do mesta izvođenja učenja kroz rad i nazad, najviše u visini cene prevozne karte u javnom saobraćaju, ukoliko poslodavac nije obezbedio sopstveni prevoz;
- 3) naknadu troškova ishrane u skladu sa opštim aktom poslodavca;**
- 4) osiguranje za slučaj povrede tokom učenja kroz rad kod poslodavca.

Iz prethodnog proizilazi da član 33. Zakona propisuje obavezu poslodavca da učeniku koji obavlja učenje kroz rad, kao materijalno obezbeđenje učenika, isplati naknadu troškova ishrane u skladu sa opštim aktom poslodavca.

Članom 9. stav 1. tačka 23a) Zakona o porezu na dohodak građana („Sl. glasnik RS”, br. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - ispr., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - odluka US, 7/2012 - usklađeni din. izn., 93/2012, 114/2012 - odluka US, 8/2013 - usklađeni din. izn., 47/2013, 48/2013 - ispr., 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 57/2014, 68/2014 - dr. zakon, 5/2015 - usklađeni din. izn., 112/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 7/2018 - usklađeni din. izn., 95/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 86/2019, 5/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020, 156/2020 - usklađeni din. izn., 6/2021 - usklađeni din. izn., 44/2021, 118/2021, 10/2022 - usklađeni din. izn., 138/2022 i 6/2023 - usklađeni din. izn. - dalje: ZPDG) propisano je da se **ne plaća porez na dohodak građana na primanja ostvarena po osnovu naknade koju, u skladu sa zakonom kojim se uređuje dualno obrazovanje, kao materijalno i finansijsko obezbeđenje učenika ostvaruju učenici koji obavljaju učenje kroz rad**. Ovo dalje znači da su

prihodi učenika po osnovu ugovora o učenju kroz rad, ostvareni po osnovu **naknade troškova ishrane u skladu sa opštim aktom poslodavca izuzeti od oporezivanja**.

Dakle, **obaveza poslodavca je da učeniku koji obavlja učenje kroz rad, kao materijalno obezbeđenje učenika, isplati naknade troškova ishrane u skladu sa opštim aktom poslodavca**. Kako se, prema ZPDG, **ne plaća porez na dohodak građana na primanja ostvarena po osnovu naknade koju, u skladu sa zakonom kojim se uređuje dualno obrazovanje, kao materijalno i finansijsko obezbeđenje učenika ostvaruju učenici koji obavljaju učenje kroz rad**, to znači da su prihodi učenika ostvareni po osnovu **naknade troškova ishrane u skladu sa opštim aktom poslodavca izuzeti od oporezivanja**. Napominjemo da se, obzirom da je **predmetni prihod izuzet od oporezivanja, ostvareni prihod po tom osnovu ne iskazuje u poreskoj prijavi na obrascu PPP-PD**.

Suzana Kostić

(NE)POSTOJANJE PRAVA NA NAKNADU ZARADE ZA VREME TRUDNIČKOG BOLOVANJA, ODNOSNO ZA VREME PORODILJSKOG ODSUSTVA ŽENE KOJA JE ANGAŽOVANA PUTEM UGOVORA O PRAVIMA I OBAVEZAMA DIREKTORA VAN RADNOG ODNOSA



- Da li žena koja je kao nezaposleno lice angažovana od poslodavca po osnovu Ugovora o pravima i obavezama direktora uz naknadu za rad ima pravo na naknadu zarade u slučaju privremene sprečenosti za rad usled održavanja trudnoće kako na teret poslodavca, tako i na teret RFZO? Takođe, da li će ona imati pravo na naknadu zarade za vreme porodiljskog odsustva, nege deteta i posebne nege deteta i u kom iznosu, ko vrši obračun i isplatu?

Odgovor:

U cilju davanja odgovora na postavljeno pitanje treba napraviti razliku između propisa koji uređuju pravo na naknadu zarade za vreme privremene sprečenosti za rad zbog bolesti ili komplikacija u vezi sa održavanjem trudnoće, na jednoj strani, i propisa koji uređuju pravo na naknadu zarade za vreme porodiljskog odsustva, odsustva sa rada radi nege deteta i odsustva sa rada radi posebne nege deteta odnosno pravo na ostale naknade po osnovu rođenja, nege i posebne nege deteta, na drugoj strani.

Pravo, osnov, visina, obezbeđivanje i isplata **naknade zarade osiguraniku za vreme privremene sprečenosti za rad zbog bolesti ili komplikacija u vezi sa održavanjem trudnoće** (dalje: trudničko bolovanje) **na teret sredstava poslodavca uređeno je, pre svega, Zakonom o radu („Sl. glasnik RS”, br. 24/2005, 61/2005, 54/2009, 32/2013, 75/2014, 13/2017 - odluka US, 113/2017 i 95/2018 - autentično tumačenje - dalje: ZR)**; dok je pravo, osnov, visina, obezbeđivanje i isplata naknade zarade osiguraniku za vreme trudničkog bolovanja **na teret Republičkog fonda zdravstvenog osiguranja uređeno isključivo Zakonom o zdravstvenom osiguranju („Sl. glasnik RS”, br. 25/2019 - dalje: ZZO)**.

Pravo, osnov, visina, obezbeđivanje i isplata kako **naknade zarade osiguraniku za vreme porodiljskog odsustva, nege deteta i posebne nege deteta** (dalje: porodiljsko odsustvo), tako i **ostale naknade po osnovu rođenja, nege i posebne nege deteta** uređeno je **Zakonom o finansijskoj podršci porodici sa decom („Sl. glasnik RS”, br. 113/2017, 50/2018, 46/2021 - odluka US, 51/2021 - odluka US, 53/2021 - odluka US, 66/2021, 130/2021 i 43/2023 - odluka US - dalje: ZFPP)**.

Radno angažovanje direktora odnosno drugog zakonskog zastupnika uređeno je članom 48. ZR. U skladu sa navedenim članom Zakona o radu, direktor odnosno drugi zakonski zastupnik poslodavca (dalje: direktor) može da bude angažovan:

- po osnovu zaključenog ugovora o radu a koji bi direktor zaključio sa nadležnim organom poslodavca koji je utvrđen zakonom ili opštim aktom poslodavca, na koji način bi direktor zasnovao radni odnos na neodređeno ili određeno vreme (s tim da radni odnos na određeno vreme može da traje do isteka roka na koji je direktor izabran, odnosno do njegovog razrešenja) i stekao status zaposlenog.
- po osnovu zaključenog ugovora kojim bi se bliže uredila međusobna prava, obaveze i odgovornosti direktora i poslodavca, a koji bi direktor zaključio sa nadležnim organom poslodavca koji je utvrđen zakonom ili opštim aktom poslodavca. Ovim



ugovorom ne dolazi do zasnivanja radnog odnosa direktora, odnosno **direktor poslove obavlja van radnog odnosa**. Direktor koji je angažovan van radnog odnosa ima pravo na naknadu za rad i druga prava, obaveze i odgovornosti u skladu sa ugovorom.

- Kada je reč o **ostvarivanju prava na naknadu zarade po osnovu trudničkog bolovanja žene koja je angažovana kod poslodavca po osnovu ugovora o pravima i obavezama direktora uz naknadu za rad** važi sledeće.

Fizičko lice koje je angažovano putem ugovora o pravima i obavezama direktora, ostvaruje prava kod poslodavca u skladu sa pomenutim ugovorom. Obzirom da ovakvo angažovanje ne podrazumeva zasnivanje **radnog odnosa** prema ZR, proizilazi da **poslodavac, po osnovu istog, nije u obavezi da obračunava i isplaćuje naknadu zarade u slučaju bolovanja po bilo kom osnovu pa isto tako ni kada je reč o trudničkom bolovanju.**

Prema članu 72. stav 1. ZZO, **pravo na naknadu zarade iz sredstava obaveznog zdravstvenog osiguranja imaju osiguranici:**

- 1) **zaposleni** iz člana 11. stav 1. tač. 1)-7) ovog zakona;
- 2) **preduzetnici** iz člana 11. stav 1. tačka 18) ovog zakona;
- 3) **sveštenici i verski službenici** iz člana 11. stav 1. tačka 20) ovog zakona;
- 4) **javni beležnik i javni izvršitelj** iz člana 11. stav 1. tačka 23) ovog zakona.

Prema članu 11. stav 1. tačka 16) ZZO, **osiguranici su lica koja obavljaju poslove** po osnovu ugovora o delu, autorskog ugovora, ugovora o porodičnom smeštaju prema propisima o socijalnoj zaštiti, ugovora o stručnom osposobljavanju i usavršavanju uz naknadu, kao i **po osnovu drugih ugovora kod kojih se za izvršen posao ostvaruje naknada, odnosno nagrada (dalje: ugovorena naknada).**

Iz prethodnog proizilazi da, prema ZZO, **osiguranici jesu lica koja obavljaju poslove po ugovoru o pravima i obavezama direktora van radnog odnosa u skladu sa zakonom kojim se uređuje rad, ali nemaju pravo na naknadu zarade iz sredstava obaveznog zdravstvenog osiguranja u slučaju privremenih sprečenosti za rad po bilo kom osnovu, pa samim tim, ni za vreme trudničkog bolovanja.**

- Kada je reč o pravu na porodijsko odsustvo, potrebno je navesti da, prema članu 94. stav 1. ZR, **zaposlena žena ima pravo na odsustvo sa rada zbog trudnoće i porođaja, kao i odsustvo sa rada radi nege deteta, u ukupnom trajanju od 365 dana.**

Obzirom da žena koja je angažovana putem ugovora o pravima i obavezama direktora uz naknadu za rad, nema status zaposlene u smislu Zakona o radu, kao takva ona nema pravo ni na naknadu zarade za vreme porodijskog odsustva (kao zaposlene žene). Međutim, **žena koja je prijavljena na Centralni registar obaveznog socijalnog osiguranja po osnovu ugovora o pravima i obavezama direktora uz naknadu za rad sa šifrom osnova 225 -u onim situacijama kada angažovano lice nije osigurano po nekom drugom (prioritetnom) osnovu (kao u slučaju iz postavljenog pitanja kada je ugovor zaključen sa nezaposlenim licem), može ostvariti pravo na određeni iznos „novčane naknade” po osnovu rođenja, nege i posebne nege deteta u skladu sa članom 17* stav 1. tačka 7) ZFPP. Naime, pravo na ostale naknade po osnovu rođenja i nege deteta i posebne nege deteta, za dete rođeno 1. jula 2018. godine i kasnije, može ostvariti majka koja je u periodu od 18 meseci pre rođenja deteta ostvarivala prihode po osnovu ugovora o pravima i obavezama direktora van radnog odnosa.**

Saglasno članu 18. stav 1. ZFPP, **osnovica za ostale naknade po osnovu rođenja i nege deteta** za lica iz člana 17. stav 1. ovog zakona utvrđuje se srazmerno zbiru mesečnih osnovica na koji su plaćeni doprinosi, osim osnovice doprinosa za prihode koji imaju karakter zarade, za poslednjih 18 meseci koji prethode prvom mesecu otpočinjanja odsustva zbog komplikacija u vezi sa održavanjem trudnoće, ili porodijskog odsustva, ukoliko nije korišćeno odsustvo zbog komplikacija u vezi sa održavanjem trudnoće, odnosno danu rođenja deteta.

Saglasno članu 18. stav 3. ZFPP, **osnovica za ostale naknade po osnovu posebne nege deteta** za lica iz člana 17. stav 1. ovog zakona utvrđuje se srazmerno zbiru mesečnih osnovica na koji su plaćeni doprinosi, osim osnovice doprinosa za prihode koji imaju karakter zarade, za poslednjih 18 meseci koji prethode mesecu korišćenja prava.

Članom 18. stav 5. ZFPP propisano je da se **mesečna osnovica za ostale naknade po osnovu rođenja i nege deteta i posebne nege deteta** za lica iz člana 17. stav 1. ovog zakona dobija deljenjem zbira osnovica iz st. 1. i 3. ovog člana sa 18.

Mesečna osnovica za ostale naknade po osnovu rođenja i nege deteta i posebne nege deteta **ne može biti veća od tri prosečne mesečne zarade u Republici Srbiji, a za prava ostvarena od 1. januara 2022. godine ne može biti veća od pet prosečnih mesečnih zarada u Republici Srbiji**, prema poslednjem objavljenom podatku republičkog organa nadležnog za poslove statistike na dan početka ostvarivanja prava.

Pun mesečni iznos ostale naknade po osnovu rođenja i nege deteta i posebne nege deteta dobija se kada se utvrđena mesečna osnovica podeli sa koeficijentom 1,5.

Prilikom utvrđivanja osnovice za ostale naknade ne uzimaju se osnovice za prihode koji imaju karakter zarade, osim za lica koja u momentu početka ostvarivanja prava nisu u radnom odnosu, a u prethodnom periodu su ostvarivala prihode po osnovu zarade.

Utvrđivanje punog mesečnog iznosa za ostale naknade po osnovu rođenja i nege deteta i posebne nege deteta vrši nadležni organ na osnovu podataka o visini osnovice na koju su plaćeni doprinosi, odnosno za lica koje je poljoprivredni osiguranik - osnovice na koju su plaćeni doprinosi za obavezno penzijsko i invalidsko osiguranje, **a koji su evidentirani kod organa koji vodi evidenciju o uplaćenim doprinosima obaveznog socijalnog osiguranja, na dan podnošenja zahteva za ostvarivanje prava.**

O pravu na ostale naknade, na osnovu podnetog zahteva, u prvom stepenu odlučuje nadležni organ jedinice lokalne samouprave u mestu prebivališta podnosioca zahteva - rešenjem.

Isplatu mesečnih iznosa ostalih naknada po osnovu rođenja i nege i posebne nege deteta, bez poreza i doprinosa, vrši ministarstvo nadležno za socijalna pitanja na tekući račun podnosioca zahteva, iz sredstava obezbeđenih u budžetu Republike Srbije.

Dakle, žena koja je angažovana putem ugovora o pravima i obavezama direktora i za izvršen posao ostvaruje ugovorenu naknadu ostvaruje prava kod poslodavca u skladu sa pomenutim ugovorom. Ovakvo angažovanje predstavlja rad van radnog odnosa, po osnovu kojeg poslodavac, prema ZR, nije u obavezi da obračunava i isplaćuje naknadu zarade u slučaju održavanja trudnoće.

Iako, prema ZZO, lica koja obavljaju poslove direktora po ugovoru van radnog odnosa i za izvršen posao ostvaruju naknadu, jesu osiguranici, ali prema istom zakonu ova kategorija osiguranika nema pravo na naknadu zarade u slučaju privremenih sprečenosti za rad po bilo kom osnovu na teret sredstava RFZO, pa samim tim, ni za vreme trudničkog bolovanja.

Kada je reč o naknadi zarade za vreme porodijskog odsustva - iako, prema ZR, ne ostvaruju pravo na porodijsko odsustvo, prema ZFPP, pravo na ostale naknade po osnovu rođenja i nege deteta i posebne nege deteta, za dete rođeno 1. jula 2018. godine i kasnije, može ostvariti majka koja je u periodu od 18 meseci pre rođenja deteta ostvarivala prihode po osnovu ugovora o pravima i obavezama direktora van radnog odnosa. U vezi prethodnog napominjemo da je reč samo o prihodima koji su po osnovu ugovora o pravima i obavezama direktora isplaćeni sa oznakom vrste prihoda 602.

Suzana Kostić

(NE)ISPUNJENOST USLOVA ZA POVEZIVANJE TRUDNIČKOG BOLOVANJA I BOLOVANJA USLED BOLESTI VAN RADA (KADA NEMA NIJEDAN DAN PREKIDA IZMEĐU ISTIH) U POGLEDU OSNOVA, VISINE I ISPLATIOCA NAKNADE ZARADE



- Zaposlena je bila na trudničkom bolovanju nepuna tri meseca, a zatim je (bez prekida) bila na bolovanju zbog bolesti van rada u trajanju od 27 dana (jer je došlo do spontanog pobačaja). Naime, u pitanju su dve različite šifre bolesti (dijagnoze) zbog kojih imamo problem u vezi ostvarivanja prava na refundaciju naknade zarade po osnovu bolovanja zaposlenog preko 30 dana. Naime, RFZO osporava pravo zaposlenog na naknadu zarade na teret njihovih sredstava i tvrdi da oba bolovanja za po prvih 30 dana idu na teret sredstava poslodavca (održavanje trudnoće i bolest van rada). Da li je RFZO u pravu? Kako rešiti ovaj problem?

➤ Odgovor:

Prema odredbama člana 73. stav 1. Zakona o zdravstvenom osiguranju („Sl. glasnik RS”, br. 25/2019 - dalje: ZZO), naknada zarade za vreme privremene sprečenosti za rad, pripada osiguranicima iz člana 72. ovog zakona, ako je zdravstveno stanje osiguranika, odnosno člana njegove uže porodice takvo da je osiguranik sprečen za rad iz razloga propisanih ovim zakonom, bez obzira na isplatioca naknade zarade, i to ako je privremeno sprečen za rad:

- 1) usled bolesti ili povrede van rada;
- 2) usled profesionalne bolesti ili povrede na radu;
- 3) zbog bolesti ili komplikacija u vezi sa održavanjem trudnoće;
- 4) zbog propisane mere obavezne izolacije kao kliconoše ili zbog pojave zaraznih bolesti u njegovoj okolini;
- 5) zbog nege bolesnog, odnosno povređenog člana uže porodice, pod uslovima utvrđenim ovim zakonom;



- 6) zbog dobrovoljnog davanja organa, ćelija i tkiva, izuzev dobrovoljnog davanja krvi;
- 7) u slučaju kada je određen za pratioca bolesnog osiguranog lica upućenog na lečenje ili lekarski pregled u drugo mesto, odnosno dok boravi kao pratilac u stacionarnoj zdravstvenoj ustanovi, u skladu sa propisom kojim se uređuje način i uslovi za ostvarivanje prava iz obaveznog zdravstvenog osiguranja.

Naknada zarade za slučaj privremene sprečenosti za rad usled bolesti ili komplikacija u vezi sa održavanjem trudnoće, kao i u slučaju privremene sprečenosti za rad usled bolesti van rada, za prvih 30 dana sprečenosti za rad obezbeđuje poslodavac na teret svojih sredstava, a od 31. dana sprečenosti za rad Republički fond zdravstvenog osiguranja.

Slučajevi u kojima se dani privremene sprečenosti za rad osiguranika povezuju, odnosno ne povezuju, utvrđeni su odredbama člana 75. ZZO na sledeći način.

U slučaju da je osiguranik privremeno sprečen za rad zbog jedne bolesti ili povrede, a narednog dana (bez prekida), odnosno najduže u roku od šest dana od poslednjeg dana prethodne sprečenosti za rad, bude sprečen za rad zbog iste ili druge bolesti ili povrede, dani sprečenosti za rad povezuju se u pogledu osnova, visine i isplatioca naknade zarade.

Napominjemo da je, u ovom slučaju kada se vrši povezivanje privremene sprečenosti za rad, izabrani lekar dužan da osiguranika uputi na prvostepenu lekarsku komisiju po isteku 60 dana ukupne sprečenosti za rad.

U slučaju da je osiguranik privremeno sprečen za rad zbog iste ili dve različite bolesti, odnosno povrede, sa prekidom između sprečenosti za rad koji je duži od šest dana od poslednjeg dana prethodne sprečenosti za rad, dani sprečenosti za rad ne povezuju se u pogledu osnova, visine i isplatioca naknade zarade.

U ovom slučaju, kada se ne povezuju privremene sprečenosti za rad, izabrani lekar je dužan da osiguranika uputi na prvostepenu lekarsku komisiju ako je osiguranik bio sprečen za rad u ukupnom trajanju od 60 dana u periodu od 90 dana od dana koji prethodi privremenoj sprečenosti za rad nastaloj posle prekida privremene sprečenosti za rad.

U slučaju da je **osiguranik - zaposleni privremeno sprečen za rad iz jednog od razloga iz člana 73. stav 1. ovog zakona, a zatim bez prekida (naredni dan) bude sprečen za rad iz drugog razloga privremene sprečenosti za rad iz člana 73. stav 1. ovog zakona** (u slučaju iz postavljenog pitanja - osiguranik je prvo bio na bolovanju usled bolesti ili komplikacija u vezi sa održavanjem trudnoće - član 73. stav 1. tačka 3) ZZO, a zatim na bolovanju zbog bolesti van rada - član 73. stav 1. tačka 1) ZZO), **dani privremene sprečenosti za rad osiguranika ne povezuju se u pogledu osnova, visine i isplatioca naknade zarade.**

Skrećemo pažnju na činjenicu da je, u ovom slučaju, izabrani lekar dužan da osiguranika uputi na prvostepenu lekarsku komisiju po isteku 90 dana ukupne sprečenosti za rad, osim u slučaju teškog oštećenja zdravstvenog stanja deteta do navršanih 18 godina života zbog teškog oštećenja moždanih struktura, maligne bolesti, ili drugog teškog pogoršanja zdravstvenog stanja deteta.

Dakle, u slučaju da je reč o privremenoj sprečenosti za rad zaposlenog zbog jedne bolesti ili povrede van rada, a narednog dana (bez prekida), odnosno najduže u roku od šest dana od poslednjeg dana prethodne sprečenosti za rad, bude sprečen za rad zbog iste ili druge bolesti ili povrede, dani sprečenosti za rad povezuju se u pogledu osnova, visine i isplatioca naknade zarade.

Ovo znači da, **samo kada su kumulativno ispunjena oba uslova:**

- (1) isti razlog privremene sprečenosti za rad**, i to nezavisno da li su u pitanju iste ili dve različite bolesti, odnosno povrede (nije od značaja šifra bolesti odnosno povrede) i
- (2) razmak između tih bolovanja nije duži od šest dana** - u smislu da period od poslednjeg dana prethodne sprečenosti za rad do prvog dana naredne privremene sprečenosti za rad nije duži od šest dana;

dani sprečenosti za rad se povezuju u pogledu osnova, visine i isplatioca naknade zarade.

Međutim, ukoliko je zaposlena prvo bila na bolovanju zbog bolesti ili komplikacija u vezi sa održavanjem trudnoće (iz člana 73. stav 1. tačka 3) ZZO), a zatim je, narednog dana, otvorila bolovanje zbog bolesti ili povrede van rada (iz člana 73. stav 1. tačka 1) ZZO) dani sprečenosti za rad ne povezuju se u pogledu osnova, visine i isplatioca naknade zarade. Ovo znači da ukoliko je reč o dva različita razloga bolovanja od propisanih sedam ZZO, čak i ako su ista bez prekida, dani sprečenosti za rad ne povezuju se u pogledu osnova, visine i isplatioca naknade zarade.

Iz prethodnog proizilazi da, u slučaju iz postavljenog pitanja, naknadu zarade za slučaj privremene sprečenosti za rad iz člana 73. stav 1. tačka 3) ZZO (održavanje trudnoće), kao i naknadu zarade u slučaju privremene sprečenosti za rad iz člana 73. stav 1. tačka 1) ZZO (bolest van rada) za prvih 30 dana sprečenosti za rad (po svakom bolovanju) obezbeđuje poslodavac iz svojih sredstava.

Suzana Kostić

Fiskalizacija

NEPOSTOJANJE OBAVEZE OBRAČUNAVANJA PDV I IZDAVANJA FISKALNOG RAČUNA ZA TOPLI OBROK U NATURI KOJI POSLODAVAC OBEZBEDI SVOJIM ZAPOSLENIMA



- Obveznik PDV planira da ostvari restoran zatvorenog tipa u kojem će zaposlenima biti obezbeđen topli obrok u vidu posluživanja obroka. Da li obveznik ima pravo na odbitak prethodnog poreza po osnovu opremanja ovog restorana, a kasnije i po osnovu nabavke hrane za pripremanje obroka? Da li je prilikom posluživanja obroka zaposlenima u obavezi da izda fiskalni račun sa iskazanim PDV?

Odgovor:

U skladu sa odredbama člana 28. Zakona o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 72/2019, 8/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020 i 138/2022 - dalje: Zakon), pravo na odbitak prethodnog poreza obveznik može da ostvari ako dobra nabavljena u Republici ili iz uvoza, uključujući i nabavku opreme, kao i objekata za vršenje delatnosti i ekonomski deljivih celina u okviru tih objekata (dalje: objekti za vršenje delatnosti), odnosno primljene usluge, koristi ili će ih koristiti za promet dobara i usluga:

- 1) koji je oporeziv PDV;
 - 2) za koji u skladu sa članom 24. ovog zakona postoji oslobođenje od plaćanja PDV;
 - 3) koji je izvršen u inostranstvu, ako bi za taj promet postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza da je izvršen u Republici.
- Izuzetno od navedenog, odredbom člana 29. stav 1. tačka 3) Zakona propisano je da obveznik nema pravo na odbitak prethodnog poreza po osnovu izdataka za ishranu, uključujući i piće, zaposlenih, odnosno drugih radno angažovanih lica, osim izdataka za ishranu, uključujući i piće, tih lica u ugostiteljskim objektima obveznika kada obveznik po tom osnovu naplaćuje naknadu.

PDV se ne plaća na promet dobara i usluga za koje pri nabavci obveznik nije imao pravo na odbitak prethodnog poreza u skladu sa članom 25. stav 2. tačka 3a) Zakona.

Imajući u vidu navedeno, opšte je pravilo da obveznik PDV nema pravo na odbitak prethodnog poreza po osnovu izdataka za ishranu zaposlenih i drugih radno angažovanih lica. Navedeno znači da ako obveznik ima svoj restoran u kome obezbeđuje obroke svojim zaposlenima **bez naknade**, po tom osnovu nema pravo na odbitak prethodnog poreza. Sa druge strane, **nema ni obavezu da obračuna PDV po osnovu serviranja tih obroka zaposlenima**, jer bi se taj promet smatrao oslobođenim od PDV u skladu sa članom 25. stav 2. tačka 3a) Zakona.

Dakle, ako poslodavac svojim zaposlenima **obezbedi topli obrok u vidu serviranja obroka, s obzirom na to da u ovom slučaju ne naplaćuje naknadu, nema pravo na odbitak prethodnog poreza** po osnovu izdataka za nabavku npr. hrane za pripremu obroka. Navedeno znači i da obveznik PDV ne obračunava PDV prilikom posluživanja obroka, a samim tim nema ni obavezu evidentiranja prometa preko fiskalnog uređaja.

Naime, propisima o fiskalizaciji nije precizirano da li je i promet na malo bez naknade predmet evidentiranja preko fiskalnog uređaja ali je izmenjenim Tehničkim uputstvom za administrativni i tehnički pregled funkcionalnosti ESIR-a ILI L-PFR-a (Verzija 1.14) predviđeno da se za promet na malo bez naknade izdaje fiskalni račun i to samo ako je u pitanju promet koji se, u skladu sa Zakonom o PDV i Pravilnikom o PDV, izjednačava sa prometom uz naknadu. O navedenom pitanju smo detaljnije



pisali u stručnom komentaru časopisa Poresko-računovodstveni instruktor: **NAJNOVIJE IZMENE U POGLEDU IZDAVANJA FISKALNIH RAČUNA:** • Poreska uprava objavila izmene Tehničkog uputstva za administrativni i tehnički pregled funkcionalnosti ESIR-a ili L-PFR-a (Verzija 1.14) •, koji je u pravnoj bazi u relaciji sa ovim tekstom.

Kada je reč o izdacima za opremanje samog restorana, obveznik PDV ima pravo na odbitak prethodnog poreza po ovom osnovu, u skladu sa opštim uslovima iz člana 28. Zakona, **bez obzira na to što predmetni restoran koristi za pružanje usluga zaposlenima bez naknade.**

Ana Đorđević

NEPOSTOJANJE OBAVEZE UNOŠENJA JMBG KUPCA U SLUČAJU REFUNDACIJE FISKALNOG RAČUNA RADI POVRAĆAJA NOVCA ZA VEĆ KUPLJENU ROBU ILI USLUGU, ILI ODUSTAJANJE OD KUPOVINE



- Da li obveznik fiskalizacije u slučaju reklamacije i povraćaja novca, u dokument Promet Refundacija koji evidentira preko fiskalnog uređaja, unosi JMBG kupca ili neki drugi podatak?

Odgovor:

Pravilnikom o vrstama fiskalnih računa, tipovima transakcija, načinima plaćanja, pozivanju na broj drugog dokumenta i pojedinostima ostalih elemenata fiskalnog računa („Sl. glasnik RS”, br. 31/2021, 99/2021, 10/2022, 49/2022, 50/2022 i 57/2022 - dalje: Pravilnik), u članu 3. propisano je da obveznik fiskalizacije, preko elektronskog fiskalnog uređaja, kao podatak o tipu transakcije, u smislu člana 5. stav 2. tačka 2) Zakona, na fiskalnom računu navodi jedan od sledećih podataka:

- 1) prodaja;
- 2) refundacija, odnosno poništavanje računa.

Prodajom, u smislu stava 1. tačka 1) ovog člana, smatra se tip transakcije koji podrazumeva promet na malo, uključujući i primljeni avans za budući promet na malo.

Refundacijom, u smislu stava 1. tačka 2) ovog člana, smatra se tip transakcije koji podrazumeva povraćaj uplate ili dela uplate za promet na malo ili povraćaj celog ili dela avansa za budući promet na malo, iz bilo kog razloga, kao i tip transakcije koji podrazumeva vraćanje i zamenu dobara isporučenih kupcu dobara, iz bilo kog razloga.

Tehničkim uputstvom za administrativni i tehnički pregled funkcionalnosti ESIR-a ili L-PFR-a: • Verzija 1.14 • je predviđeno da povraćaj novca kupcu za već kupljenu robu ili uslugu ili odustajanje od kupovine u slučaju prethodno plaćenog avansa, obveznik fiskalizacije evidentira izdavanjem fiskalnog računa **Promet Refundacija (PR) ili Avans Refundacija (AR), pri čemu unosi:**

- **Identifikaciju kupca (broj lične karte ili drugi dokument u skladu sa šifarnikom za identifikaciju kupca)**
- **Referencu na Promet Prodaje ili Avans Prodaje ili drugi referentni račun.**

Umesto Naloga za Ispravku, obveznik fiskalizacije posle PR ili AR izdaje KR (**kopiju refundacije**) na kome se kupac koji prima nazad novac svojeručno potpisuje.

Kopija Refundacije se izdaje odmah posle Prometa Refundacije i ostaje kasiru kao dokaz da je povraćaj novca izvršen kupcu.

Račun Kopija Refundacija sa potpisom kupca izdaje se samo u slučaju kada se novac vraća na licu mesta i tada je u računu Promet Refundacija ili Avans Refundacija naveden način plaćanja GOTOVINA, dok u slučaju kada se novac vraća kupcu na karticu ili druge bezgotovinske načine obveznik fiskalizacije ne izdaje račun Kopija Refundacija.

Imajući u vidu navedeno, u slučaju povraćaja gotovine kupcu na licu mesta, obveznik fiskalizacije, radi povraćaja novca kupcu za već kupljenu robu ili uslugu ili odustajanje od kupovine u slučaju prethodno plaćenog avansa, unosi Identifikaciju kupca



(broj lične karte ili drugi dokument u skladu sa šifarnikom za identifikacijom kupca), što znači da se u svrhu identifikacije kupca u elektronski sistem ne unosi JMBG.

Sa druge strane, kada se novac vraća kupcu **na karticu ili druge bezgotovinske načine**, iako Tehničkim uputstvom nije napravljen izuzetak, zvaničan stav Ministarstva finansija je da obveznik fiskalizacije ne zahteva broj lične karte ili drugi dokument u skladu sa šifarnikom za identifikacijom kupca, niti JMBG, **već je u cilju povraćaja novčanih sredstava dovoljan broj računa kupca.**

Iz mišljenja Ministarstva finansija, br. 011-00-00665/2022-04 od 9.9.2022. godine:

„Napominjemo da u slučaju kada se novac vraća kupcu na karticu ili druge bezgotovinske načine, obveznik fiskalizacije ne zahteva broj lične karte ili drugi dokument u skladu sa šifarnikom za identifikacijom kupca, niti JMBG, već je u cilju povraćaja novčanih sredstava dovoljan broj računa kupca.

Saglasno navedenom, radi sprovođenja gore navedenih postupaka, unose se samo neophodni podaci radi identifikacije kupca, a ne u cilju prikupljanja podataka o ličnosti.”

Ana Đorđević



Računovodstvo

NAČIN UTVRĐIVANJA INKREMENTALNE KAMATNE STOPE ZA POTREBE OBRAČUNA ZAKUPA U SKLADU SA MSFI 16



- U skladu sa članom 6. Zakona o računovodstvu, društvo je razvrstano kao veliko pravno lice, pa za priznavanje, vrednovanje, prezentaciju i obelodanjivanje pozicija u finansijskim izveštajima primenjuje MRS/MSFI. Samim tim je u obavezi da kod priznavanja, vrednovanja i obelodanjivanja zakupa primeni MSFI 16, te se postavlja jedno od pitanja u društvu (zakupca) kako da utvrdi inkrementalnu kamatnu stopu za potrebe obračuna zakupa?

Odgovor:

Pri početnom odmeravanju (na prvi dan trajanja zakupa), zakupac odmerava imovinu na koju ima pravo korišćenja po vrednosti koja uključuje:

- iznos početno merene obaveze po osnovu zakupa;
- sva plaćanja po osnovu zakupa na prvi dan ili pre prvog dana trajanja zakupa (avansi / unapred plaćena zakupnina), umanjeno za eventualne primljene podsticaje u vezi sa zakupom;
- sve početne direktne troškove koje je stvorio zakupac;
- procenu troškova koje će zakupac imati prilikom demontaže i uklanjanja imovine, obnavljanja lokacije na kojoj se imovina nalazi ili vraćanja imovine u stanje koje se zahteva u skladu sa ugovorom o zakupu,

dok **početno odmerena obaveza po osnovu zakupa** predstavlja **sadašnju vrednosti svih budućih plaćanja po osnovu tog zakupa**, odnosno **sadašnju vrednost svih obaveza za zakup koja nisu plaćena na taj dan**.

Naime, **svođenje budućih vrednosti na sadašnju vrednost vrši se diskontovanjem**, koje podrazumeva množenje budućih nominalnih vrednosti sa diskontnim faktorom. Ispravan pristup diskontovanju podrazumeva primenu složenog kamatnog računa, iako se najčešće u privredi kamata računa na bazi prostog kamatnog računa. Pri izračunavanju sadašnje vrednosti, diskontovanje se vrši po kamatnoj stopi koja je sadržana u zakupu, ukoliko kamatna stopa može lako da se utvrdi.

Međutim, primena Međunarodnog standarda finansijskog izveštavanja - MSFI 16 Lizing („Sl. glasnik RS”, br. 123/2020 - dalje: MSFI 16) podrazumeva da nije lako utvrditi kamatnu stopu sadržanu u zakupu. Tada, zakupac kao diskontnu stopu koristi **inkrementalnu kamatnu stopu pozajmljivanja**.

U okviru Priloga A MSFI 16 **inkrementalna kamatna stopa pozajmljivanja** za zakupca definisana je kao da je ona **kamatna stopa koju bi zakupac morao da plati da u sličnom roku i uz slične garancije pozajmi sredstva neophodna za nabavku imovine slične vrednosti kao imovina sa pravom korišćenja, u sličnom ekonomskom okruženju**. Samim tim iako je u pitanju računovodstvena procena koja se ne može precizno utvrditi, zakupac je u obavezi da što tačnije i pouzdanije utvrdi navedenu kamatnu stopu u skladu sa datom definicijom.

Sredstva koja se pozajmljuju jednaka su diskontovanoj obavezi za zakup, odnosno ukupna buduća plaćanja za zakup pre diskontovanja treba da su jednaka zbiru glavnice i kamate uporedne pozajmice ili kredita. Jedan od **pokazatelja inkrementalne kamatne stope mogu biti robni krediti ili lizing, kojima se finansira slično sredstvo slične vrednosti u sličnom roku**. Ukoliko zakupac nema prethodno navedene obaveze u poslovnim knjigama, trebalo bi da se osloni na bilo koje druge kredite i pozajmice koje je dobio po tržišnim uslovima, i koje su približne ili jednake, u iznosu i roku otplate, sa trajanjem zakupa. Ukoliko zakupac nema nikakve finansijske obaveze (po tržišnim uslovima), trebalo bi da razmotri po kojoj kamatnoj stopi bi mogao da se zaduži za sličan iznos i u sličnom roku otplate (trajanja zakupa) kod poslovne banke kao potencijalnih kreditora.

Naime, **zakupac bi trebao da sazna po kojoj kamatnoj stopi bi mogao da se zaduži kod svoje poslovne banke u sličnim uslovima ili uvidom u aktuelnu javno objavljenu ponudu banke putem website**. Ukoliko zakupac nije u mogućnosti da dobije

informacije od svojih banaka, ostaje mogućnost primene prosečnih kamatnih stopa u Republici Srbiji koje svakog meseca objavljuje Narodna banka Srbije (na website u delu Statistika / Kamatne stope i pregled kretanja kursa dinara / Kamatne stope banaka na kredite, mogu se naći izveštaji koji se mogu primeniti za potrebe obračuna kamate koja je primenjiva u delokrugu MSFI 16:

1) Kamatne stope banaka na kredite odobrene stanovništvu i nefinansijskom sektoru:

- Po vrsti, ročnosti i namenama - stanje po postojećim poslovima;
- Po vrsti, ročnosti i namenama - novoodobreni poslovi;
- Po valutama - stanje po postojećim poslovima;
- Po valutama - novoodobreni poslovi;

2) Kamatne stope banaka na kredite odobrene nefinansijskom sektoru - po veličini preduzeća:

- Po namenama - novoodobreni poslovi;
- Po namenama - novoodobreni poslovi (RSD, EUR);
- Po namenama i ročnosti - novoodobreni poslovi;
- Po namenama i ročnosti - novoodobreni poslovi (RSD, EUR);

3) Kamatne stope banaka na kredite odobrene stanovništvu i nefinansijskom sektoru - po vrstama indeksacije:

- Za stanovništvo po namenama - novoodobreni poslovi; i
- Za nefinansijski sektor po namenama - novoodobreni poslovi.

Imajući u vidu navedeno, zakupac bi trebao da za zakup koji se u poslovnim knjigama priznaje i vrednuje u skladu sa MSFI 16, pronađe odgovarajući podatak u jednoj od ovih tabela, koji će uprosečiti radi dobijanja kamatne stope po kojoj bi mogao da se zaduži u iznosu i roku koji odgovara zakupu u poslovnim knjigama. •

Biljana Mihajlović

RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE IZGRADNJE GRAĐEVINSKOG OBJEKTA ZA POTREBE OBAVLJANJA DELATNOSTI PREDUZETNIKA



- **Kako se u poslovnim knjigama preduzetnika evidentira izgradnja građevinskog objekta (lokal) koji koristi u svrhu obavljanja delatnosti?**

Odgovor:

Preduzetnik, u skladu sa odredbama člana 83. Zakona o privrednim društvima („Sl. glasnik RS”, br. 36/2011, 99/2011, 83/2014 - dr. zakon, 5/2015, 44/2018, 95/2018, 91/2019 i 109/2021), jeste poslovno sposobno fizičko lice koje obavlja delatnost u cilju ostvarivanja prihoda i koje je kao takvo registrovano u skladu sa zakonom o registraciji. Za obavljanje samostalne delatnosti, preduzetnik osniva radnju, odnosno odgovarajući oblik poslovanja (radionica, kancelarija, biro, servis agencija, studio i sl).

Kao što je navedeno preduzetnik je poslovno sposobno fizičko lice, pri čemu se pod poslovno sposobnim može podrazumevati da se samostalnim voljnim radnjama stiču prava i preuzimaju obaveze. S tim u vezi, preduzetnik delatnost obavlja kao pretežnu delatnost, radi sticanja ekonomske koristi odnosno prihoda što je i ciljna funkcija svakog pravnog lica, te se u tom delu može izjednačiti sa pravnim licem.

Međutim, za razliku od pravnog lica, preduzetnik za sve obaveze nastale u vezi sa obavljanjem svoje delatnosti odgovara celokupnom svojom imovinom i u tu imovinu ulazi i imovina koju stiče u vezi sa obavljanjem delatnosti, te i odgovornost za obaveze ne prestaje brisanjem preduzetnika iz Registra Agencije za privredne registre.

Shodno zakonskim odredbama svojinskih odnosa kao i odredbama računovodstvene regulative finansijskog izveštavanja u delu priznavanja i vrednovanja imovine koja se koristi u svrhu obavljanja delatnosti preduzetnika, izvesno je da će prilikom



izgradnje nepokretnosti dozvola za izgradnju objekta, zbog vlasništva nad zemljištem na kojem se gradi objekat u svrhu obavljanja delatnosti, glasiti na fizičko lice koje je kod Agencije za privredne registre registrovano kao preduzetnik. Ovim se može potvrditi odredba člana 85. Zakona o privrednim društvima, po kojoj se izjednačava celokupna imovina preduzetnika (i lična i imovina koju preduzetnik stiče tokom obavljanja delatnosti za koju je registrovan).

U skladu sa Pravilnikom o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike („Sl. glasnik RS”, br. 89/2020), kod preduzetnika koji poslovne knjige vodi po sistemu dvojnog knjigovodstva, na građevinskom zemljištu koje je u vlasništvu fizičkog lica koje je istovremeno i preduzetnik, gradnju objekta za potrebe obavljanja delatnosti, treba evidentirati na računu 027 - Nekretnine, postrojenja i oprema u pripremi, zaduženjem računa 027 uz istovremeno formiranje obaveze iz poslovanja, račun 435 - Dobavljači u zemlji. S druge strane, ukoliko je preduzetnik nastalu obavezu iz poslovanja pri gradnji objekta za potrebe obavljanja delatnosti izmirio ličnim sredstvima, u poslovnim knjigama, formira se ostali nepomenuti prihod, račun 679, s tim da se isti izuzima iz oporezivog prihoda i iskazuje se na rednom broju 5 poreskog bilansa PB2, kako ne bi ulazio u oporezivi prihod.

Takođe, ukoliko preduzetnik formiranu obavezu iz poslovanja, po osnovu izgradnje objekta za obavljanje delatnosti, izmiruje iz ličnih sredstava, u skladu sa Mišljenjem Ministarstva finansija (sa aspekta računovodstvenih propisa), br. 011-00-660/2021-04 od 24.8.2021. godine, po osnovu unosa sredstava bez (protiv)naknade i obaveze vraćanja, ne nastaju prihodi koji se iskazuju u Bilansu uspeha, već se iste evidentiraju direktno u korist odgovarajućih stavki kapitala, računa 309 - Ostali osnovni kapital.

Imajući u vidu navedeno, na računu 027 iskazuju se ulaganja od dana početka ulaganja do dana početka korišćenja, odnosno momenta aktiviranja, kada se ukupan iznos evidentiran na računu 027 prenosi na račun 022 - Građevinski objekti, ukoliko će preduzetnik izgrađeni objekat koristiti za proizvodnju ili nabavku dobara ili usluga ili u administrativne svrhe ili na račun 024 - Investicione nekretnine, ukoliko će preduzetnik izgrađeni objekat koristiti za ostvarivanje prihoda od zakupnine i/ili porasta vrednosti kapitala i ukoliko su ispunjeni uslovi za priznavanje investicionih nekretnina definisani računovodstvenim standardima. Dakle, početno priznavanje izgrađenog objekta na računima 022 i 024 se vrši po ceni koštanja, dok se njegovo naknadno vrednovanje u prvom slučaju vrši u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardom - MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema („Sl. glasnik RS”, br. 123/2020), Odeljkom 17 Međunarodnog standarda finansijskog izveštavanja (IFRS) za male i srednje entitete („Sl. glasnik RS”, br. 83/2018 - dalje: MSFI za MSP), odnosno čl. 17. i 18. Pravilnika o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodanjivanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro i drugih pravnih lica („Sl. glasnik RS”, br. 89/2020 - dalje: Pravilnik za mikro i druga pravna lica), a u drugom slučaju u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardom - MRS 40 Investicione nekretnine („Sl. glasnik RS”, br. 123/2020), Odeljkom 16 MSFI za MSP, odnosno članom 20. Pravilnika za mikro i druga pravna lica.

Primer:

- 1) Preduzetnik je nabavio materijal za izgradnju poslovnog prostora (lokala) u iznosu od 2.000.000 dinara, na koji je obračunat porez na dodatu vrednost u iznosu od 400.000 dinara.
- 2) Obavezu za nabavljeni materijal je izmirio vlasnik sa svog ličnog računa.
- 3) Na osnovu trebovanja sa gradilišta utrošen je materijal za izgradnju poslovnog prostora (lokala), za potrebe obavljanja delatnosti preduzetnika, u iznosu od 1.800.000 dinara.

R. br.	Konto		OPIS	Iznos	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
1)	101		Materijal	2.000.000	
	270		Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)	400.000	
		435	Dobavljači u zemlji		2.400.000
<i>kupovina materijala</i>					
2)	435		Dobavljači u zemlji	2.400.000	
		309	Ostali osnovni kapital		2.400.000
<i>izmirenje obaveze od strane vlasnika radnje</i>					
3)	511		Troškovi materijala za izradu	1.800.000	
		101	Materijal		1.800.000
<i>za utrošeni materijal po trebovanju</i>					

R. br.	Konto		OPIS	Iznos	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
3a)	027		Nekretnine, postrojenja i oprema u pripremi	1.800.000	
		621	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe		1.800.000
ulaganje u izgradnju građevinskog objekta za potrebe obavljanja delatnosti preduzetnika					

Napomena uz poslovnu promenu br. 1): Ukoliko je na računima za nabavku materijala, iskazan PDV, on se može koristiti kao odbitni prethodni porez na dodatu vrednost, ukoliko je preduzetnik obveznik Zakona o PDV i ukoliko preduzetnik ima pravo na odbitak prethodnog poreza na dodatu vrednost, s obzirom da je materijal nabavljen za potrebe gradnje objekta u svrhu obavljanja delatnosti preduzetnika.

Nakon završetka izgradnje objekta, poslovnog prostora (lokala), koji se gradi u svrhu obavljanja delatnosti, zapisnikom o aktiviranju objekta, kao verodostojne računovodstvene isprave, isti se stavlja u upotrebu, zaduženjem računa 022 - Građevinski objekti uz odobrenje računa 027. U skladu sa procenjenim korisnim vekom upotrebe objekta (procenjeni korisni vek upotrebe objekta definiše se opštim aktom, Pravilnikom o računovodstvenim politikama), počinje da se računa amortizacija, jer se podrazumeva kao da je objekat u vlasništvu preduzetnika, bez obzira na to što se u listu nepokretnosti evidentira na ime fizičkog lica. •

Biljana Mihajlović

RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE IZGRADNJE OBJEKTA RADI DALJE PRODAJE U POSLOVNIM KNJIGAMA PREDUZETNIKA



- Kako se u poslovnim knjigama preduzetnika, investitora, evidentira izgradnja objekta (stanova) za dalju prodaju?

Odgovor:

U poslovnim knjigama preduzetnika koji vrši izgradnju poslovno-stambenog objekta ili stambenog objekta namenjenog prodaji na lokaciji za koju je pribavljena dozvola za gradnju, a koja glasi na ime fizičkog lica, vlasnika radnje, izgradnja takvih objekata iskazuje se u okviru Klase 9 - Obračun troškova i učinaka.

Naime, računovodstveno evidentiranje i vrednovanje ulaganja u izgradnju objekata koji se grade za tržište, vrši se u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardom - MRS 2 Zalihe („Sl. glasnik RS”, br. 123/2020 - dalje: MRS 2), Odeljkom 13. Međunarodnog standarda finansijskog izveštavanja (IFRS) za male i srednje entitete („Sl. glasnik RS”, br. 83/2018), odnosno članom 26. Pravilnika o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodanjivanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro i drugih pravnih lica („Sl. glasnik RS”, br. 89/2020).

Imajući u vidu da **preduzetnik proizvodi, odnosno gradi objekte za tržište, pri čemu se javljaju zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, postoji obaveza evidentiranja izgradnje objekta u poslovnim knjigama preduzetnika preko Klase 9, odnosno pogonskog obračuna, tako da se izgrađen objekat priznaje kao gotov proizvod nakon završenog proizvodnog procesa.**

Ukoliko fizičko lice, vlasnik radnje, kupuje građevinsko zemljište ili unosi sopstveno zemljište na kome će vršiti izgradnju objekata namenjenih prodaji na tržištu, zemljište se evidentira kao zaliha i prenosi na teret troškova u trenutku početka gradnje. U ostale troškove koji se javljaju prilikom izgradnje objekta obično spadaju troškovi usluge izgradnje na osnovu privremenih i konačne situacije izvođača radova, troškovi materijala, troškovi pribavljanja građevinske dozvole, troškovi izgradnje infrastrukture (struja, voda, kanalizacija i sl.), troškovi amortizacije mašina koje se koriste pri izgradnji objekta koji je namenjen daljoj prodaji, kao i svi ostali troškovi u vezi izgradnje. **Nastali troškovi se evidentiraju na teret odgovarajućeg računa klase 5 - Rashodi, a potom se vrši njihovo preuzimanje u pogonsko knjigovodstvo preko računa za preuzimanje troškova i raspoređivanje na račune mesta i nosioce troškova.** Sve promene se nakon toga evidentiraju i u okviru Klase 9 u pogonskom knjigovodstvu troškova i učinaka.



Na kraju obračunskog perioda, preuzimanjem stanja sa Klase 9, u finansijskom knjigovodstvu se iskazuje povećanje ili smanjenje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda u odnosu na početak perioda. Ukoliko je vrednost zaliha povećana, knjiženje se vrši zaduženjem računa 110 - Nedovršena proizvodnja i/ili računa 120 - Gotovi proizvodi, a u korist računa 630 - Povećanje vrednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda i nedovršenih usluga, a smanjenje vrednosti zaliha na računima 110 i 120 knjiži se odobrenjem ovih računa, a zaduženjem računa 631 - Smanjenje vrednosti zaliha nedovršenih i gotovih proizvoda i nedovršenih usluga.

Primer:

Preduzetnik investitor, obveznik PDV, zaključio je ugovor sa društvom, izvođačem radova, koji je takođe obveznik PDV, o izgradnji stambenog objekta koji je namenjen prodaji (polazimo od toga da u primeru ilustrujemo samo neke od poslovnih promena izgradnje objekta za dalju prodaju).

- 1) Izvođač radova je ispostavio konačnu situaciju nakon završetka objekta koji je namenjen daljoj prodaji u iznosu od 100.000.000 dinara, bez obračunatog PDV, sa pozivom na odredbe Zakona o PDV. Preduzetnik kao poreski dužnik na osnovu internog obračuna PDV iskazuje obavezu u iznosu od 20.000.000 dinara, kao i pravo na odbitak prethodnog poreza na dodatu vrednost, ukoliko su ispunjeni uslovi prava na odbitak prethodnog poreza na dodatu vrednost.
- 2) Stambeni objekat je završen i prodat za 250.000.000 dinara, uvećan za iznos poreza na dodatu vrednost po posebnoj stopi od 10%, u iznosu od 25.000.000 dinara (prvi prenos raspolaganja na stanovima). Pretpostavimo da se zalihe u izgradnji i zalihe gotovih proizvoda (stanova), u okviru Klase 9, vode po stvarnoj ceni koštanja izvršenih radova.

Knjiženje u finansijskom knjigovodstvu

R. br.	Konto		OPIS	Iznos	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
1)	530		Troškovi usluga na izradi učinaka	100.000.000	
		435	Dobavljači u zemlji		100.000.000
<i>za vrednost objekta po konačnoj situaciji</i>					
1a)	270		Porez na dodatu vrednost u primljenim fakturama po opštoj stopi (osim plaćenih avansa)	20.000.000	
		470	Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama po opštoj stopi (osim primljenih avansa)		20.000.000
<i>interni obračun PDV po konačnoj situaciji</i>					
2)	204		Kupci u zemlji (analitika)	275.000.000	
		614	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu		250.000.000
		471	Obaveze za porez na dodatu vrednost po izdatim fakturama po posebnoj stopi (osim primljenih avansa)		25.000.000
<i>prodaja stambenog objekta (stanova)</i>					

Knjiženje u pogonskom knjigovodstvu

R. br.	Konto		OPIS	Iznos	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
1)	950		Proizvodnja proizvoda osnovne delatnosti	100.000.000	
		902	Račun za preuzimanje troškova		100.000.000
<i>za vrednost objekta po konačnoj situaciji</i>					
2)	960		Gotovi proizvodi	100.000.000	
		950	Proizvodnja proizvoda osnovne delatnosti		100.000.000
<i>za završene stanove</i>					
2a)	980		Troškovi prodatih proizvoda i usluga	100.000.000	
		960	Gotovi proizvodi		100.000.000
<i>prodaja stambenog objekta (stanova)</i>					

Biljana Mihajlović

KNJIŽENJE RAZLIKE IZMEĐU OBAVEZE ZA POREZ NA DOBIT EVIDENTIRANE U PROCENJENOM IZNOSU I IZNOSA OBAVEZE UTVRĐENE U PORESKOJ PRIJAVI



- U roku za sastavljanje finansijskih izveštaja za 2022. godinu nije utvrđen konačan iznos poreza na dobit za 2022. godinu, pa je obaveza za porez na dobit za potrebe sastavljanja finansijskih izveštaja procenjena u iznosu od 500.000 dinara. Po konačnom obračunu utvrđena je i u poreskoj prijavi za 2022. godinu iskazana obaveza za porez na dobit u iznosu od 650.000 dinara. Kako se knjiži svođenje obaveze za porez na dobit na obavezu iskazanu u poreskoj prijavi i plaćanje iste?

Odgovor:

Privredni subjekti koji iz nekog razloga nisu u mogućnosti da u okviru roka za sastavljanje finansijskih izveštaja utvrde (obračunaju) konačan iznos poreza na dobit koji će biti iskazan i u poreskoj prijavi za izveštajnu godinu, iznos ove obaveze za potrebe iskazivanja u finansijskim izveštajima utvrđuju procenom.

Procenjeni iznos obaveze za porez na dobit iskazan u poslovnim knjigama i finansijskim izveštajima za poslovnu godinu na koju se obaveza odnosi po pravilu se razlikuje od iznosa poreza na dobit konačno obračunatog i iskazanog u poreskoj prijavi za tu godinu.

Po osnovu razlike između procenjenog i konačno u poreskoj prijavi obračunatog iznosa obaveze za porez na dobit vrše se korekcije iskazanog iznosa obaveze u poslovnim knjigama.

Kako se ovde radi o korekcijama po osnovu promene računovodstvene procene u meri u kojoj promena računovodstvene procene uzrokuje promenu u sredstvima i obavezama, ili se odnosi na neku stavku kapitala, treba izvršiti njeno priznavanje korigovanjem knjigovodstvene vrednosti odgovarajuće stavke sredstva, obaveze ili kapitala u periodu promene. Imajući na pred navedeno u vidu, razlika između procenjenog i konačno utvrđenog iznosa poreza na dobit evidentira se u okviru računa 721 u periodu promene, tj. u poslovnim knjigama za godinu u kojoj je konačna obaveza utvrđena.

Korekcija iskazanog iznosa obaveze, po osnovu razlike između procenjenog i konačno u poreskoj prijavi obračunatog iznosa obaveze za porez na dobit, knjiži se na sledeći način:

Knjiženje:

R. br.	Konto		OPIS	Iznos	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
1)	721		Poreski rashod perioda	150.000	
		481	Obaveze za porez iz rezultata		150.000
<i>za korekciju po osnovu razlike između procenjene obaveze i obaveze utvrđene u poreskoj prijavi</i>					
2)	481		Obaveze za porez iz rezultata	650.000	
		241	Tekući (poslovni) račun		650.000
<i>za plaćenu razliku poreza na dobit po obračunatom porezu u poreskoj prijavi</i>					

Vesna Ljubičić



Isprobajte **BESPLATNO**

Kalkulator sudskih taksi

Deo paketa kalkulatora koji čine:

Kalkulator zarada

Kamatni kalkulator



Pravna i ekonomska izdanja
za uspešno i zakonito poslovanje

Više informacija na:

paragraf.rs

KRATKI ODGOVORI NA PITANJA IZ PRAKSE





ODGOVORI NA ODABRANA PITANJA ČITALACA

Porez na dodatu vrednost

1. Obveznik PDV je izvezao ambalažni materijal (kutijice sa utisnutim brendom firme) ugovorenom inoproizvođaču, sa namerom da to strano lice upakuje proizvode i da iste vrati obvezniku PDV (prilikom nabavke ambalažnog materijala korišćen je prethodni PDV). U međuvremenu je došlo do raskida ugovora i kutijice su ostale kod inopartnera. U maju 2023. godine obveznik PDV je dobio pismenu potvrdu da su kutijice predate na uništenje. Kakav je PDV tretman u ovom slučaju?

Smatramo da po osnovu raskida ugovora i slanja na uništavanje predmetnih dobara u inostranstvu, ne nastaje obaveza za PDV, tj. da obveznik PDV po tom osnovu ne treba da obračuna PDV. Naime, u ovom slučaju se smatra da je promet dobara (slanje na uništenje) izvršen u inostranstvu, u skladu sa članom 11. *Zakona o porezu na dodatu vrednost* (dalje: *Zakon o PDV*). Takođe, po ovom osnovu obveznik PDV ne treba da ispravlja prethodni porez koji je koristio po osnovu nabavke predmetnog ambalažnog materijala.

2. Greškom je izdata faktura sa PDV (datum izdavanja i datum prometa je 31.05.2023), umesto bez PDV, s obzirom na to da je u pitanju refundacija troškova koji nisu predmet oporezivanja. Izdavalac fakture je grešku uvideo 1.06. i istu je odmah stornirao u SEF (1.06.2023). Izdavalac je od kupca dobio izjavu da fakturu nije knjižio niti koristio prethodni PDV sa datumom 31.05.2023. i novu fakturu za refundaciju troškova neće slati preko SEF. Da li se izlazni PDV može umanjiti u maju (kada je faktura i izdata i dobijena izjava kupca) ili se umanjenje mora izvršiti u junu (kada je stornirana navedena faktura), i da li se storno faktura unosi u zbirnu evidenciju?

Imajući u vidu da je e-faktura stornirana u junu, smatramo da umanjenje dugovanog PDV obveznik može da izvrši prilikom podnošenja Obrasca POPDV za jun mesec, na polju 3.6 tog obrasca (iskazuju se i osnovica i PDV). Takođe, obveznik PDV vrši smanjenje PDV u SEF evidenciji, i to u zbirnoj evidenciji, na polju „Smanjenje PDV”, koja se odnosi na jun mesec.

3. Javni beležnik je dobio rešenje o imenovanju u januaru 2023. godine, a zatim u martu i rešenje da može da počne da obavlja delatnost. Obveznik je evidentiran u sistem PDV počev od 1.1.2023. godine. Da li ovaj obveznik ima pravo na odbitak prethodnog PDV po ulaznim fakturama od dobavljača za opremanje poslovnog prostora koje su iz perioda januar - februar 2023. godine, s obzirom da je rešenje da može da počne da obavlja delatnost izdato 1. marta?

Ukoliko obveznik predmetni poslovni prostor koristi za promet koji je oporeziv PDV, ili za promet za koji je propisano poresko oslobođenje sa pravom na odbitak prethodnog PDV, ima pravo pod opštim uslovima na odbitak prethodnog PDV po osnovu nabavke dobara za opremanje poslovnog prostora, u skladu sa članom 28. *Zakona o PDV*.

Činjenica da je obveznik - javni beležnik u martu 2023. godine dobio rešenje da može da obavlja delatnost nije od uticaja na pravo na odbitak prethodnog PDV po osnovu nabavke dobara za opremanje poslovnog prostora, a koja su nabavljena u toku januara i februara, već je važna namera obveznika da će predmetni poslovni prostor koristiti za gore navedene svrhe.

4. Kakav je poreski tretman usluge međunarodnog transporta dobara na relaciji Grčka - AP Kosovo i Metohija?

Treba imati u vidu da se mestom prometa usluge prevoza dobara koja se pruža licu koje se smatra poreskim obveznikom u smislu člana 12. *Zakona o PDV* (a pretpostavka je da je reč o primaocu koji obavlja delatnost i samim tim se smatra poreskim obveznikom), smatra mesto sedišta primaoca usluge, u skladu sa opštim pravilom iz člana 12. stav 4. *Zakona o PDV*. S tim u vezi, ako obveznik PDV predmetnu uslugu pruža licu sa sedištem u inostranstvu, predmetna usluga nije predmet oporezivanja PDV, saglasno članu 12. stav 4. *Zakona o PDV*, a podatak o naknadi te usluge se iskazuje u polju 11.1 Obrasca POPDV. Isti je slučaj i ako obveznik PDV ovu uslugu pruža licu sa sedištem na teritoriji AP Kosovo i Metohija, s obzirom da se u ovom slučaju, shodno članu 61. *Zakona o PDV*, primenjuje takođe odredba člana 12. stav 4. *Zakona o PDV*.

Ako se predmetna usluga prevoza pruža licu sa sedištem u Republici Srbiji (Republici van AP Kosovo i Metohija), tada predmetna usluga jeste predmet oporezivanja PDV (jer se smatra pruženom u Republici Srbiji saglasno članu 12. stav 4. Zakona o PDV) i postoji obaveza obračunavanja PDV za promet te usluge, osim ako u konkretnom slučaju postoji neki od osnova za ostvarivanje poreskog oslobođenja iz člana 24. stav 1. Zakona o PDV. S obzirom da se usluga prevoza odvija na relaciji Grčka - AP Kosovo i Metohija (nema uvoza u Republiku Srbiju van AP Kosovo i Metohija, niti je usluga povezana sa izvozom i privremenim uvozom), osnov za ostvarivanje poreskog oslobođenja može biti samo odredba člana 24. stav 1. tačka 8) Zakona o PDV, ako je reč o usluzi povezanoj sa tranzitom dobara, tj. ako se prevoz delom odvija preko teritorije Republike Srbije van AP Kosovo i Metohija. Ukoliko to nije slučaj (već se prevoz vrši bez prelaska preko teritorije Republike Srbije van AP Kosovo i Metohija), na promet predmetne usluge se obračunava PDV, u skladu sa opštim pravilima (po stopi od 20%).

5. Javni izvršitelj ispostavlja predračun sa zaračunatim PDV za predujam (na ime usluga javnog izvršitelja, naknada za pripremu, vođenje i arhiviranje predmeta) izvršnom poveriocu (privrednom društvu) sa sedištem u Zagrebu. Izvršni dužnik je lice iz Republike Srbije. Da li je ispravno da izvršitelj obračuna PDV za promet ove usluge?

Mesto prometa usluga izvršitelja, kao i svih drugih usluga, utvrđuje se primenom odredaba člana 12. Zakona o PDV. Opšte pravilo za određivanje mesta prometa usluga koje se pružaju licu koje se smatra poreskim obveznikom u smislu člana 12. Zakona o PDV, a koje je propisano članom 12. stav 4. Zakona o PDV, jeste da se mestom prometa usluge smatra mesto sedišta ili prebivališta, odnosno boravišta primaoca usluge.

Prema tome, kada obveznik PDV - javni izvršitelj pruža uslugu izvršenja izvršnom poveriocu sa sedištem u inostranstvu (konkretno Hrvatskoj), na promet predmetne usluge ne obračunava PDV saglasno članu 12. stav 4. Zakona o PDV, a podatak o ovom prometu iskazuje u polju 11.1 Obrascu POPDV.

6. Da li se u Obrazac POPDV evidentiraju inoračuni za ugostiteljske usluge koje je direktor doneo sa službenog puta, a koji se priznaju kao reprezentacija?

U Obrazac POPDV podaci se unose samo na osnovu računa ili drugog dokumenta koji glasi na obveznika PDV. Prema tome, ako predmetni računi nisu izdati na ime obveznika, isti se ne iskazuju u Obrascu POPDV. Navedeno je izričito predviđeno u Korisničkom uputstvu Poreske uprave za iskazivanje podataka u Obrascu POPDV, gde je u opštoj smernici 21. navedeno sledeće: „U slučaju službenih putovanja, u Obrascu

POPDV iskazuju se podaci o troškovima samo ako računi za te troškove - smeštaj, prevoz i dr. glase na obveznika PDV.”

Ukoliko računi za promet dobara i usluga plaćenih karticom u inostranstvu glase na obveznika, iskazuju se u odgovarajućem polju Obrascu POPDV, u zavisnosti od toga gde se promet smatra izvršenim i kakav je poreski tretman tog prometa. S tim u vezi, ako je npr. reč o ugostiteljskim uslugama (usluge predaje jela i pića za konzumaciju na licu mesta), te usluge se smatraju pruženim prema mestu gde su stvarno pružene, pa ako su te usluge stvarno pružene u inostranstvu podatak se iskazuje u polju 8d.3 Obrascu POPDV. Isti je slučaj i sa uslugama smeštaja u objektima u inostranstvu, prevoza zaposlenog u inostranstvu (npr. taksi prevoz, transfer do aerodroma i sl), računima za nabavku goriva, putarini plaćenju u inostranstvu i sl.

7. Knjižno zaduženje za električnu energiju zakupodavac izdaje zakupcu u SEF pod 1.06.2023. godine. Obračun električne energije se odnosi na april i to je navedeno na knjižnom zaduženju. Knjižno zaduženje kao dokument ne sadrži podatak o datumu prometa. Da li se prethodni porez po knjižnom zaduženju može koristiti u maju?

Obveznik PDV u konkretnom slučaju ima pravo na odbitak prethodnog poreza iskazanog u dokumentu o povećanju osnovice i PDV, tj. knjižnom zaduženju, najranije u poreskom periodu kada je zaduženje izdato, u konkretnom slučaju u poreskom periodu jun 2023. godine, nezavisno od toga na koji period se odnose prefakturisani troškovi. Naime, poreska obaveza po osnovu povećanja naknade za izvršeni promet dobara i usluga (konkretno za uslugu zakupa za april 2023. godine), nastaje u momentu kada dođe do povećanja naknade za taj promet, a to je momenat kada obveznik prefakturiše zaračunate troškove prometa (konkretno, troškove električne energije), tj. kada izda dokument o povećanju naknade, odnosno osnovice i PDV (e-fakturu tip „knjižno zaduženje” preko SEF). Dakle, u konkretnom slučaju obveznik PDV - zakupodavac će dugovani PDV po osnovu knjižnog zaduženja iskazati u Obrascu POPDV i poreskoj prijavi PDV za poreski period jun (u kojem je izdato zaduženje), a obveznik PDV - zakupac ostvaruje pravo na odbitak prethodnog poreza po tom dokumentu najranije u poreskom periodu jun.

8. Restoran brze hrane kupuje zamrznut burek od pekara po stopi PDV od 10%, koji peče u svojoj kuhinji. Koju stopu PDV restoran primenjuje prilikom prodaje bureka?

Ako obveznik PDV vrši prodaju bureka kao dobra (pekarski proizvod), reč je o prometu koji je oporeziv PDV po stopi od 10%, saglasno članu 23. stav 2. tačka 1) Zakona o PDV.



Međutim, ako obveznik PDV pruža uslugu predaje jela i pića za konzumaciju na licu mesta (ugostiteljsku uslugu), PDV se obračunava po stopi od 20%.

Naime, saglasno članu 34. *Pravilnika o porezu na dodatu vrednost* (dalje: Pravilnik o PDV), uslugama predaje jela i pića za konzumaciju na licu mesta smatraju se usluge predaje pripremljene ili nepripremljene hrane, pića ili hrane i pića, za ljudsku potrošnju, uz dodatne usluge koje omogućavaju njihovu trenutnu potrošnju (serviranje, posluživanje i dr.), nezavisno od toga da li se konzumacija vrši u ugostiteljskom objektu u kojem je hrana pripremljena, u ugostiteljskom objektu u kojem hrana nije pripremljena, u poslovnom ili stambenom prostoru primaoca usluga ili na drugom mestu.

Dodatnim uslugama koje omogućavaju trenutnu potrošnju hrane i pića, ne smatraju se usluge serviranja i posluživanja hrane i pića u objektu pekare.

Dakle, ako obveznik prodaje burek sa serviranjem i posluživanjem za konzumaciju na licu mesta u objektu pekare, predmetni promet se smatra prometom dobara - bureka i oporezuje se po posebnoj stopi PDV od 10%. Međutim, ako obveznik servira i poslužuje burek u ugostiteljskom objektu (npr. u restoranu), nije reč o prometu dobara već o prometu usluge predaje jela i pića za konzumaciju na licu mesta (ugostiteljskoj usluzi) koja se oporezuje po stopi od 20%.

9. Obveznik PDV poklanja terenski automobil MUP-u Republike Srbije. Obveznik je prilikom nabavke imao pravo na odbitak prethodnog poreza plaćenog pri uvozu tog automobila. Da li prilikom donacije postoji obaveza obračuna PDV?

Kod prometa bez naknade motornog vozila kod čije nabavke ili uvoza je obveznik PDV imao pravo na odbitak prethodnog poreza, postoji obaveza obračunavanja PDV u skladu sa Zakonom o PDV, nezavisno od toga kome se vozilo poklanja. S tim u vezi, u konkretnom slučaju obveznik PDV koji poklanja vozilo MUP-u, a s obzirom da je kod nabavke tog vozila imao pravo na odbitak prethodnog poreza, obračunava PDV za predmetni promet po stopi od 20%. Osnovicu za obračun PDV čini nabavna cena u momentu prometa, u koju nije uključen PDV (a saglasno članu 18. st. 1. i 3. Zakona o PDV).

Napominjemo, obveznik PDV za promet bez naknade nema obavezu izdavanja računa (u skladu sa Pravilnikom o PDV), niti e-fakture (u skladu sa *Zakonom o elektronskom fakturisanju*), ali može izdati račun (ili e-fakturu) za taj promet. Ukoliko obveznik ne izda e-fakturu za ovaj promet, dužan je da obračunati PDV evidentira u okviru zbirne evidencije u SEF. U Obrascu POPDV podaci o osnovici i obračunatom PDV iskazuju se na poziciji 3.7 Obrasca POPDV.

10. Da li obveznik ima pravo na odbitak PDV po fakturi dobavljača koji mu fakturiše održavanje zelenih površina ispred poslovnog objekta?

Obveznik PDV ima pravo na odbitak prethodnog poreza po osnovu usluga održavanja zelenih površina oko poslovnog objekta, pod opštim uslovima propisanim Zakonom o PDV. Dakle, ako obveznik predmetni objekat koristi za obavljanje delatnosti u okviru koje vrši promet dobara i usluga sa pravom na odbitak prethodnog poreza, i ako poseduje račun pružaoca usluge izdat u skladu sa Zakonom o PDV, ima pravo da PDV obračun za usluge održavanja zelenih površina oko tog objekta odbije kao prethodni porez. Sa druge strane, ako obveznik PDV predmetni objekat koristi za obavljanje delatnosti u okviru koje vrši promet bez prava na odbitak prethodnog poreza, nema pravo na odbitak prethodnog poreza po tom osnovu.

Napominjemo, ako obveznik predmetni objekat koristi za obavljanje delatnosti u okviru koje vrši i promet sa pravom i promet bez prava na odbitak prethodnog poreza, dužan je da izvrši podelu prethodnog poreza prema ekonomskim kriterijumima, a ako ne postoji ekonomski kriterijum za podelu prethodnog poreza u konkretnom slučaju, ima pravo na srazmerni poreski odbitak saglasno članu 30. Zakona o PDV.

11. Obveznik PDV se, između ostalog, bavi i međunarodnim transportom. Šleper je došao na carinsku ispostavu i zadržao se više od dozvoljenog vremena (ne krivicom obveznika). Carinski organi su ispostavili kaznu obvezniku, a njegov nadležnik prihvata da snosi troškove kazne. Da li se na iznos ovog troška obračunava PDV ili ne?

Prefakturisanje troška kazne koje prevoznik vrši primaocu usluge prevoza u konkretnom slučaju smatra se zaračunatim troškom usluge prevoza. To znači da se predmetni troškovi, ako se potražuju u računu za prevoznu uslugu, tretiraju kao deo naknade za uslugu prevoza (mogu se u računu navesti kao posebna stavka, kao specifikacija naknade), pa ako je usluga oporeziva PDV uračunavaju se u osnovicu za obračun PDV (saglasno članu 17. stav 3. tačka 2) Zakona o PDV). Ako je usluga prevoza oslobođena PDV u skladu sa članom 24. Zakona o PDV, tada je i prefakturisani trošak oslobođen PDV.

Ako se trošak kazne prefakturiše naknadno, reč je o povećanju naknade, odnosno osnovice za obračun PDV za uslugu prevoza i izdaje se dokument o povećanju osnovice i PDV, odnosno naknade (tzv. knjižno zaduženje), u kojem se, između ostalog, navodi i broj i datum računa izdatog za uslugu prevoza. U ovom slučaju, ako je promet usluge prevoza bio oporeziv PDV, na iznos predmetnog troška se obračunava PDV. Takođe, ako je usluga prevoza bila oslobođena u skladu sa članom 24. stav 1. tačka 1) Zakona o PDV (usluga prevoza povezana sa uvozom), postoji obaveza obračunavanja PDV

na iznos troška koji se naknadno potražuje, s obzirom da predmetni trošak nije uračunat u osnovicu za obračun PDV kod uvoza dobara. Međutim, ako je reč o trošku koji je u vezi sa uslugom prevoza koja je oslobođena PDV po članu 24. stav 1. tačka 8) Zakona o PDV (povezana sa izvozom, tranzitom ili privremenim uvozom), na iznos troška koji obveznik prefakturiše ne obračunava se PDV.

Elektronsko fakturisanje

12. Obveznik PDV izdao je e-fakturu kupcu. Međutim, e-faktura je na SEF evidentirana dva puta pod istim brojem. Duplo evidentirana faktura se na SEF videla i kod prodavca i kod kupca. Prodavac je jednu fakturu stornirao, a kupac je dao izjavu da nije knjižio obe fakture i da nije koristio PDV po osnovu obe fakture već samo po osnovu jedne. Da li u ovom slučaju u zbirnu evidenciju u SEF prodavac unosi podatak o umanjenju PDV koji je sadržan u storniranoj fakturi i na koji način treba da iskaže podatke u Obrascu POPDV?

Formalno gledano, obveznik PDV je dužan da na polju 3.2 Obrasca POPDV iskaže osnovicu i PDV sa obe fakture, a da na polju 3.6. POPDV iskaže osnovicu i PDV sa stornirane fakture. Takođe, po ovom osnovu treba evidentirati smanjenje PDV u zbirnoj evidenciji, na polju „Smanjenje PDV”.

13. Da li se za promet dobara koja se otpremaju na teritoriju AP Kosovo i Metohija izdaju e-fakture preko SEF i da li se unose u pojedinačnu ili zbirnu evidenciju PDV u SEF?

Ukoliko je reč o prometu dobara koja se otpremaju na teritoriju APKM, koji obveznik PDV vrši licu sa sedištem na teritoriji APKM koje nije korisnik SEF, ne postoji obaveza (a ni mogućnost) izdavanja e-fakture za taj promet. To znači da se račun za taj promet izdaje kao i do sada, u papirnoj formi. S obzirom da je predmetni promet oslobođen PDV u skladu sa članom 61. Zakona o PDV i članom 3. Uredbe o izvršavanju Zakona o porezu na dodatu vrednost na teritoriji Autonomne pokrajine Kosovo i Metohija za vreme važenja Rezolucije Saveta bezbednosti OUN broj 1244, u računu se ne iskazuje PDV. Samim tim, a imajući u vidu da se u PDV evidencijama na SEF evidentira samo obračunati PDV za promet za koji nije izdata e-faktura sa iskazanim PDV (ili nije izdat fiskalni račun), predmetni promet se ne evidentira ni u PDV evidencijama na SEF. Napominjemo, ako obveznik koji je izvršio promet do predaje poreske prijave PDV za poreski period kada je otpremio dobra na teritoriju APKM ne obezbedi dokaz u naplati potraživanja (koji je uslov za poresko oslobođenje), dužan je da na iznos naknade obračuna PDV (po preračunatoj stopi PDV) i da taj PDV iskaže na polju 3.2 Obrasca POPDV. Tako obračunati PDV obveznik evidentira

u pojedinačnoj evidenciji u SEF. U poreskom periodu kada obezbedi dokaz o naplati i ostvari poresko oslobođenje, obveznik PDV umanjuje osnovicu i PDV na polju 3.6 i iskazuje iznos naknade na polju 1.2 Obrasca POPDV. U tom poreskom periodu obveznik evidentira smanjenje PDV u zbirnoj evidenciji u SEF.

Ukoliko obveznik PDV predmetni promet vrši licu sa teritorije APKM koje jeste korisnik SEF, dužan je da izda e-fakturu za predmetni promet, s tim što koristi poresku kategoriju O i šifru osnova PDV-RS-61.

Porez na dobit pravnih lica

14. Domaće pravno lice isplaćuje kamatu povezanom pravnom licu iz Nemačke (sa kojom Republika Srbija ima potpisan Ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja) po osnovu ugovora o zajmu. Da li je, uz posedovanje potvrde o rezidentnosti, potrebno utvrditi da li je kamata u skladu sa principom „van dohvata ruke”, s obzirom da beneficirana stopa na prihode od kamate koji se isplaćuju rezidentu Nemačke iznosi 0%?

Kako je prema čl. 11. i 12. Ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja sa Nemačkom (dalje: UIDO) predviđeno da se kamata koja nastaje u državi ugovornici i isplaćena je rezidentu druge države ugovornice oporezuje samo u toj drugoj državi, ako je taj rezident stvarni korisnik kamate, ali uz ograničenje kada su u pitanju povezana pravna lica (član 11. stav 7. UIDO), proizlazi da je prethodno potrebno utvrditi kamatu koja je u skladu sa principom „van dohvata ruke”.

Drugim rečima, to znači da se uz posedovanje potvrde o rezidentnosti porez po odbitku na prihode od kamate ne plaća do iznosa plaćene kamate koja je u visini iznosa kamate koja se smatra da je u skladu sa principom „van dohvata ruke”, dok se na iznos kamate koji prelazi iznos kamate „van dohvata ruke” obračunava porez po odbitku primenom zakonske poreske stope od 20%.

15. Da li se troškovi stipendija, koji su obračunati a nisu isplaćeni u 2022. godini, priznaju kao trošak u poreskom bilansu za 2022. godinu?

Kada je stipendija data od strane pravnog lica, a sve u funkciji rešavanja i obezbeđivanja kadrovskih potreba tog pravnog lica, trošak po tom osnovu je priznat kao rashod u poreskom bilansu, u poreskom periodu kada je i obračunat, u konkretnom slučaju prilikom sastavljanja poreskog bilansa za 2022. godinu.

U suprotnom, ako predmetno stipendiranje nije u funkciji rešavanja i obezbeđivanja kadrovskih potreba pravnog lica, takav trošak ne bi mogao biti priznat kao rashod u poreskom bilansu, shodno članu 7a Zakona o porezu na dobit pravnih lica.



Radni odnosi, zarade, naknade, dodaci, druga primanja i doprinosi

16. Pravno lice koje se bavi proizvodnjom farmaceutskih proizvoda će nadoknaditi troškove prisustva lekara na naučnom simpozijumu koji se odnosi, pored ostalog, i na poboljšanje proizvodnje proizvoda pravnog lica (što dovodi i do unapređenja znanja lekara o novim trendovima u farmaceutskoj industriji). Po osnovu prisustvovanja na pomenutom simpozijumu lekari ne dobijaju naknadu, osim pokriva troškova učestvovanja - troškova prevoza, smeštaja i ishrane, kao i troškove kotizacije. Kakav je poreski tretman pokriva pomenutih troškova lekarima koji nisu zaposleni kod poslodavca - isplatioca?

Opšte pravilo je da se naknada troškova i drugih rashoda licima koja nisu zaposlena kod isplatioca oporezuje kao drugi prihod u skladu sa članom 85. stav 1. tačka 13) *Zakona o porezu na dohodak građana* (dalje: ZPDG) i to tako što se na poresku osnovicu - bruto prihod umanjeno za normirane troškove 20%, obračuna porez po stopi od 20%.

Međutim, **jedan od izuzetaka** od prethodno navedenog opšteg pravila propisan je stavom 6. tačka 5) istog člana ZPDG, a koji se odnosi na izuzimanje od oporezivanja prilikom dokumentovane naknade troškova po osnovu službenih putovanja u svrhu obavljanja poslova za domaćeg isplatioca, odnosno za lica koje upućuje na put, najviše do iznosa tih troškova koji su izuzeti od plaćanja poreza na zarade za zaposlene po članu 18. stav 1. tač. 2) do 5) ovog zakona, pod uslovom da se isplata vrši fizičkim licima, odnosno za fizička lica koja nisu zaposlena kod isplatioca, i to ako ta lica dobrovoljno, odnosno po pozivu sarađuju u humanitarne, zdravstvene, vaspitno-obrazovne, kulturne, sportske, naučno-istraživačke, verske i druge svrhe, uključujući i za potrebe predstavljanja u ime državnih organa ili organizacija, odnosno sarađuju u sindikalnim organizacijama, privrednim komorama, političkim strankama, savezima i udruženjima, nevladinim i u drugim nedobitnim organizacijama, pri čemu ne ostvaruju bilo koju drugu naknadu po osnovu te saradnje.

Navedenom odredbom, pod određenim uslovima, od oporezivanja je izuzeta samo naknada troškova službenog putovanja odnosno naknada troškova prevoza, smeštaja kao i ishrane i gradskog prevoza u mestu upućivanja (dnevnice) i to u visini u kojoj je naknada ovih troškova izuzeta u slučaju kada se ovi troškovi nadoknađuju i zaposlenima, odnosno u visini propisanoj članom 18. stav 1. tač. 2) do 5) ZPDG.

Jedan od osnovnih uslova za primenu navedenog izuzetka od oporezivanja naknade troškova službenog putovanja je da ta lica ne ostvaruju bilo koju drugu naknadu po osnovu te saradnje (što je ispunjeno u postavljenom pitanju).

Dalje, stavom 7. istog člana je precizirano da se pod naknadom po osnovu saradnje u smislu tačke 5) stav 6. ovog člana ne podrazumeva naknada za kotizaciju za prisustvovanje događaju kojim se realizuje saradnja. To znači da **ako se prilikom naknade troškova službenog putovanja plaćaju i troškovi kotizacije ali ne i druge naknade, može se primeniti navedeno oslobođenje, ali opet - samo za naknadu troškova službenog putovanja, a ne i za troškove kotizacije.**

Naime, iako je članom 85. stav 7. ZPDG propisano da se „pod naknadom po osnovu saradnje u smislu tačke 5) stav 6. ovog člana ne podrazumeva naknada za kotizaciju za prisustvovanje događaju kojim se realizuje saradnja”, to ne znači da je naknada za kotizaciju izuzeta od oporezivanja već samo znači da ukoliko pored naknade troškova službenog putovanja isplatioc prihvata i troškove kotizacije, ta kotizacija se neće smatrati naknadom po osnovu saradnje, odnosno ista neće biti smetnja da se ostvari oslobođenje prilikom naknade troškova službenog putovanja.

Obzirom da nijednom odredbom ZPDG **troškovi kotizacije za učešće na simpozijumu za lica koja nisu zaposlena kod isplatioca** nisu izuzeti od oporezivanja, proizilazi da isti jesu **oporezivi**, i to **prema opštem pravilu**, odnosno u skladu sa članom 85. stav 1. tačka 13) ZPDG i to tako što se na osnovicu poreza - bruto iznos naknade ovih troškova umanjeno za normirane troškove 20%, primeni poreska stopa 20%.

17. Da li poslodavac može svojim internim aktom koji se odnosi na naknadu troškova službenog putovanja da uredi visinu prava na dnevnicu (kao naknadu troškova za vreme provedeno na službenom putovanju), tako da se ista razlikuje u zavisnosti od radnog mesta zaposlenog i stručne spreme koja je potrebna za predmetno radno mesto?

Odredbama *Zakona o radu* propisano je samo pravo zaposlenog na naknadu troškova koji nastanu za vreme službenog putovanja, s tim da odredbama ovog zakona ovo pravo nije bliže uređeno, odakle proizilazi da nije bliže uređeno ni ostvarivanje prava na dnevnicu. Ovo dalje znači da Zakon o radu upućuje da je neophodno sve u vezi nadoknade troškova službenog puta bliže urediti opštim aktom (kolektivnim ugovorom ili pravilnikom o radu) odnosno ugovorom o radu, pri tom ne postavljajući izričita ograničenja.

U cilju davanja odgovora na postavljeno pitanje, smatramo da je neophodno imati u vidu pojam i prirodu dnevnice i napomenuti da pojam dnevnice, kao vid nadoknade troškova službenog putovanja, ne spominje Zakon o radu, već ZPDG i to u delu koji uređuje neoporezive iznose naknade troškova službenog putovanja. Međutim, ni odredbama ZPDG nije uređen pojam dnevnice, već ovaj zakon upućuje da se dnevnicu utvrđuje na način i u skladu sa uslovima propisanim od strane nadležnog državnog organa - *Uredba o naknadi troškova i otpremnini državnih službenika i nameštenika* (dalje: Uredba).

Odredbama Uredbe dnevnica je određena kao novčani iznos preko kojeg se nadoknađuju troškovi ishrane i gradskog prevoza u mestu u kojem se vrši službeni posao (u zemlji ili inostranstvu). Kao što se može zaključiti, reč je o naknadi troškova ishrane i gradskog prevoza u mestu upućivanja, koji nastaju za vreme provedeno na službenom putovanju.

Imajući u vidu pojam dnevnice, smatramo da na njenu visinu može uticati npr. mesto upućivanja. Na primer, prilikom uređivanja visine dnevnice, poslodavac može da uzme u obzir prosečnu cenu troškova ishrane i gradskog prevoza u mestu, odnosno u zemlji u koju se zaposleni upućuje, kao i trajanje službenog putovanja. U tom smislu, nije sporno da dnevnice mogu biti različito utvrđene u zavisnosti u koje mesto, odnosno zemlju je zaposleni upućen, kao i koliko traje to službeno putovanje. Sa druge strane, nije jasno na koji način bi činjenica radnog mesta uticala na visinu ovih troškova. Evidentno je da poslovi radnog mesta koje zaposleni obavlja utiču na njegovu zaradu, ali nije jasno kako bi uticali na visinu troškova ishrane i gradskog prevoza u mestu upućivanja, odnosno na visinu ove naknade.

Obzirom da, na primer, prema Presudi Vrhovnog kasacionog suda, Rev2 555/2015 od 3.2.2016. godine, visina troškova na ime regresa za godišnji odmor i na ime troškova ishrane u toku rada, mora biti određena linearno za sve zaposlene (odnosno ovi troškovi moraju biti isplaćeni svim zaposlenima u istom iznosu), bez obzira na stručnu spremu, zvanje i radno mesto, smatramo da bi isti princip mogao da se primeni i na naknadu troškova službenog putovanja, jer na visinu troškova pa i na visinu njihove nadoknade svakako utiču objektivni faktori (mesto upućivanja, trajanje službenog putovanja i sl.), ali, prema našem mišljenju, ne i činjenica radnog mesta zaposlenog (i stručne spremlje koja je potrebna za odgovarajuće radno mesto).

18. Ukoliko poslodavac isplaćuje naknadu troškova ishrane volonteru (prema dostavljenom računu) u skladu sa Zakonom o volontiranju, kakav je poreski tretman predmetne isplate?

Kao jedno od načela volontiranja, saglasno članu 10. stav 1. *Zakona o volontiranju* je i načelo besplatnosti volontiranja, koje podrazumeva da volonter nema pravo na novčanu naknadu ili drugu imovinsku korist za volontiranje. Ipak, stavom 2. istog člana propisano je da se novčanom naknadom ili imovinskom koristi za volontera ne smatra naknada troškova volontiranja, između ostalog i za putovanja, smeštaj i ishranu volontera i drugih troškova koji nastanu u vezi sa izvršavanjem volonterskih usluga i aktivnosti.

Kako je članom 9. stav 1. tačka 27) ZPDG propisano da se ne plaća porez na dohodak građana na primanja ostvarena po osnovu naknade troškova volontiranja koju ostvaruje volonter, u skladu sa zakonom kojim se uređuje volontiranje, to znači da su prihodi koje volonter ostvari po osnovu ishrane izuzeti od oporezivanja.

19. Zaposleni će nakon nepune tri godine radnog odnosa kod tekućeg poslodavca ostvariti pravo na starosnu penziju. Da li predmetni zaposleni ostvaruje pravo na visinu otpremnine pri odlasku u penziju srazmerno punim godinama njegovog radnog odnosa kod ovog poslodavca?

U skladu sa članom 119. stav 1. tačka 1) Zakona o radu poslodavac je dužan da isplati, u skladu sa opštim aktom, zaposlenom otpremninu pri odlasku u penziju, najmanje u visini dve prosečne zarade u Republici Srbiji prema poslednjem objavljenom podatku republičkog organa nadležnog za statistiku.

Prema odredbama Zakona o radu, pod zaradom se podrazumeva zarada koja sadrži porez i doprinose koji se plaćaju iz zarade - bruto zarada, to znači da se pod pojmom prosečna zarada u Republici Srbiji, koja i predstavlja osnovicu za obračun otpremnine, podrazumeva prosečna bruto zarada.

Napominjemo da je, saglasno članu 186. stav 1. Zakona o radu, poslodavac dužan da zaposlenom, u slučaju prestanka radnog odnosa, isplati sve neisplaćene zarade, naknade zarade i druga primanja koja je zaposleni ostvario do dana prestanka radnog odnosa u skladu sa opštim aktom i ugovorom o radu. Isplatu obaveza iz stava 1. ovog člana poslodavac je dužan da izvrši najkasnije u roku od 30 dana od dana prestanka radnog odnosa.

Dakle, u skladu sa odredbama Zakona o radu, poslodavac je u obavezi da zaposlenom prilikom odlaska u penziju isplati otpremninu najmanje u visini dve prosečne zarade u Republici Srbiji prema poslednjem objavljenom podatku republičkog organa nadležnog za statistiku, nezavisno od vremenskog perioda koji je predmetni zaposleni proveo u radnom odnosu kod poslodavca.

20. Da li poslodavac (osnovan 2019. godine) koji sa 19 lica ima zaključen ugovor o radu, a dva lica je radno angažovao van radnog odnosa - ugovor o autorskom delu i ugovor o pravima i obavezama direktora van radnog odnosa, ima obavezu zapošljavanja osobe sa invaliditetom?

Obaveza zapošljavanja, u smislu *Zakona o profesionalnoj rehabilitaciji i zapošljavanju osoba sa invaliditetom* (dalje: *Zakon o profesionalnoj rehabilitaciji*), jeste obaveza svakog poslodavca koji ima najmanje 20 zaposlenih da u radnom odnosu ima određeni broj osoba sa invaliditetom. Pritom se pod zaposlenim licem podrazumeva lice koje je u radnom odnosu, u skladu sa propisima o radu i kao takvo je prijavljeno na obavezno socijalno osiguranje u Centralni registar obaveznog socijalnog osiguranja.

U skladu sa *Pravilnikom o načinu praćenja izvršavanja obaveze zapošljavanja osoba sa invaliditetom i načinu dokazivanja izvršavanja te obaveze*, poslodavac koji ima obavezu zapošljavanja osoba sa invaliditetom jeste svako domaće ili strano pravno ili fizičko lice koje ima najmanje 20 zaposlenih



lica i ne smatra se novoosnovanim poslodavcem u skladu sa Zakonom o profesionalnoj rehabilitaciji, odnosno Republika Srbija za zaposlene u državnim organima, autonomna pokrajina za zaposlene u pokrajinskim organima i jedinica lokalne samouprave za zaposlene u organima jedinice lokalne samouprave.

Dakle, iz prethodnog proizilazi da poslodavac koji ima 19 zaposlenih sa kojima je zaključen ugovor o radu i prijavio ih je na obavezno socijalno osiguranje, i dva lica koja su radno angažovana van radnog odnosa - ugovor o autorskom delu i ugovor o pravima i obavezama direktora, nema obavezu da zaposli osobu koja ima status osobe sa invaliditetom, s obzirom da ima manje od 20 zaposlenih.

Računovodstvo i izveštavanje

21. Na kom kontu se knjiži više plaćeni porez na dobit za koji može da se traži povraćaj ili po osnovu kog se mogu umanjivati akontacije poreza u narednoj godini?

Ako je privredni subjekt kao obveznik poreza na dobit u vidu akontacije platio više poreza nego što je bio dužan da plati po obavezi obračunatoj u poreskoj prijavi, za više plaćeni porez zadužuje račun 223 - Potraživanja za više plaćen porez na dobitak i odobrava račun 721 - Poreski rashod perioda. Više plaćeni porez uračunava se kao akontacija za naredni period ili se obvezniku vraća na njegov zahtev. U slučaju povraćaja više plaćenog poreza na dobit, za uplaćeni iznos zadužuje se račun 241 - Tekući (poslovni) računi, a odobrava račun 223. Ukoliko se subjekt odluči da za iznos više plaćenog poreza umanjuje akontacije poreza u narednoj godini, za iznos više plaćenog poreza zadužuje se račun 481 - Obaveze za porez iz rezultata, a za isti iznos odobrava račun 223.

22. Po kojoj vrednosti i na koji način se računovodstveno evidentiraju nabavljeni i potencijalnim kupcima podeljeni besplatni uzorci robe primljeni od inodobavljača u reklamne svrhe za koje je prilikom uvoza plaćena carina i PDV koji je korišćen kao prethodni porez?

Besplatni uzorci robe, primljeni od inodobavljača u reklamne svrhe, knjiže se sledećim stavom za knjiženje: 101, 274, 270/679, 435, 482. Na poklon primljeni uzorci priznaju se po tržišnoj (fer) vrednosti (iskazanoj na dokumentu inodobavljača) uvećanoj za carinu i poreze koji se ne refundiraju kao i za sve zavisne troškove nabavke. U visini tržišne (fer) vrednosti primljenih uzoraka priznaju se prihodi na računu 679. Po osnovu utrošenih (potencijalnim kupcima podeljenih) uzoraka priznaju se troškovi materijala stavom za knjiženje 535/101.

23. Koja je razlika u donatorstvu i sponzorstvu, odnosno kako se u poslovnim knjigama evidentira nastali izdatak po osnovu donacije, a kako po osnovu sponzorstva, u skladu sa Pravilnikom o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike?

Donacija podrazumeva aktivnost koja se realizuje kroz dobrovoljno davanje u novcu, dobrima ili uslugama, bez obaveze primaoca da davaocu ili nekom trećem licu izvrši neku protivčinidbu.

Sponzorstvo podrazumeva dvostrano obavezan posao u kojem se sponzor obavezuje da će drugoj strani preneti određeni iznos novčanih sredstava, dobara ili usluga, dok se druga sponzorizovana strana obavezuje da će zauzvrat sponzoru pružiti određene propagandne ili reklamne usluge kao protivčinidbu.

Samim tim u računovodstvenom smislu, ukoliko ne postoji obaveza primaoca da učini bilo kakvu protivčinidbu, tako nastali izdaci imaju osnov da se u skladu sa *Pravilnikom o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike* evidentiraju kao donacija na računu 579 - Ostali nepomenuti rashodi.

S druge strane, ukoliko primalac sredstava ima obavezu protivčinidbe, nije reč o donaciji, već izdatak davanja nastao po navedenom osnovu predstavlja sponzorstvo i evidentira se na računu 535 - Troškovi reklame i propagande. U slučaju sponzorstva, kada sponzor uplati celokupan iznos ugovorenih novčanih sredstava, a protivčinidba, na primer reklamiranje, se realizuje u dužem vremenskom periodu, reč je o unapred plaćenom trošku koji se može razgraničiti između izveštajnih perioda, preko računa vremenskog razgraničenja, račun 280 - Unapred plaćeni troškovi.

24. Kako pravno lice potpisuje finansijski izveštaj i dokumentaciju u slučaju kada je zakonski zastupnik ograničen supotpisom drugog zakonskog zastupnika?

Ukoliko je zakonski zastupnik pravnog lica ograničen supotpisom drugog zakonskog zastupnika, zahtev za dostavljanje finansijskih izveštaja, kao i svaki dokument koji donosi zakonski zastupnik (na primer napomene uz finansijske izveštaje) potpisuju zakonski zastupnik i supotpisnik, te oba lica treba navesti u zahtevu za potpisnike.

Međutim, kada supotpisnik nema kvalifikovani elektronski potpis, u potpisnike se navodi samo zakonski zastupnik, dok se u delu zahteva koji se odnosi na dokumentaciju prilaže saglasnost supotpisnika.

**Aleksandar Milanović, Olica Pješčić, Bojan Mitković,
Biljana Mihajlović, Suzana Kostić, Vesna Ljubičić**

AKTUELNA MIŠLJENJA MINISTARSTVA FINANSIJA





AKTUELNA MIŠLJENJA MINISTARSTVA FINANSIJA

Porez na dodatu vrednost

Određivanje mesta prometa usluge koju obveznik PDV pruža privrednom društvu - obvezniku PDV čije je sedište u inostranstvu, a koje u Srbiji nema ogranak ni predstavništvo, već drugi vid stalne poslovne jedinice

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-270/2023-04 od 4.5.2023. godine)**

„...poreski obveznik je lice, uključujući i lice koje u Republici Srbiji nema sedište, odnosno prebivalište (dalje: strano lice), koje samostalno obavlja promet dobara i usluga, u okviru obavljanja delatnosti (trajna aktivnost proizvođača, trgovca ili pružaoca usluga u cilju ostvarivanja prihoda, uključujući i delatnosti eksploatacije prirodnih bogatstava, poljoprivrede, šumarstva i samostalnih zanimanja). Smatra se da obveznik obavlja delatnost i kada je vrši u okviru stalne poslovne jedinice, uz napomenu da ako strano lice u Republici Srbiji ima stalnu poslovnu jedinicu, to strano lice obveznik je za promet koji ne vrši njegova stalna poslovna jedinica. Za svrhu bližeg uređivanja obavljanja delatnosti poreskog obveznika ZPDV definisana je stalna poslovna jedinica kao organizacioni deo pravnog lica koji u skladu sa zakonom može da obavlja delatnost. S tim u vezi, stalnom poslovnom jedinicom, koja u skladu sa zakonom može da obavlja delatnost, smatra se ogranak privrednog društva. Pored ogranka, u slučaju kada je međunarodnim ugovorom predviđeno da predstavništvo može obavljati određenu delatnost, to predstavništvo smatra se stalnom poslovnom jedinicom koja u skladu sa zakonom može da obavlja delatnost.

Mesto prometa usluga određuje se u zavisnosti od toga da li se usluge pružaju poreskom obvezniku ili licu koje nije poreski obveznik, u smislu člana 12. ZPDV, pri čemu je ZPDV uređeno koja se lica smatraju poreskim obveznicima za svrhu primene pravila za određivanje mesta prometa usluga. U slučaju kada za određivanje mesta prometa usluga koje se pružaju poreskom obvezniku nisu propisani izuzeci od primene načela propisanog članom 12. stav 4. ZPDV, mestom prometa usluga koji se vrši poreskom obvezniku smatra se mesto u kojem primalac usluga ima sedište ili stalnu poslovnu jedinicu ako se promet usluga vrši stalnoj poslovnoj jedinici koja se ne nalazi u mestu u kojem primalac usluga ima

prebivalište ili boravište. Stalnom poslovnom jedinicom za svrhu primene pravila propisanih članom 12. ZPDV smatra se izdvojeni organizacioni deo privrednog društva određen zakonom kojim se uređuju privredna društva (ogranak i predstavništvo).

Saglasno navedenom, kada obveznik PDV pruža usluge, čije se mesto prometa određuje u skladu sa članom 12. stav 4. ZPDV (npr. usluge prevoza dobara), privrednom društvu sa sedištem u inostranstvu, koje u Republici Srbiji nema ogranak ni predstavništvo, već, prema navodima iz vašeg zahteva, u Republici Srbiji ima drugi vid stalne poslovne jedinice definisane zakonom kojim se uređuje porez na dobit pravnih lica, pri čemu je to strano privredno društvo obveznik PDV u Republici Srbiji, mestom prometa predmetnih usluga, u konkretnom slučaju, smatra se mesto u inostranstvu u kojem se nalazi sedište tog stranog privrednog društva.

Pored toga, obaveštavamo Vas da je, u cilju dobijanja odgovora na drugo pitanje koje ste postavili u zahtevu, potrebno da isto konkretizujete.”

Određivanje PDV dužnika za promet koji se odnosi na isporuku rasvete sa postavljanjem na postojeću električnu instalaciju

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-00230/2023-04 od 8.5.2023. godine)**

„...za promet dobara i usluga iz oblasti građevinarstva koji obveznik PDV izvrši drugom obvezniku PDV, odnosno licu iz člana 9. stav 1. Zakona, obavezu obračunavanja i plaćanja PDV ima primalac dobara i usluga kao poreski dužnik iz člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona, ako je vrednost tog prometa veća od 500.000 dinara, bez PDV. Pravilnikom o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 37/2021, 64/2021, 127/2021, 49/2022, 59/2022, 7/2023 i 15/2023 - dalje: Pravilnik) bliže se uređuje šta se, u smislu člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona, smatra dobrima i uslugama iz oblasti građevinarstva. Međutim, isporuka rasvete sa postavljanjem na postojeću električnu instalaciju ne smatra se prometom iz oblasti građevinarstva u smislu člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona, što znači da je poreski dužnik za predmetni promet obveznik PDV koji taj promet vrši.”

(Ne)postojanje prava na odbitak prethodnog PDV banke po osnovu nabavke dobara i usluga od obveznika PDV - izvođača radova

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-422/2023-04 od 10.5.2023. godine)**

„I ...za promet dobara i usluga iz oblasti građevinarstva koji obveznik PDV vrši drugom obvezniku PDV, odnosno licu iz člana 9. stav 1. Zakona, obavezu obračunavanja i plaćanja PDV ima primalac dobara i usluga kao poreski dužnik iz člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona, ako je vrednost tog prometa veća od 500.000 dinara, bez PDV. Za promet dobara i usluga koji se vrši između obveznika PDV, navedeno pravilo primenjuje se isključivo ako je taj promet izvršen između obveznika PDV evidentiranih za obavezu plaćanja PDV u skladu sa Zakonom.

Pravilnikom o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 37/2021, 64/2021, 127/2021, 49/2022, 59/2022, 7/2023 i 15/2023 - dalje: Pravilnik) bliže se uređuje šta se, u smislu člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona, smatra dobrima i uslugama iz oblasti građevinarstva.

S tim u vezi, kada obveznik PDV - izvođač građevinskih radova vrši promet dobara ili usluga iz oblasti građevinarstva u smislu člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona, uz uslov da je vrednost tog prometa veća od 500.000 dinara, bez PDV, primaocu dobara ili usluga - banci, poreski dužnik određuje se u zavisnosti od toga da li je banka (primalac dobara ili usluga) obveznik PDV. Naime, ako je banka obveznik PDV, poreski dužnik za taj promet je obveznik PDV - banka, a ako banka nije obveznik PDV, poreski dužnik je obveznik PDV - isporučilac dobara, odnosno pružalac usluga.

Poreski dužnik je dužan da po osnovu izvršenog prometa obračuna PDV i da obračunati PDV plati u skladu sa Zakonom.

II Obveznik PDV koji nabavljena dobra, odnosno usluge u Republici koristi ili će ih koristiti za promet dobara, odnosno usluga sa pravom na odbitak prethodnog poreza, tj. za promet koji je oporeziv PDV, promet za koji je propisano poresko oslobođenje sa pravom na odbitak prethodnog poreza ili za promet koji se smatra izvršenim u inostranstvu ako bi za taj promet postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza da je izvršen u Republici, ima pravo da PDV obračunat za promet dobara, odnosno usluga prethodnog učesnika u prometu odbije kao prethodni porez, uz ispunjenje uslova propisanih odredbama člana 28. Zakona. S tim u vezi, ako obveznik PDV - banka primljena dobra, odnosno usluge koristi za promet dobara, odnosno usluga sa pravom na odbitak prethodnog poreza, u tom slučaju ima pravo na odbitak prethodnog poreza po osnovu nabavke dobara, odnosno usluga od obveznika PDV - izvođača radova (npr. ako će objekat koji gradi u svojstvu investitora koristiti za promet usluge davanja u zakup poslovnog prostora). Međutim, ako banka nabavljena dobra, odnosno usluge koristi za promet

po osnovu kojeg ne postoji pravo na odbitak prethodnog poreza (npr. za promet novca i kapitala za koji je odredbama člana 25. stav 1. Zakona propisano poresko oslobođenje bez prava na odbitak prethodnog poreza), nema pravo da PDV obračunat za promet dobara, odnosno usluga prethodnog učesnika u prometu odbije kao prethodni porez. Pored toga, ako obveznik PDV - banka koristi nabavljena dobra, odnosno usluge delom za promet sa pravom na odbitak prethodnog poreza, a delom za promet ili druge aktivnosti po osnovu kojih ne postoji pravo na odbitak prethodnog poreza, obveznik PDV - banka dužan je da izvrši podelu prethodnog poreza u skladu sa članom 30. Zakona.

Lice koje nije obveznik PDV, primera radi banka, nema pravo na odbitak prethodnog poreza u skladu sa Zakonom.”

Određivanje mesta prometa usluge koju obveznik PDV pruža privrednom društvu sa sedištem u inostranstvu, koje u Srbiji nema ogranak ni predstavništvo, a koje je obveznik PDV u Republici Srbiji

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-1222/2021-04 od 4.5.2023. godine)**

„...poreski obveznik je lice, uključujući i lice koje u Republici Srbiji nema sedišta, odnosno prebivalište (dalje: strano lice), koje samostalno obavlja promet dobara i usluga, u okviru obavljanja delatnosti (trajna aktivnost proizvođača, trgovca ili pružaoca usluga u cilju ostvarivanja prihoda, uključujući i delatnosti eksploatacije prirodnih bogatstava, poljoprivrede, šumarstva i samostalnih zanimanja). Smatra se da obveznik obavlja delatnost i kada je vrši u okviru stalne poslovne jedinice, uz napomenu da ako strano lice u Republici Srbiji ima stalnu poslovnu jedinicu, to strano lice obveznik je za promet koji ne vrši njegova stalna poslovna jedinica. Za svrhu bližeg uređivanja obavljanja delatnosti poreskog obveznika ZPDV definisana je stalna poslovna jedinica kao organizacioni deo pravnog lica koji u skladu sa zakonom može da obavlja delatnost. S tim u vezi, stalnom poslovnom jedinicom, koja u skladu sa zakonom može da obavlja delatnost, smatra se ogranak privrednog društva. Pored ogranka, u slučaju kada je međunarodnim ugovorom predviđeno da predstavništvo može obavljati određenu delatnost, to predstavništvo smatra se stalnom poslovnom jedinicom koja u skladu sa zakonom može da obavlja delatnost.

Mesto prometa usluga određuje se u zavisnosti od toga da li se usluge pružaju poreskom obvezniku ili licu koje nije poreski obveznik, u smislu člana 12. ZPDV, pri čemu je ZPDV uređeno koja se lica smatraju poreskim obveznicima za svrhu primene pravila za određivanje mesta prometa usluga. U slučaju kada za određivanje mesta prometa usluga koje se pružaju poreskom obvezniku nisu propisani izuzeci od primene načela propisanog članom 12. stav 4. ZPDV, mestom prometa usluga koji se vrši poreskom obvezniku smatra se mesto u kojem primalac usluga ima sedišta ili stalnu



poslovnu jedinicu ako se promet usluga vrši stalnoj poslovnoj jedinici koja se ne nalazi u mestu u kojem primalac usluga ima prebivalište ili boravište. Stalnom poslovnom jedinicom za svrhu primene pravila propisanih članom 12. ZPDV smatra se izdvojeni organizacioni deo privrednog društva određen zakonom kojim se uređuju privredna društva (ogranak i predstavništvo).

Saglasno navedenom, kada obveznik PDV pruža usluge, čije se mesto prometa određuje u skladu sa članom 12. stav 4. ZPDV (npr. usluge carinskog zastupanja), privrednom društvu sa sedištem u inostranstvu, koje u Republici Srbiji nema ogranak ni predstavništvo, pri čemu je to strano privredno društvo obveznik PDV u Republici Srbiji, mestom prometa predmetnih usluga, u konkretnom slučaju, smatra se mesto u inostranstvu u kojem se nalazi sedište tog stranog privrednog društva. Na promet navedenih usluga PDV se ne obračunava i ne plaća."

Određivanje PDV dužnika za promet dobara i usluga iz oblasti građevinarstva koji obveznik PDV vrši ministarstvu kao finansijeru izgradnje objekata

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-00413/2023-04 od 5.5.2023. godine)**

„...za promet dobara i usluga iz oblasti građevinarstva koji obveznik PDV izvrši drugom obvezniku PDV, odnosno licu iz člana 9. stav 1. Zakona, obavezu obračunavanja i plaćanja PDV ima primalac dobara i usluga kao poreski dužnik iz člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona, ako je vrednost tog prometa veća od 500.000 dinara, bez PDV. Pravilnikom o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 37/2021, 64/2021, 127/2021, 49/2022, 59/2022, 7/2023 i 15/2023) bliže je uređeno šta se, u smislu člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona, smatra dobrima i uslugama iz oblasti građevinarstva. S tim u vezi, u slučaju prometa dobara, odnosno usluga iz oblasti građevinarstva u smislu člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona, u vrednosti većoj od 500.000 dinara, bez PDV, koji vrši obveznik PDV licu iz člana 9. stav 1. Zakona - Ministarstvu turizma i omladine (koje ima svojstvo finansijera kod realizacije izgradnje konkretnih objekata), poreski dužnik je Ministarstvo turizma i omladine, što znači da je to ministarstvo dužno da obračuna PDV i da obračunati PDV plati u skladu sa Zakonom.

Napominjemo, odredbama člana 9. Zakona uređeno je da Republika i njeni organi, organi teritorijalne autonomije i lokalne samouprave, kao i pravna lica osnovana zakonom, odnosno aktom organa Republike, teritorijalne autonomije ili lokalne samouprave u cilju obavljanja poslova državne uprave ili lokalne samouprave nisu obveznici u smislu Zakona za promet dobara i usluga iz delokruga organa, odnosno za promet dobara i usluga koji vrše u cilju obavljanja poslova državne uprave ili lokalne samouprave, kao i izuzeci od primene tih pravila. Navedene odredbe Zakona ne primenjuju se na promet dobara i usluga koji obveznici PDV i druga lica

vrše Republici i njenim organima, organima teritorijalne autonomije i lokalne samouprave, kao i pravnim licima osnovanim zakonom, odnosno aktom organa Republike, teritorijalne autonomije ili lokalne samouprave u cilju obavljanja poslova državne uprave ili lokalne samouprave."

(Ne)postojanje prava na refundaciju PDV za kupovinu prvog stana od obveznika PDV - preduzetnika

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-279/2023-04 od 10.5.2023. godine)**

„...preduzetnik je poslovno sposobno fizičko lice koje obavlja delatnost u cilju ostvarivanja prihoda i koje je kao takvo registrovano u skladu sa zakonom o registraciji. Fizičko lice upisano u poseban registar, koje obavlja delatnost slobodne profesije, uređenu posebnim propisom, smatra se preduzetnikom u smislu Zakona o privrednim društvima ako je tim (posebnim) propisom to određeno. Preduzetnik posluje i učestvuje u pravnom prometu pod poslovnim imenom koje je registrovano u skladu sa zakonom o registraciji.

U skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 72/2019, 8/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020 i 138/2022 - dalje: Zakon), obveznik PDV - preduzetnik dužan je da za prvi prenos prava raspolaganja na stanu u okviru novoizgrađenog građevinskog objekta obračuna PDV i da obračunati PDV plati u skladu sa Zakonom. S tim u vezi, po osnovu kupovine prvog stana od obveznika PDV - preduzetnika, kupac prvog stana ima pravo na refundaciju PDV u skladu sa članom 56a Zakona i članom 276. Pravilnika o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 37/2021, 64/2021, 127/2021, 49/2022, 59/2022, 7/2023 i 15/2023). Međutim, ako u ugovoru o prodaji stana nije na strani prodavca naveden obveznik PDV koji je preduzetnik, tj. njegovo poslovno ime koje je registrovano u skladu sa zakonom o registraciji, već je kao prodavac stana navedeno fizičko lice koje kao takvo nije obveznik PDV, kupac stana nema pravo na refundaciju PDV po osnovu kupovine prvog stana."

Određivanje mesta prometa marketinških usluga koje obveznik PDV - organizator konferencije pruža obvezniku na osnovu ugovora o sponzorstvu u slučaju kada se pruža više usluga u okviru odabranog paketa za koji je ugovorena jedinstvena naknada

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-396/2022-04 od 24.5.2023. godine)**

„...kada obveznik PDV - organizator konferencije, na osnovu ugovora o sponzorstvu zaključenog sa poreskim obveznikom

u smislu člana 12. Zakona, pruža tom poreskom obvezniku marketinške usluge (npr. učešće na panelu, učešće u radio-nici, prostor za izložbeni štand, emitovanje reklame iz produkcije sponzora, intervju za aftermovie, vidljivost logoa, promociju konferencije na društvenim mrežama, blog post i dr.) pojedinačno, odnosno više usluga u okviru odabranog „paketa usluga” za koji je ugovorena jedinstvena naknada, pri čemu odabrani „paket usluga” uključuje i određeni broj ulaznica za konferenciju, odnosno VIP događaj (kao sporedan promet koji se vrši uz promet marketinških usluga) i pravo na popust za kupovinu dodatnih ulaznica za konferenciju, mestom prometa marketinških usluga smatra se mesto u kojem primalac usluga ima sedišta ili stalnu poslovnu jedinicu ako se promet usluga vrši stalnoj poslovnoj jedinici koja se ne nalazi u mestu u kojem primalac usluga ima sedišta, odnosno mesto u kojem primalac usluga ima prebivalište ili boravište, nezavisno od toga da li se konferencija održava u Republici Srbiji ili u inostranstvu.

Za promet marketinških usluga koje se pružaju poreskom obvezniku u smislu člana 12. Zakona, koji u Republici Srbiji ima sedišta ili stalnu poslovnu jedinicu (ako se promet usluga vrši stalnoj poslovnoj jedinici koja se ne nalazi u mestu u kojem primalac usluga ima sedišta), odnosno koji u Republici Srbiji ima prebivalište ili boravište, PDV se obračunava i plaća u skladu sa Zakonom, dok se za promet predmetnih usluga koje se pružaju poreskom obvezniku u smislu člana 12. Zakona, koji u inostranstvu ima sedišta ili stalnu poslovnu jedinicu (ako se promet usluga vrši stalnoj poslovnoj jedinici koja se ne nalazi u mestu u kojem primalac usluga ima sedišta), odnosno koji u inostranstvu ima prebivalište ili boravište, PDV ne obračunava i ne plaća.

Po osnovu prometa marketinških usluga obveznik PDV ima pravo na odbitak prethodnog poreza, nezavisno od toga da li je mesto njihovog prometa u Republici Srbiji ili u inostranstvu, uz ispunjenje uslova propisanih Zakonom.”

Nepostojanje obaveze obračunavanja PDV na promet usluga fizikalne terapije koje se vrše u okviru ambulate za rehabilitaciju u skladu sa propisima koji uređuju zdravstvenu zaštitu

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-505/2023-04 od 24.5.2023. godine)**

„...propisano je poresko oslobođenje bez prava na odbitak prethodnog poreza za promet usluga koje pružaju lekari, stomatolozi ili druga lica u skladu sa propisima koji regulišu zdravstvenu zaštitu. S tim u vezi, na promet usluga fizikalne terapije koje se vrše u okviru ambulate za rehabilitaciju u skladu sa propisima koji uređuju zdravstvenu zaštitu, PDV se ne obračunava i ne plaća. Po osnovu navedenog prometa ne postoji pravo na odbitak prethodnog poreza.”

Nepostojanje prava na oslobođenje PDV za promet usluga koje javno preduzeće - zoološki vrt naplaćuje putem ulaznica

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-01073/2022-04 od 25.5.2023. godine)**

„...PDV se ne plaća na promet usluga iz oblasti kulture i sa njima neposredno povezanog prometa dobara i usluga, od strane lica čija delatnost nije usmerena ka ostvarivanju dobiti (lica koja su osnovana od strane Republike, autonomne pokrajine ili jedinice lokalne samouprave i čiji je vlasnik Republika, autonomna pokrajina ili jedinica lokalne samouprave u potpunosti ili u većinskom delu), a koja su registrovana za tu delatnost.

Pravilnikom o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 37/2021, 64/2021, 127/2021, 49/2022, 59/2022, 7/2023 i 15/2023 - dalje: Pravilnik) uređeno je da se uslugama u smislu člana 25. stav 2. tačka 14) Zakona smatraju, između ostalog, usluge iz delatnosti botaničkih bašti i zooloških vrta, koje pružaju lica registrovana za obavljanje tih delatnosti, a čija delatnost nije usmerena ka ostvarivanju dobiti.

Javno preduzeće je preduzeće koje obavlja delatnost od opšteg interesa, a koje osniva Republika Srbija, autonomna pokrajina ili jedinica lokalne samouprave. Jedan od ciljeva osnivanja javnog preduzeća je sticanje dobiti.

Saglasno navedenom, na promet usluga koje JP „Zoološki vrt” naplaćuje putem ulaznica ne primenjuje se poresko oslobođenje iz člana 25. stav 2. tačka 14) Zakona, s obzirom na to da se JP „Zoološki vrt”, smatra licem čija je delatnost usmerena ka ostvarivanju dobiti. Na promet predmetnih usluga PDV se obračunava i plaća po posebnoj stopi PDV od 10% u skladu sa odredbom člana 23. stav 2. tačka 12) Zakona.”

PDV tretman prometa usluge digitalne trgovine preko platforme obveznika PDV - stranog lica u slučaju kada to strano lice vrši prodaju prava na korišćenje softvera obveznika PDV sa sedištem u Srbiji, kao njegov zastupnik

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-508/2023-04 od 29.5.2023. godine)**

„I ...mesto prometa usluga određuje se u zavisnosti od toga da li se usluge pružaju poreskom obvezniku ili licu koje nije poreski obveznik u smislu člana 12. ZPDV, pri čemu je ZPDV uređeno koja se lica smatraju poreskim obveznicima za svrhu primene pravila za određivanje mesta prometa usluga. U slučaju kada za određivanje mesta prometa usluga nisu propisani izuzeci od primene načela propisanog članom 12. stav 4. ZPDV, mesto prometa usluga određuje se u skladu sa tim načelom. Prema navedenom načelu, tj. prema članu 12. stav 4. ZPDV, mestom prometa usluga koji se vrši poreskom obvezniku smatra se mesto u kojem primalac usluga ima sedišta ili stalnu poslovnu jedinicu ako se promet usluga vrši



stalnoj poslovnoj jedinici koja se ne nalazi u mestu u kojem primalac usluga ima sedišta, odnosno mesto u kojem primalac usluga ima prebivalište ili boravište.

Saglasno navedenom, kada obveznik PDV - strano lice i obveznik PDV - pravno lice sa sedištem u Republici Srbiji zaključe ugovor čiji je predmet pružanje usluga digitalne trgovine preko platforme obveznika PDV - stranog lica, pri čemu je u konkretnom slučaju reč o prodaji prava na korišćenje softvera obveznika PDV - pravnog lica sa sedištem u Republici Srbiji, koju (prodaju) obveznik PDV - strano lice vrši kao zastupnik obveznika PDV - pravnog lica sa sedištem u Republici Srbiji, reč je o uslugama zastupanja (na koje se primenjuju pravila propisana ZPDV koja se odnose na usluge posredovanja) čije se mesto prometa određuje u skladu sa članom 12. stav 4. ZPDV, tj. prema mestu u kojem se nalazi sedišta primaoca usluga obveznika PDV - pravnog lica sa sedištem u Republici Srbiji. S tim u vezi, za promet predmetnih usluga poreski punomoćnik obveznika PDV - stranog lica u ime i za račun tog stranog lica obračunava PDV, izdaje račun u kojem iskazuje propisane podatke i obračunati PDV plaća u skladu sa ZPDV.

II Obveznik PDV koji nabavljena dobra, odnosno usluge u Republici koristi ili će ih koristiti za promet dobara, odnosno usluga sa pravom na odbitak prethodnog poreza, tj. za promet koji je oporeziv PDV, promet za koji je propisano poresko oslobođenje sa pravom na odbitak prethodnog poreza ili za promet koji se smatra izvršenim u inostranstvu ako bi za taj promet postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza da je izvršen u Republici, ima pravo da PDV obračunat za promet dobara, odnosno usluga prethodnog učesnika u prometu odbije kao prethodni porez, uz ispunjenje uslova propisanih odredbama člana 28. ZPDV. S tim u vezi, obveznik PDV - pravno lice sa sedištem u Republici Srbiji ima pravo na odbitak prethodnog poreza po osnovu prometa usluga zastupanja koje mu je pružilo strano lice - obveznik PDV, uz ispunjenje uslova propisanih ZPDV."

Određivanje PDV dužnika za promet usluge isporuke i montaže sa probnim puštanjem u rad opreme za sušenje voća i povrća, koja se može izmestiti van objekta bez oštećenja tog objekta

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-476/2023-04 od 22.5.2023. godine)**

„I ...za promet dobara i usluga iz oblasti građevinarstva koji obveznik PDV vrši drugom obvezniku PDV, odnosno licu iz člana 9. stav 1. Zakona, obavezu obračunavanja i plaćanja PDV ima primalac dobara i usluga kao poreski dužnik iz člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona, ako je vrednost tog prometa veća od 500.000 dinara, bez PDV. Za promet dobara i usluga koji se vrši između obveznika PDV, navedeno pravilo primenjuje se isključivo ako je taj promet izvršen između obveznika PDV evidentiranih za obavezu plaćanja PDV u skladu sa Zakonom. Pravilnikom o porezu na dodatu vrednost („Sl. glasnik RS”, br. 37/2021, 64/2021,

127/2021, 49/2022, 59/2022, 7/2023 i 15/2023 - dalje: Pravilnik) bliže se uređuje šta se, u smislu člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona, smatra dobrima i uslugama iz oblasti građevinarstva. Međutim, isporuka i montaža sa probnim puštanjem u rad opreme za sušenje voća i povrća, koja se, u konkretnom slučaju, može bez oštećenja objekta izmestiti van objekta, ne smatra se prometom iz oblasti građevinarstva u smislu člana 10. stav 2. tačka 3) Zakona, što znači da je poreski dužnik za predmetni promet obveznik PDV koji taj promet vrši.

II Obveznik PDV koji nabavljena dobra, odnosno usluge u Republici koristi ili će ih koristiti za promet dobara, odnosno usluga sa pravom na odbitak prethodnog poreza, tj. za promet koji je oporeziv PDV, promet za koji je propisano poresko oslobođenje sa pravom na odbitak prethodnog poreza ili za promet koji se smatra izvršenim u inostranstvu ako bi za taj promet postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza da je izvršen u Republici, ima pravo da PDV obračunat za promet dobara, odnosno usluga prethodnog učesnika u prometu odbije kao prethodni porez, uz ispunjenje uslova propisanih odredbama člana 28. Zakona. S tim u vezi, obveznik PDV - kupac opreme za sušenje voća i povrća ima pravo na odbitak prethodnog poreza koji mu je obračunat za promet predmetne opreme ako je koristi za promet dobara, odnosno usluga sa pravom na odbitak prethodnog poreza, u skladu sa Zakonom."

Oporezivanje po opštoj stopi PDV od 20% prometa i uvoza medicinskih sredstava – masti za oči, koja se koristi u oftalmološkim hirurškim zahvatima, ali se hirurški ne ugrađuje u organizam

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-483/2023-04 od 24.5.2023. godine)**

„...na promet i uvoz medicinskih sredstava - proizvoda koji se hirurški ugrađuju u organizam, kojima se smatraju i implantati u oftalmologiji, PDV se obračunava i plaća po posebnoj stopi PDV od 10%.

Međutim, kada je reč o medicinskom sredstvu - masti za oči, u konkretnom slučaju Vita-A-Vision, koje se koristi u oftalmološkim hirurškim zahvatima, ali se hirurški ne ugrađuje u organizam, PDV se obračunava i plaća po opštoj stopi PDV od 20%."

Nepostojanje obaveze obračunavanja PDV operatora na promet usluge povraćaja PDV putnicima koji u Srbiji nemaju prebivalište ili boravište, kao ni izdavanja elektronske fakture obvezniku PDV - prodavcu po osnovu potraživanja novčanih sredstava na ime povraćaja PDV putnicima

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-428/2023-04 od 17.5.2023. godine)**

„...na promet usluga povraćaja PDV putnicima koji u Republici Srbiji nemaju prebivalište ni boravište, a koje po svojoj suštini predstavljaju usluge naplate potraživanja za druga lica iz člana 25. stav 1. tačka 6) ZPDV, PDV se ne obračunava i ne plaća, s

obzirom da mesto prometa tih usluga nije u Republici Srbiji. Po osnovu prometa predmetnih usluga obveznik PDV ima pravo na odbitak prethodnog poreza u skladu sa Zakonom...

Po osnovu potraživanja novčanih sredstava na ime povraćaja ukupnog iznosa PDV putnicima iz člana 86. stav 7. PPDV, obveznik PDV - operator nije dužan da obvezniku PDV - prodavcu dobara od kojeg potražuje navedena novčana sredstva izda elektronsku fakturu propisanu Zakonom o elektronskom fakturisanju („Sl. glasnik RS”, br. 44/2021, 129/2021 i 138/2022 - dalje: ZEF). Naime, u ovom slučaju nije reč o transakciji koja se odnosi na isporuku dobara, odnosno pružanje usluga koja se vrši između dva subjekta privatnog sektora - obveznika PDV za koju postoji obaveza izdavanja elektronske fakture u skladu sa ZEF.”

Utvrđivanje momenta nastanka obaveze obračunavanja PDV za promet dobara kod izgradnje građevinskog objekta u slučaju kada izvođač radova dopremi dobra na gradilište i izda račun pre preuzimanja građevinskog objekta od strane primaoca

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-540/2023-04 od 1.6.2023. godine)**

„...poreska obaveza kod izgradnje građevinskih objekata nastaje danom kada se najranije izvrši jedna od sledećih radnji: promet dobara i usluga, odnosno naplata, odnosno plaćanje ako je naknada ili deo naknade naplaćen, odnosno plaćen u novcu pre prometa dobara i usluga. Promet dobara kod izgradnje građevinskih objekata nastaje danom preuzimanja građevinskog objekta ili dela objekta od strane primaoca, uz napomenu da ako se u toku izgradnje izdaju situacije reč je o danu kada je nadzorni organ angažovan od strane investitora - primaoca potpisao situaciju. S tim u vezi, ukoliko izvođač radova angažovan na osnovu ugovora o građenju kod kojeg se primenjuju FIDIC pravila dopremi dobra na gradilište i izda račun pre preuzimanja građevinskog objekta ili dela građevinskog objekta od strane primaoca (što znači da dobra dopremljena na gradilište na dan izdavanja računa, između ostalog, nisu ni ugrađena), sa aspekta Zakona nije došlo do prometa građevinskog objekta, odnosno njegovog dela, a samim tim ni do nastanka poreske obaveze za taj promet. Napominjemo, ako dođe do plaćanja po tako izdatom računu, reč je o avansu na koji se primenjuju pravila propisana Zakonom.”

Nepostojanje prava na odbitak prethodnog poreza obveznika PDV koji nabavlja ili iznajmljuje putničke automobile od drugog obveznika PDV, koje neće koristiti isključivo za obavljanje delatnosti navedenih zakonom

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-654/2022-04 od 22.5.2023. godine)**

„...obveznik nema pravo na odbitak prethodnog poreza, između ostalog, po osnovu nabavke, proizvodnje i uvoza putničkih automobila, iznajmljivanja, održavanja, popravki

i drugih usluga, koje su povezane sa korišćenjem putničkih automobila.

Međutim, ako obveznik putničke automobile koristi isključivo za obavljanje delatnosti navedenih u Zakonu (npr. za promet - prodaju, iznajmljivanje i dr), ima pravo na odbitak prethodnog poreza obračunatog od strane prethodnog učesnika u prometu, uz ispunjenje ostalih uslova propisanih Zakonom.

Prema tome, obveznik PDV koji nabavlja ili iznajmljuje putničke automobile od drugog obveznika PDV, koje neće koristiti isključivo za obavljanje delatnosti navedenih u članu 29. stav 2. Zakona, nema pravo da PDV obračunat od strane obveznika PDV koji mu je izvršio promet putničkih automobila, odnosno promet usluga davanja u zakup putničkih automobila odbije kao prethodni porez.”

Porez na dobit pravnih lica

(Ne)priznavanje u poreskom bilansu rashoda nastalog po osnovu potrebe lečenja fizičkog lica - direktora koji je u radnom odnosu kod obveznika, kao i po osnovu lečenja fizičkog lica koje nije u radnom odnosu kod obveznika

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-1115/2022-04 od 9.5.2023. godine)**

„1. U slučaju kada za potrebe lečenja fizičkog lica, pravno lice kod koga to fizičko lice nije u radnom odnosu (u jednom slučaju, fizičko lice je direktor u sopstvenom privrednom društvu, tj. u navedenom pravnom licu, u kome nije u radnom odnosu već je zaposlen u drugom privrednom društvu u inostranstvu; u drugom slučaju, fizičko lice je nezaposleno te nije u radnom odnosu kod navedenog pravnog lica) obezbedi i uplati određena novčana sredstava za potrebe lečenja u odgovarajućoj zdravstvenoj ustanovi u inostranstvu, koja sredstva uplati u visini stvarnih troškova lečenja koji su dokumentovani računima zdravstvene ustanove koja je lečenje izvršila, smatramo da tako ostvareno primanje fizičkog lica ima karakter primanja na koje se po članu 9. stav 1. tačka 28) ZPDG ne plaća porez na dohodak građana.

Odredbom člana 18. stav 1. tačka 10) ZPDG propisano je da se ne plaća porez na zarade na primanja zaposlenog od poslodavca po osnovu novčane pomoći koja služi za lečenje zaposlenog u zemlji ili inostranstvu, u visini stvarnih troškova lečenja, dokumentovano računima zdravstvene ustanove koja je lečenje izvršila, kao i dokumentovani troškovi prevoza i smeštaja za potrebe lečenja tog lica.

U slučaju kada za potrebe lečenja fizičkog lica, pravno lice kod koga je to fizičko lice u radnom odnosu (u konkretnom



slučaju, lice je u radnom odnosu u sopstvenom privrednom društvu u kome je direktor) obezbedi i uplati određena novčana sredstva za potrebe lečenja u odgovarajućoj zdravstvenoj ustanovi u inostranstvu, koja sredstva uplati u visini stvarnih troškova lečenja koji su dokumentovani računima zdravstvene ustanove koja je lečenje izvršila, smatramo da tako ostvareno primanje zaposlenog ima karakter primanja na koje se po članu 18. stav 1. tačka 10) ZPDG ne plaća porez na dohodak građana.

Napominjemo da je za ostvarivanje prava na poresko izuzimanje iz člana 9. stav 1. tačka 28) ZPDG i poresko oslobođenje iz člana 18. stav 1. tačka 10) ZPDG neophodno da stvarni troškovi budu dokumentovani računima zdravstvene ustanove koja je lečenje izvršila, kao i da za lečenje i aktivnosti u vezi sa tim postoji pravno validna dokumentacija (npr. fakture zdravstvene ustanove, izveštaji lekara u zemlji i inostranstvu, medicinska dokumentacija kojom se potvrđuje da je lečenje izvršeno u određenoj zdravstvenoj ustanovi, potvrda da ovakav vid lečenja nije moguće obaviti u Srbiji, dokaz kako su sredstva iskorišćena, potvrde o prenosu sredstava na račun zdravstvene ustanove u inostranstvu, kao i drugi dokazi na osnovu kojih se može utvrditi visina stvarnih troškova lečenja i uplaćenih sredstava).

2. ... rashod obveznika nastao po osnovu potrebe lečenja fizičkog lica (u konkretnom slučaju, direktora) koji se nalazi u radnom odnosu kod obveznika, pri čemu se tako iskazan rashod sa aspekta Zakona o radu i ZPDG smatra zaradom, priznaje se na teret rashoda u poreskom periodu u kom je obračunat, odnosno iskazan u poslovnim knjigama, u skladu sa članom 9. stav 1. ZPDPL. Međutim, ukoliko obveznik u svojim poslovnim knjigama iskaže rashod po osnovu potrebe lečenja fizičkog lica koji nije u radnom odnosu kod obveznika, tako iskazan rashod ne priznaje se u poreskom bilansu obveznika u skladu sa članom 7a tačka 8) ZPDPL.”

Utvrdjivanje prodajne cene udela za svrhu određivanja kapitalnog dobitka u slučaju kada jednočlano društvo A (u vlasništvu sina) prenosi udeo jednočlanom društvu B (u vlasništvu majke)

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-295/2023-04 od 25.5.2023. godine)**

„...jedini član privrednog društva (Društvo A) je fizičko lice (sin, u konkretnom slučaju), pri čemu je njegova majka jedini član drugog privrednog društva (Društvo B). Prema ugovoru o prenosu udela, društvo A je prenosilac svog udela u kapitalu privrednog društva D, dok je sticalac predmetnog udela Društvo B. Imajući u vidu da saglasno odredbama člana 59. Zakona između Društva A i Društva B ne postoji povezanost, prilikom prenosa udela, u konkretnom slučaju, a za svrhu određivanja kapitalnog dobitka prodajnom cenom se smatra ugovorena cena.

Napominjemo da se transakcije između Društva A (u vlasništvu sina) i majke vlasnika tog društva, odnosno transakcije između Društva B (u vlasništvu majke) i sina vlasnika tog društva, smatraju transakcijama između povezanih lica u skladu sa Zakonom.”

Nepostojanje obaveze plaćanja poreza na dobit po odbitku na prihod koji nerezidentno pravno lice iz Monaka ostvari od rezidentnog pravnog lica po osnovu zakupa štanda i opreme za vreme učestvovanja na sajmu jahti u Monaku

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-280/2023-04 od 8.5.2023. godine)**

„...kada obveznik (kao učesnik sajma jahti koji se održava u Kneževini Monako) plaća nerezidentnom pravnom licu iz Monaka naknadu po osnovu zakupa štanda i opreme, tako ostvaren prihod (nerezidentnog pravnog lica) nije oporeziv porezom po odbitku (prema članu 40. Zakona) imajući u vidu da se predmetni štand odnosno oprema uzeta u zakup ne nalaze na teritoriji Republike.

Međutim, prihod nerezidentnog pravnog lica ostvaren (od rezidenta) po osnovu pružene usluge smeštaja u hotelskim i drugim ugostiteljskim objektima, oporezuje se po stopi od 25% u skladu sa članom 40. stav 4. Zakona.”

Postojanje prava na poresko oslobođenje po osnovu ulaganja u osnovna sredstva u slučaju kada obveznik zaposli lica koja su u prethodnom periodu kod njegovog povezanog lica bila radno angažovana kao ustupljena lica preko agencije za privremeno zapošljavanje

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-860/2022-04 od 25.4.2023. godine)**

„Agencija sa ustupljenim zaposlenim zaključuje ugovor o radu na neodređeno ili ugovor o radu na određeno vreme koje je jednako vremenu ustupanja poslodavcu korisniku, u skladu sa ovim zakonom i zakonom kojim se uređuje rad (član 9. stav 1. Zakona o agencijskom zapošljavanju). U konkretnom slučaju, obveznik je zasnavao radni odnos sa licima koja su u prethodnom periodu kod obveznikovog povezanog pravnog lica u smislu člana 59. Zakona (dalje: povezano lice) bila radno angažovana (kao ustupljena lica), a na osnovu ugovora o poslovno-tehničkoj saradnji zaključenog između Agencije i povezanog lica (kao poslodavca korisnika). S tim u vezi, postavlja se pitanje da li se ta lica (zasnivanjem radnog odnosa kod obveznika) mogu smatrati novozaposlenim licima u smislu člana 50a stav 6. Zakona.

Imajući u vidu da lica (sa kojima je obveznik u periodu ulaganja zaključio ugovor o radu) nisu sa (njegovim) povezanim licem zasnivala radni odnos u smislu Zakona o radu, već su kod njega obavljala poslove kao ustupljena lica (u skladu sa Zakonom o agencijskom zapošljavanju), mišljenja smo da se lica sa kojima je obveznik u periodu ulaganja zasnavao radni odnos smatraju novozaposlenim, u smislu člana 50a stav 6. Zakona.”

Priznavanje u dvostruko uvećanom iznosu troškova koji nastanu po osnovu aktivnosti istraživanja i razvoja koje obveznik preduzima u cilju stvaranja novog leka

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-16/2023-04 od 24.4.2023. godine)**

„Kako navodite u sadržini podnetog dopisa, obveznik je na osnovu ugovora o licenci dobio pravo da sprovede istraživanje u cilju samostalnog razvijanja novog proizvoda - Novi lek, pri čemu će (saglasno zaključenom ugovoru) imati pravo da Novi lek proizvodi i prodaje u određenim državama (uglavnom sa područja Afrike i Azije). Razvoj Novog leka, kako dalje navodite, obavlja se na teritoriji Republike i projektno je organizovan sa unapred pripremljenim planom aktivnosti, a podrazumeva, između ostalog, korišćenje postojećih znanja o efektima drugog leka (koji se koristi za lečenje iste bolesti), razvijenog od strane druge farmaceutske kompanije. Pored toga, obveznik razvija i nove analitičke metode i procese, kao i laboratorijske metode koje bi trebalo da dovedu do saznanja o delovanju leka u organizmu.

Saglasno navedenom, aktivnosti koje obveznik, u konkretnom slučaju, preduzima u cilju stvaranja novog proizvoda (Novog leka), prema našem mišljenju, predstavljaju aktivnosti istraživanja i razvoja u smislu člana 22g Zakona pa se, s tim u vezi, izdaci koji nastanu po tom osnovu priznaju u dvostruko uvećanom iznosu na način propisan Pravilnikom.”

Nepriznavanje u poreskom bilansu rashoda po osnovu obezvređenja opreme iskazane kao sredstvo u pripremi u poreskom periodu u kom je oprema stavljena u upotrebu (tj. aktivirana) u slučaju kada taj rashod nije bio priznat u poreskom periodu u kom je iskazan

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-323/2023-04 od 19.4.2023. godine)**

„...evidentiranje opreme (u poslovnim knjigama obveznika) na odgovarajućim računima na kojima se iskazuju sredstva koja ispunjavaju uslov za priznavanje u skladu sa računovodstvenom politikom, a koja su prethodno bila iskazana kao sredstva u pripremi, ne znači da je predmetna oprema upotrebljena (u smislu navedene odredbe Zakona), imajući u vidu da je ona i dalje (kao takva) evidentirana u poslovnim knjigama obveznika, odnosno da stavljanjem u upotrebu obveznik tek započinje sa korišćenjem iste za obavljanje poslovne delatnosti. S tim u vezi, rashod po osnovu obezvređenja opreme koji nije bio priznat u poreskom bilansu (u poreskom periodu u kom je iskazan) ne priznaje se u poreskom periodu u kom je oprema stavljena u upotrebu (tj. aktivirana).”

Obračunavanje poreske amortizacije za osnovna sredstva - nepokretnosti koje je obveznik stekao u postupku likvidacije po osnovu zamene, odnosno ustupanja zemljišta investitoru nakon 1. januara 2019. godine

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-1193/2022-04 od 18.4.2023. godine)**

„Kako navodite u sadržini podnetog dopisa, obveznik u postupku likvidacije postaje vlasnik nepokretnosti po osnovu zamene, odnosno ustupanja zemljišta investitoru, pri čemu predmetne nepokretnosti u svojim poslovnim knjigama evidentira kao osnovna sredstva u vlasništvu.

Obveznik u toku postupka likvidacije podnosi poresku prijavu sa poreskim bilansom za poreski period (ili periode) čije trajanje je propisano članom 34. st. 2. i 3. Zakona. U podnetom poreskom bilansu (u kom utvrđuje oporezivu dobit) obveznik iskazuje i rashod amortizacije obračunat u skladu sa odredbama Zakona.

Imajući u vidu da je obveznik predmetne nepokretnosti stekao nakon 1. januara 2019. godine, na obračun amortizacije predmetnih nepokretnosti primenjuju se odredbe člana 10b Zakona i odredbe Pravilnika, što znači da se poreska amortizacija utvrđuje primenom proporcionalne metode za svaku nepokretnost posebno, pri čemu nabavna vrednost (svake nepokretnosti) predstavlja vrednost po kojoj je nepokretnost prvi put priznata u poslovnim knjigama u skladu sa propisima o računovodstvu.”

Porez na dohodak građana

Nepostojanje obaveze plaćanja poreza na dohodak građana fizičkog lica - državljanina Srbije koji je nerezident, po osnovu prihoda ostvarenog radom u drugoj državi

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-72/2023-04 od 3.5.2023. godine)**

„...u slučaju kada fizičko lice (državljanin Republike Srbije) u inostranstvu neprekidno ili sa prekidima boravi 183 ili više dana u periodu od 12 meseci koji počinje ili se završava u odnosnoj poreskoj godini i u stranoj državi ima boravište i centar poslovnih aktivnosti, a u tom periodu ne bude ispunjen ni jedan od uslova da se smatra poreskim rezidentom Republike Srbije (da na teritoriji Republike Srbije neprekidno ili sa prekidima, boravi 183 ili više dana u periodu od 12 meseci koji počinje ili se završava u odnosnoj poreskoj godini, odnosno da na teritoriji Republike Srbije ima prebivalište ili centar poslovnih i životnih interesa) i saglasno tome smatra se nerezidentom Republike Srbije, to lice (kao nerezident Republike Srbije) saglasno Zakonu nije obveznik poreza na dohodak građana po osnovu prihoda ostvarenog radom u drugoj državi (u konkretnom slučaju, inostrani poslodavac iz



Belgije vrši isplatu prihoda fizičkom licu po osnovu rada koje se obavlja na teritoriji druge države-van teritorije Evropske unije, kao i van teritorije Republike Srbije, saglasno ugovoru o radu zaključenom prema propisima Belgije a koje lice je saglasno propisima te države zaposleno i prijavljeno na obavezno socijalno osiguranje)."

(Ne)postojanje prava na korišćenje poreske olakšice za novozaposleno lice u slučaju kada je fizičko lice pre zasnivanja radnog odnosa bilo uključeno u program obuke na zahtev poslodavca, finansiran od strane Nacionalne službe za zapošljavanje

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-778/2022-04 od 20.4.2023. godine)**

„...poslodavac koji zaposli novo lice može da ostvari pravo na olakšicu iz člana 21v Zakona i člana 45. Zakona o doprinosima, u slučaju kada zaključi ugovor o radu sa licem koje je pre zasnivanja radnog odnosa bilo kod Nacionalne službe za zapošljavanje bez prekida prijavljeno kao nezaposleno najmanje šest meseci, a lice koje se smatra pripravnikom najmanje tri meseca.

Shodno tome, poslodavac koji zaključi ugovor o radu sa fizičkim licem koje je pre zasnivanja radnog odnosa kod Nacionalne službe za zapošljavanje bilo bez prekida prijavljeno kao nezaposleno u propisanom periodu (najmanje šest, odnosno tri meseca), što se utvrđuje na osnovu podataka iz evidencije nezaposlenih koju vodi Nacionalna služba za zapošljavanje, odnosno uverenja koje izdaje u vezi sa tom evidencijom saglasno propisima kojima se uređuje zapošljavanje i osiguranje za slučaj nezaposlenosti, po našem mišljenju može da koristi olakšicu za to novozaposleno lice saglasno članu 21v Zakona i članu 45. Zakona o doprinosima. Okolnost da je to lice tokom navedenog perioda u okviru dodatnog obrazovanja i obuke, kao mere aktivne politike zapošljavanja, kao nezaposleno bilo uključeno u program obuke na zahtev poslodavca, nije od značaja za korišćenje olakšice ukoliko ono tokom navedenog perioda zadržava status nezaposlenog lica na evidenciji Nacionalne službe za zapošljavanje saglasno propisima kojima se uređuje zapošljavanje i osiguranje za slučaj nezaposlenosti."

Poreski tretman primanja zaposlenog po osnovu zajma dobijenog od poslodavca u slučaju kada je ugovorom predviđeno da ako zaposleni pre dospelosti vrati dugovanu glavnicu i kamatu ima pravo na povraćaj uplaćene kamate

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-741/2022-04 od 27.4.2023. godine)**

„...kada poslodavac saglasno opštem aktu ili ugovoru o radu odobri zaposlenom zajam sa rokom otplate na određeni vremenski period i s tim u vezi zaključi ugovor o zajmu sa zaposlenim, u slučaju kada zaposleni na teret sredstava svoje zarade (umanjene za iznos pripadajućeg poreza i doprinosa

za obavezno socijalno osiguranje na teret zaposlenog) u roku i u celosti vrati dug (koji nije niži od novčanog iznosa koji je zaposleni kao zajmoprimac primio), navedeno primanje po osnovu zajma ne smatra se zaradom i ne obračunavaju se i ne plaćaju porez i doprinosi za obavezno socijalno osiguranje.

Ukoliko zaposleni uopšte ne vrati dug ili ne vrati dug u celosti (isplati dug u visini novčanog iznosa koji je niži od dugovanog iznosa, tj. iznosa koji je primio), iznos duga koji nije vraćen kao razlika između dugovanog i isplaćenog predstavljao bi pogodnost koja ima karakter primanja zaposlenog koje podleže oporezivanju porezom na dohodak građana i plaćanju doprinosa za obavezno socijalno osiguranje po osnovu zarade.

Kada je ugovoreno da po osnovu zajma zaposleni uz glavnicu duuguje i kamatu, u slučaju kada zaposleni vrati glavnicu ali uopšte ne vrati dugovanu kamatu ili je vrati u visini koja je niža od dugovane, iznos kamate koji nije vraćen predstavljao bi pogodnost koja ima karakter primanja zaposlenog koje podleže oporezivanju porezom na dohodak građana i plaćanju doprinosa za obavezno socijalno osiguranje po osnovu zarade.

Na poreski tretman primanja zaposlenog po osnovu zajma dobijenog od poslodavca ne utiču okolnosti koje se odnose na period otplate duga, kamatu, namenu, otplatu na rate, ugovorenu zalogu.

Kada je ugovorom o zajmu predviđeno da ukoliko zaposleni u roku koji je kraći od ugovorenog u celosti vrati dugovanu glavnicu i kamatu, tj. vrati pre dospelosti, ima pravo na povraćaj uplaćene kamate, smatramo da se iznos koji po osnovu kamate poslodavac uplati na račun zaposlenog ne smatra zaradom zaposlenog.

Napominjemo da se, saglasno načelu fakticiteta, poreske činjenice utvrđuju prema njihovoj ekonomskoj suštini i da u svakom konkretnom slučaju poreski organ utvrđuje činjenično stanje od značaja za opredeljenje poreske obaveze po osnovu prihoda fizičkog lica, odnosno da li je u konkretnom slučaju fizičko lice ostvarilo prihod koji se oporezuje porezom na dohodak građana."

Postojanje prava na korišćenje poreske olakšice po osnovu zarade lica neposredno angažovanog na poslovima istraživanja i razvoja u slučaju kada je u prethodnom periodu poslodavac koristio olakšicu za to lice kao kvalifikovano novozaposleno lice

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-157/2023-04 od 26.4.2023. godine)**

„...poslodavac nema pravo da za određeno lice koje je neposredno angažovano na poslovima istraživanja i razvoja ostvari poresko oslobođenje iz člana 21i Zakona, u slučaju kada poslodavac za to lice koristi bilo koju vrstu podsticaja koji su uređeni odgovarajućim zakonom, osim kada koristi oslobođenje u skladu sa članom 45z Zakona o doprinosima.

Licem koje je neposredno angažovano na poslovima istraživanja i razvoja smatra se lice koje radi na sprovođenju projekta na način da je neposredno uključeno u identifikovanje i rešavanje odgovarajućih procesnih ili tehničkih problema ili zadataka povezanih sa konkretnim projektom.

Navedenim članom Zakona, kao uslov za korišćenje poreske olakšice nisu navedene okolnosti koje se odnose na radno-pravni status lica, bilo kao novozaposlenog kod poslodavca, bilo kao lica koje je u radnom odnosu kod poslodavca i pre nego što je on započeo da koristi poresku olakšicu iz člana 21i Zakona.

Shodno tome, poslodavac koji je u prethodnom periodu (u konkretnom slučaju, počev od 1. februara 2022. godine zaključno sa 31. decembrom 2022. godine) po osnovu zasnivanja radnog odnosa sa određenim fizičkim licem ostvarivao pravo na poresko oslobođenje (u konkretnom slučaju, prema članu 21ž Zakona), u slučaju kada je prestalo pravo na korišćenje navedenog poreskog oslobođenja, može da koristi poresko oslobođenje po osnovu zarade tog fizičkog lica saglasno članu 21i Zakona ukoliko i fizičko lice i poslodavac ispunjavaju uslove propisane tim članom Zakona i Pravilnikom (da se fizičko lice smatra licem koje je neposredno angažovano na poslovima istraživanja i razvoja, a poslodavac da je pravno lice koji u okviru svoje delatnosti na teritoriji Republike Srbije obavlja istraživanje i razvoj).

Okolnost da je poslodavac u prethodnom periodu za određeno fizičko lice koristio drugu vrstu poreske olakšice (u konkretnom slučaju, prema članu 21ž Zakona), po našem mišljenju ne predstavlja okolnost iz člana 21i stav 7. Zakona koja isključuje pravo na korišćenje poreske olakšice (slučaj kada se istovremeno koristi druga olakšica) po osnovu zarade tog lica koje je neposredno angažovano na poslovima istraživanja i razvoja saglasno članu 21i Zakona i Pravilnika."

Postojanje prava na korišćenje poreske olakšice za novozaposleno lice u slučaju kada poslodavac - novoosnovano privredno društvo zapošljava fizičko lice - osnivača i direktora, pri čemu je društvo primilo sredstva državne subvencije za samozapošljavanje tog fizičkog lica

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-1294/2021-04 od 26.4.2023. godine)**

„...podrška samozapošljavanju u skladu sa Zakonom o zapošljavanju, kao mera aktivne politike zapošljavanja, realizuje se obezbeđivanjem novčanih sredstava i pružanjem stručne pomoći koju može da ostvari nezaposleni koji se samozapošljava, a samozapošljavanje, u smislu ovog zakona, je između ostalog osnivanje privrednog društva ukoliko osnivač zasniva u njemu radni odnos.

Kako prema članu 21ž stav 17. Zakona poslodavac koji za određeno lice koristi bilo koju vrstu podsticaja koji su uređeni odgovarajućim zakonom (osim kada koristi oslobođenje u

skladu sa odredbom zakona kojim se uređuju doprinosi za obavezno socijalno osiguranje koja se odnosi na istu vrstu olakšice) po osnovu zasnivanja radnog odnosa sa tim licem nema pravo da za to lice ostvari poresko oslobođenje iz ovog člana, smatramo da u slučaju kada su novčana sredstva (u jednokratnom iznosu) uplaćena na račun novoosnovanog privrednog društva sa kojim će, kao sa poslodavcem, fizičko lice (za čije samozapošljavanje su na račun privrednog subjekta uplaćena novčana sredstva) zasnovati radni odnos kao lice koje je zaposleno u sopstvenom privrednom društvu (u konkretnom slučaju u svojstvu direktora), poslodavac - novoosnovano privredno društvo po osnovu zasnivanja radnog odnosa sa tim fizičkim licem koristi podsticaj u smislu navedenog člana Zakona po osnovu zasnivanja radnog odnosa sa tim licem.

Napominjemo da je davanje mišljenja u vezi sa ostvarivanjem prava prema Zakonu o zapošljavanju u nadležnosti Ministarstva za rad, zapošljavanje, boračka i socijalna pitanja."

Izuzimanje od oporezivanja porezom na kapitalni dobitak prihoda koji fizičko lice ostvari u slučaju kada izvrši prenos uz naknadu stvarnog prava na nepokretnosti koju je imalo u vlasništvu neprekidno najmanje deset godina

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-378/2023-04 od 20.4.2023. godine)**

„...u slučaju kada fizičko lice izvrši prenos uz naknadu stvarnog prava na nepokretnosti koje je pre prenosa imalo u svom vlasništvu neprekidno najmanje deset godina a tokom perioda vlasništva nije dolazilo do promene procenta prava, prihod koji po tom osnovu ostvari kao razliku između prodajne i nabavne cene prava ne podleže oporezivanju porezom na kapitalni dobitak saglasno odredbi člana 72a stav 1. tačka 5) Zakona.

Za primanje koje je saglasno Zakonu izuzeto od oporezivanja (nije predmet oporezivanja) ukoliko su ispunjeni uslovi propisani Zakonom za ostvarivanje poreskog izuzimanja, poreska prijava za utvrđivanje poreza na dohodak građana po tom osnovu se ne podnosi i porez se ne utvrđuje i ne plaća. S tim u vezi, u slučaju prenosa uz naknadu stvarnog prava na nepokretnosti, po kom osnovu su ispunjeni uslovi za poresko izuzimanje iz člana 72a stav 1. tačka 5) Zakona, poreska prijava za utvrđivanje poreza na dohodak građana po tom osnovu se ne podnosi."

Korišćenje poreske olakšice po osnovu zarade lica neposredno angažovanog na poslovima istraživanja i razvoja u slučaju kada je poslodavac prethodno koristio olakšicu za to lice kao kvalifikovano novozaposleno lice

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-205/2023-04 od 10.5.2023. godine)**

„...poslodavac nema pravo da za određeno lice koje je neposredno angažovano na poslovima istraživanja i razvoja



ostvari poresko oslobođenje iz člana 21i Zakona, u slučaju kada poslodavac za to lice koristi bilo koju vrstu podsticaja koji su uređeni odgovarajućim zakonom, osim kada koristi oslobođenje u skladu sa članom 45z Zakona o doprinosima.

Licem koje je neposredno angažovano na poslovima istraživanja i razvoja smatra se lice koje radi na sprovođenju projekta na način da je neposredno uključeno u identifikovanje i rešavanje odgovarajućih procesnih ili tehničkih problema ili zadataka povezanih sa konkretnim projektom.

Navedenim članom Zakona, kao uslov za korišćenje poreske olakšice nisu navedene okolnosti koje se odnose na radnopravni status lica, bilo kao novozaposlenog kod poslodavca, bilo kao lica koje je u radnom odnosu kod poslodavca i pre nego što je on započeo da koristi poresku olakšicu iz člana 21i Zakona.

Shodno tome, poslodavac koji je u prethodnom periodu po osnovu zasnivanja radnog odnosa sa određenim fizičkim licem ostvarivao pravo na poresko oslobođenje (u konkretnom slučaju, prema članu 21ž Zakona, zaključno sa 31. decembrom 2022. godine), u slučaju kada je prestalo pravo na korišćenje navedenog poreskog oslobođenja, može da koristi poresko oslobođenje po osnovu zarade tog fizičkog lica saglasno članu 21i Zakona ukoliko i fizičko lice i poslodavac ispunjavaju uslove propisane tim članom Zakona i Pravilnikom (da se fizičko lice smatra licem koje je neposredno angažovano na poslovima istraživanja i razvoja, a poslodavac da je pravno lice koji u okviru svoje delatnosti na teritoriji Republike Srbije obavlja istraživanje i razvoj).

Okolnost da je poslodavac u prethodnom periodu za određeno fizičko lice koristio drugu vrstu poreske olakšice (u konkretnom slučaju, prema članu 21ž Zakona), po našem mišljenju ne predstavlja okolnost iz člana 21i stav 7. Zakona koja isključuje pravo na korišćenje poreske olakšice (slučaj kada se istovremeno koristi druga olakšica) po osnovu zarade tog lica koje je neposredno angažovano na poslovima istraživanja i razvoja saglasno članu 21i Zakona i Pravilnika."

Poreski tretman prihoda koje fizičko lice - državljanin i poreski rezident Srbije ostvari od diplomatsko-konzularnog predstavništva strane države u Srbiji po osnovu radnog angažovanja koje ne predstavlja radni odnos

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-625/2022-04 od 19.5.2023. godine)**

„1. ...prihod koji fizičko lice - državljanin i poreski rezident Republike Srbije ostvari od diplomatsko-konzularnog predstavništva strane države u Republici Srbiji po osnovu radnog angažovanja koje ne predstavlja radni odnos (u konkretnom slučaju, fizičko lice drži predavanja i obuke u određenim obrazovnim ustanovama kod kojih nije u radnom odnosu i po tom osnovu ostvaruje ugovorenu naknadu za svoj rad, a isplatilac prihoda je ambasada strane države) ima poreski tretman prihoda od ugovorene naknade za izvršeni rad saglasno čl. 52. i 85. Zakona.

Po predmetnom osnovu obračunavaju se i plaćaju pripadajući doprinosi za obavezno socijalno osiguranje, i to doprinosi za penzijsko i invalidsko osiguranje, a ukoliko je lice zdravstveno osigurano po drugom osnovu (konkretno, lice je osigurano po osnovu radnog odnosa) doprinosi za zdravstveno osiguranje se ne plaća.

Po osnovu prihoda koji fizičko lice ostvari od diplomatsko-konzularnog predstavništva strane države (koje nema obavezu obračunavanja i plaćanja poreza i doprinosa po odbitku) porez i pripadajući doprinosi se obračunavaju i plaćaju samooporezivanjem, saglasno članu 100a Zakona i članu 57. stav 2. Zakona o doprinosima.

2. ...prihod koji fizičko lice - državljanin i poreski rezident Republike Srbije ostvari od diplomatsko-konzularnog predstavništva strane države u Republici Srbiji po osnovu radnog angažovanja koje ne predstavlja radni odnos (u konkretnom slučaju, fizičko lice drži predavanja i obuke u određenim obrazovnim ustanovama kod kojih nije u radnom odnosu i po tom osnovu ostvaruje ugovorenu naknadu za svoj rad, a isplatilac prihoda je ambasada strane države) ima poreski tretman prihoda od ugovorene naknade za izvršeni rad saglasno čl. 52. i 85. Zakona.

Po predmetnom osnovu obračunavaju se i plaćaju pripadajući doprinosi za obavezno socijalno osiguranje, i to doprinosi za penzijsko i invalidsko osiguranje, a ukoliko je lice zdravstveno osigurano po drugom osnovu (konkretno, lice je osigurano po osnovu radnog odnosa) doprinosi za zdravstveno osiguranje se ne plaća.

Po osnovu prihoda koji fizičko lice ostvari od diplomatsko-konzularnog predstavništva strane države (koje nema obavezu obračunavanja i plaćanja poreza i doprinosa po odbitku) porez i pripadajući doprinosi se obračunavaju i plaćaju samooporezivanjem, saglasno članu 100a Zakona i članu 57. stav 2. Zakona o doprinosima.

Poreski tretman prihoda fizičkog lica - državljanina ili rezidenta Srbije, koji se smatra zaradom, a koji to lice ostvari po osnovu radnog angažovanja u Organizaciji ujedinjenih nacija (na projektu Svetske banke)

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-1125/2021-04 od 15.5.2023. godine)**

„1. ...na prihod fizičkog lica koji se smatra zaradom u smislu člana 13. Zakona, koji po osnovu radnog angažovanja u Organizaciji ujedinjenih nacija i njenim specijalizovanim agencijama ostvari lice - državljanin ili rezident Republike Srbije, ne plaća se porez na dohodak građana na zarade. Na osnovu podataka iz službene evidencije poslodavca (konkretno, Svetske banke) utvrđuje se da li u konkretnom slučaju fizičko lice državljanin ili rezident Republike Srbije ostvaruje prihod po osnovu radnog angažovanja koji se smatra zaradom u smislu člana 13. Zakona, na koju se ne plaća porez na dohodak građana na zarade, saglasno odredbi člana 20. stav 2. Zakona.

2. ...poreska obaveza po osnovu prihoda od ugovorene naknade od autorskih i srodnih prava i ugovorene naknade za izvršeni rad na koje se porez plaća samooporezivanjem, ostvarene u periodu počev od 1. januara 2015. godine zaključno sa 31. decembrom 2022. godine, utvrđuje se rešenjem poreskog organa saglasno članu 5. Zakona o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak građana. Pripadajući doprinosi za obavezno socijalno osiguranje utvrđuju se saglasno članu 64v Zakona o doprinosima. Za lice koje je osigurano po drugom osnovu (u konkretnom slučaju, kao osiguranik zaposleni) plaća se samo doprinosi za penzijsko i invalidsko osiguranje.

Shodno tome, prihodi koji nemaju karakter zarade, koje fizička lica - državljani ili rezidenti Republike Srbije ostvare u periodu počev od 1. januara 2015. godine zaključno sa 31. decembrom 2022. godine od Organizacije ujedinjenih nacija i njenih specijalizovanih agencija, podležu oporezivanju porezom na prihode po osnovu ugovorene naknade od autorskih i srodnih prava, odnosno ugovorene naknade za izvršeni rad, pod uslovima propisanim odredbama člana 5. Zakona o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak građana. Obaveza po osnovu poreza i pripadajućih doprinosa za obavezno socijalno osiguranje utvrđuju se rešenjem poreskog organa, a obaveza se plaća u 120 jednakih mesečnih iznosa."

Postojanje obaveze fizičkog lica - korisnika starosne penzije koji se istovremeno bavi advokaturom i po tom osnovu je osiguranik samostalnih delatnosti, da plaća doprinose za penzijsko i invalidsko osiguranje po osnovu obavljanja samostalne delatnosti

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 07-00-470/2022-04 od 11.5.2023. godine)**

„...fizičko lice - korisnik starosne penzije, koje se istovremeno bavi advokaturom i po tom osnovu je osiguranik samostalnih delatnosti u skladu sa zakonom kojim se uređuje penzijsko i invalidsko osiguranje, obveznik je obračunavanja i plaćanja doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje po osnovu obavljanja samostalne delatnosti, u skladu sa Zakonom o doprinosima."

Porez na imovinu

Utvrđivanje osnovice poreza na imovinu obveznika koji vodi poslovne knjige za poslovne zgrade u kojima se obavljaju administrativni poslovi, apartmane za smeštaj radnika, auto-perionice, skladišta za opasne materije, kao i prostorije koje služe za održavanje rudarskih mašina i vozila koji se koriste za obavljanje poslova eksploatacije ruda

Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-00504/2023-04 od 2.6.2023. godine

„...osnovica poreza na imovinu za poslovne zgrade privrednog društva u kojima se obavljaju administrativni poslovi koji su u vezi sa registrovanom delatnošću tog društva, za

objekte - apartmane za smeštaj radnika koji se bave poslovima eksploatacije, za auto-perionice, za servisne prostorije - prostorije koje služe za održavanje rudarskih mašina i vozila koji se koriste za obavljanje poslova eksploatacije, kao i za skladišta za opasne materije koje nastaju prilikom obavljanja poslova eksploatacije... obveznika koji vodi poslovne knjige i koji vrednost nepokretnosti u poslovnim knjigama iskazuje po metodu fer vrednosti, u skladu sa međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS), odnosno međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja (MSFI) i usvojenim računovodstvenim politikama, jeste fer vrednost iskazana na poslednji dan poslovne godine obveznika u godini koja prethodi godini za koju se utvrđuje porez na imovinu.

Ako obveznik koji vodi poslovne knjige vrednost nepokretnosti u poslovnim knjigama ne iskazuje po metodu fer vrednosti u skladu sa međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS), odnosno međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja (MSFI) i usvojenim računovodstvenim politikama, osnovica poreza na imovinu:

- za poslovne zgrade u kojima se obavljaju administrativni poslovi koji su u vezi sa poslovima eksploatacije, za apartmane za smeštaj radnika koji se bave poslovima eksploatacije, za auto-perionice, kao i za servisne prostorije - prostorije koje služe za održavanje rudarskih mašina i vozila koji se koriste za obavljanje poslova eksploatacije, jeste vrednost tih objekata uvećana za vrednost pripadajućeg zemljišta koje je predmet oporezivanja, za koje je obveznik isto lice, pri čemu se vrednost navedenih objekata utvrđuje primenom elemenata njihove korisne površine i prosečne cene kvadratnog metra odgovarajućih nepokretnosti u zoni u kojoj se nalazi nepokretnost prema odluci jedinice lokalne samouprave koja je objavljena do 30. novembra godine koja prethodi godini za koju se utvrđuje porez na imovinu;
- za skladišta opasnih materija koje nastaju prilikom obavljanja poslova eksploatacije, čiju vrednost u poslovnim knjigama obveznik iskazuje odvojeno od vrednosti pripadajućeg zemljišta jeste zbir vrednosti tih skladišta iskazana u poslovnim knjigama obveznika na poslednji dan poslovne godine obveznika u godini koja prethodi godini za koju se utvrđuje porez na imovinu i vrednosti pripadajućeg zemljišta.

Nema zakonskog osnova da kod utvrđivanja osnovice poreza na imovinu vrednost poslovnih zgrada u kojima se obavljaju administrativni poslovi, apartmana, auto-perionice, kao i prostorija koje služe za održavanje mašina i vozila (koja sa vrednošću pripadajućeg zemljišta čini osnovicu poreza na imovinu) čini vrednost iz člana 7. stav 4. Zakona tj. njihova vrednost iskazana u poslovnim knjigama na poslednji dan poslovne godine obveznika u godini koja prethodi godini za koju se utvrđuje porez na imovinu, nezavisno od činjenice da je korišćenje pobrojanih objekata u vezi sa poslovima eksploatacije ruda i smeštajem radnika koji obavljaju te poslove."



Utvrđivanje obaveze plaćanja poreza na imovinu u slučaju kad je jedno lice imalac prava susvojine na zemljištu površine preko deset ari i ujedno jedini imalac prava svojine na graničnom zemljištu čija je površina deset ari ili manja od deset ari

**Mišljenje Ministarstva finansija, br. 000161236 2023
10520 004 000 011 001 od 15.6.2023. godine**

„...predmet oporezivanja porezom na imovinu je pravo svojine na zemljištu, odnosno pravo korišćenja građevinskog zemljišta, čija je površina preko deset ari a koje se nalaze na teritoriji Republike Srbije.

Kada su više lica imaoci prava svojine na zemljištu koje je jedna fizička celina površine preko deset ari, odnosno kada su više lica imaoci prava korišćenja građevinskog zemljišta koje je jedna fizička celina površine preko deset ari, nezavisno od toga da li tu celinu čini jedna ili više katastarskih parcela koje se međusobno graniče - obveznik poreza na imovinu je svako od tih lica srazmerno svom udelu u odnosu na ukupnu površinu tog zemljišta, pa i kad je srazmerna površina udela pojedinog obveznika manja od deset ari.

Imajući u vidu da je predmet oporezivanja zemljište površine preko deset ari, nezavisno od površine pripadajućeg udela konkretnog suvlasnika na tom zemljištu, u slučaju kad je jedno lice imalac prava susvojine na zemljištu površine preko deset ari (pa je to zemljište predmet oporezivanja) i ujedno jedini imalac prava svojine na graničnom zemljištu čija je površina deset ari ili manja od deset ari, to lice porez na imovinu plaća na:

- zemljište površine koja je jednaka zbiru srazmerne površine udela tog lica u zemljištu površine preko deset ari i površine graničnog zemljišta na kome je to lice imalac prava svojine - ako je ta ukupna (zbirna) površina preko deset ari;
- srazmernu površinu udela poreskog obveznika u pravu svojine na zemljištu površine preko 10 ari, kada je zbir srazmerne površine udela tog lica u zemljištu površine preko deset ari i površine graničnog zemljišta na kome je to lice imalac prava svojine, jednaka ili manja od deset ari. U tom slučaju se na granično zemljište površine jednake ili manje od deset ari koje je u svojini konkretnog lica porez na imovinu ne plaća.

Primeru radi, ukoliko je lice suvlasnik $\frac{1}{2}$ zemljišta površine dvanaest ari i po tom osnovu obveznik poreza na imovinu za srazmernu površinu svog udela koja je u konkretnom slučaju šest ari, i ujedno jedini imalac prava svojine na graničnom zemljištu površine npr. pet ari - porez na imovinu plaća na površinu zemljišta od jedanaest ari. Međutim, ako bi i navedenom primeru površina graničnog zemljišta u isključivoj svojini istog lica bila tri ara - to zemljište ne bi bilo predmet oporezivanja jer ukupna površina tog graničnog zemljišta i suvlasničkog udela istog lica ne prelazi deset ari. U tom slučaju bi navedeno lice bilo obveznik poreza na imovinu samo po osnovu svog suvlasničkog udela u zemljištu površine preko deset ari.”

Poreski postupak i poreska administracija

Podnošenje izmenjene poreske prijave za obračun poreza na dobit pravnih lica u cilju ostvarivanja prava na korišćenje poreskog podsticaja kod ulaganja

**Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-
00-6/2023-04 od 16.3.2023. godine**

„...izmenjena poreska prijava ne može se podneti:

- ako je konkretna poreska prijava dva puta menjana za konkretni poreski period;
- ako je pokrenut postupak poreske kontrole, odnosno radnje Poreske policije;
- nakon isteka roka zastarelosti;
- nakon donošenja rešenja o utvrđivanju poreza u slučajevima kada je zakonom propisano da se ne sprovodi samo-oporezivanje ili kada je zakonom propisano da se, uprkos samooporezivanju, poresko rešenje mora doneti.

S tim u vezi, kada poreski obveznik ustanovi da poreska prijava za obračun poreza na dobit pravnih lica koja je podneta Poreskoj upravi ne sadrži odgovarajuće priloge, što je za posledicu imalo pogrešno utvrđenu poresku obavezu (u konkretnom slučaju Obrazac SU), može da, najkasnije do isteka roka zastarelosti i ukoliko su ispunjeni ostali propisani uslovi, podnese izmenjenu poresku prijavu u kojoj je uočena greška otklonjena.

Poreska uprava u svakom konkretnom slučaju utvrđuje ispunjenost uslova za podnošenje izmenjene poreske prijave, a u konkretnom slučaju i ispunjenost uslova za korišćenje poreskog podsticaja iz člana 50a ZPDPL.”

Nepostojanje mogućnosti da dug po osnovu troškova stečajnog postupka, odnosno obaveza stečajne mase, bude predmet odlaganja plaćanja dugovanog poreza

**Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-
00159/2023-04 od 16.3.2023. godine**

„...ukazujemo da dug po osnovu troškova stečajnog postupka, odnosno obaveza stečajne mase ne može da bude predmet odlaganja plaćanja dugovanog poreza u skladu sa odredbama ZPPPA.”

Fiskalizacija

(Ne)postojanje obaveze evidentiranja preko elektronskog fiskalnog uređaja prometa na malo koji vrše alasi - preduzetnici registrovani za obavljanje delatnosti privrednog ribolova

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-00348/2022-04 od 17.5.2023. godine)**

„...privredni subjekti, u konkretnom slučaju, alasi koji su u skladu sa propisima koji regulišu zaštitu i održivo korišćenje ribljeg fonda, registrovani kao preduzetnici za obavljanje

delatnosti privrednog ribolova, kada vrše promet na malo na otvorenom prostoru, u konkretnom slučaju na obali reka prilikom pristajanja plovnog objekta, nemaju obavezu evidentiranja prometa na malo preko elektronskog fiskalnog uređaja ukoliko se prodaja ribe vrši u skladu sa propisom kojim se uređuju male količine primarnih proizvoda koje služe za snabdevanje potrošača, području za obavljanje tih delatnosti kao i odstupanja koja se odnose na male subjekte u poslovanju hranom životinjskog porekla (član 2. tačka 1) Uredbe).

Međutim, ukoliko privredni subjekti registrovani kao preduzetnici za obavljanje delatnosti privrednog ribolova, vrše prodaju ribe iznad količina koje su propisane saglasno članom 2. tačkom 1) Uredbe, i to fizičkim licima, obveznicima poreza na prihode od samostalne delatnosti i obveznicima poreza na dobit pravnih lica, na lokalnim pijacama i sličnim objektima nemaju obavezu evidentiranja prometa na malo i primljenih avansa za promet na malo preko elektronskog fiskalnog uređaja počev od 1. maja 2022. godine zaključno sa 31. decembrom 2023. godine, saglasno odredbi člana 4a Uredbe.

Pri tome napominjemo da ukoliko navedena lica obavljaju promet na malo ribom u maloprodajnim objektima za koje nije propisano oslobođenje od obaveze fiskalizacije dužna su da evidentiraju preko elektronskog fiskalnog uređaja svaki izvršeni promet na malo, nezavisno od činjenice da li su obveznici fiskalizacije PDV obveznici ili ne (član 3. ZF)."

Nepostojanje obaveze evidentiranja preko elektronskog fiskalnog uređaja prodaje cveća i drugog bilja koju u svom rasadniku i na pijačnim tezgama vrši registrovani poljoprivredni proizvođač koji ne vodi poslovne knjige

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-00346/2023-04 od 1.6.2023. godine)**

„...u konkretnom slučaju, poljoprivredni proizvođač koji ima registrovano poljoprivredno gazdinstvo i koji ne vodi poslovne knjige, a bavi se uzgojem i prodajom cveća i drugih bilja u rasadniku i na pijačnim tezgama, saglasno propisima kojima se uređuje porez na dohodak građana, nije obveznik poreza na prihode od samostalne delatnosti, te samim tim nije ni obveznik fiskalizacije i nema obavezu evidentiranja prometa preko elektronskog fiskalnog uređaja kada vrši prodaju cveća i drugih bilja u svom isturenom objektu - rasadniku koji se nalazi pored glavnog puta i na pijačnim tezgama.”

(Ne)postojanje obaveze evidentiranja preko elektronskog fiskalnog uređaja prometa na malo koji vrši registrovano poljoprivredno gazdinstvo

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-00387/2023-04 od 12.6.2023. godine)**

„1. ...poljoprivredno gazdinstvo upisano u registar poljoprivrednih gazdinstava koje vodi poslovne knjige, može da nabavi EFU koji je odobren od strane Poreske uprave i da radi evidentiranja prometa na malo preko EFU sprovede sve potrebne radnje propisane zakonskim i podzakonskim propisima iz oblasti fiskalizacije.

2. U vezi sa pitanjem da li poljoprivredno gazdinstvo upisano u registar poljoprivrednih gazdinstava u skladu sa propisima kojima se uređuje ta oblast, koje ne vodi poslovne knjige, može da kupi elektronski fiskalni uređaj (EFU) radi prodaje svojih proizvoda drugim licima, ističemo da u skladu sa odredbama zakona kojim se uređuje porez na dohodak građana, prihodi koje ostvari fizičko lice koje je nosilac poljoprivrednog gazdinstva upisano u registar poljoprivrednih gazdinstava u skladu sa propisima kojima se uređuje ta oblast, a koje ne vodi poslovne knjige, nisu oporezivi prihodi od samostalne delatnosti. Prema tome, saglasno propisima kojima se uređuje porez na dohodak građana, ova lica nisu obveznici poreza na prihode od samostalne delatnosti, te samim tim nisu ni obveznici fiskalizacije i nemaju obavezu evidentiranja prometa preko EFU (član 4. stav 1. ZF).

3. Preduzetnici poljoprivrednici, zavisno od dobara i mesta na kojima vrše prodaju imaju obavezu evidentiranja prometa na malo preko elektronskog fiskalnog uređaja (EFU), izuzev u sledećim slučajevima:

- kada vrše prodaju sopstvenih poljoprivrednih proizvoda na pijačnim tezgama i sličnim objektima i drugim mestima u skladu sa posebnim propisima kojima se uređuju male količine primarnih proizvoda životinjskog porekla, odnosno hrane biljnog porekla koje služe za snabdevanje potrošača, pod propisanim uslovima (član 2. tačka 1) Uredbe).
- kada vrše prodaju svojih proizvoda na pijačnim tezgama i sličnim objektima iznad količina koje su propisane saglasno članu 2. tačka 1) Uredbe, a zaključno sa 31. decembrom 2023. godine (član 4a Uredbe).

Za navedeno nije od značaja da li se promet obavlja, kako navodite na kućnom pragu ili na nekom drugom mestu.”

Nepostojanje obaveze evidentiranja preko elektronskog fiskalnog uređaja prometa dobara i usluga koji se primarno (u preko 80% slučajeva) vrši pravnim licima, među kojima su i pravna lica iz javnog sektora

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-00630/2022-04 od 21.6.2023. godine)**

„...kada je u pitanju prodaja dobara i pružanje usluga pravnim licima, među kojima su i pravna lica iz javnog sektora, kako navodite u dopisu u preko 80% slučajeva, odnosno kada se navedeni promet dobara i pružanje navedenih usluga primarno vrši pravnim licima, tako ostvaren promet privredni subjekt nije u obavezi da evidentira preko elektronskog fiskalnog uređaja, s obzirom na to da se ne radi o prometu na malo, saglasno članu 3. ZF.

S tim u vezi, smatramo da nema smetnji da se pravnim licima među kojima su i pravna lica iz javnog sektora za gore naveden promet dobara i usluga vrši izdavanje elektronskih faktura u skladu sa propisima koji regulišu ovu oblast.



Pri tome napominjemo da u slučaju kada se gore navedeni promet dobara i usluga vrši iz istog poslovnog prostora, odnosno poslovne prostorije fizičkim licima, takav promet smatra se prometom na malo saglasno propisima iz oblasti fiskalizacije, te je privredni subjekt u obavezi da isti evidentira preko elektronskog fiskalnog uređaja, u skladu sa gore navedenim propisima.”

Naknade za korišćenje javnih dobara

Postojanje obaveze plaćanja naknade za proizvode koji posle upotrebe postaju posebni tokovi otpada u slučaju kada privredno društvo - proizvođač izvrši prodaju takvih proizvoda u okviru slobodne zone

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-284/2023-04 od 12.4.2023. godine)**

„...proizvođač je obveznik naknade za proizvode koji posle upotrebe postaju posebni tokovi otpada kada te proizvode stavlja na tržište u Republici Srbiji, odnosno prodaje i dužan je da obračunavanje naknade vrši na dan izdavanja otpremnice, odnosno fakture za proizvod.

Imajući u vidu da je slobodna zona deo teritorije Republike Srbije, sa aspekta Zakona, kada predmetno privredno društvo, kao proizvođač proizvoda koji posle upotrebe postaju posebni tokovi otpada, stavi svoj proizvod na tržište u Republici Srbiji, odnosno izvrši prodaju tog proizvoda (pa i u okviru slobodne zone) on jeste obveznik naknade za proizvode koji posle upotrebe postaju posebni tokovi otpada. Za obveznika naknade nije od uticaja namera kupca da izvrši dalju prodaju tog proizvoda.”

Akcize

Postojanje prava na refakciju plaćene akcize na derivate nafte - tečni naftni gas, koje privredno društvo koristi kao energent za sušenje, preradu i konzervisanje (kuvanje, mariniranje i pasterizaciju) šumskih plodova, gljiva, lekovitog i aromatičnog bilja

**Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-
00382/2023-04 od 19.6.2023. godine**

„...kada privredno društvo, u konkretnom slučaju, „S...”, koje je nakon proširenja proizvodnih kapaciteta izvršilo promenu pretežne delatnosti 02.30 - Sakupljanje šumskih plodova, lekovitog i aromatičnog bilja i gljiva iz Sektora A - Poljoprivreda, šumarstvo i ribarstvo Klasifikacije delatnosti i registrovalo kao pretežnu delatnost 10.39 - Ostala prerada i konzervisanje voća i povrća, obuhvaćenu Sektorom C - Prerađivačka industrija, s tim da je nastavilo da se i dalje bavi

sakupljanjem i preradom šumskih plodova, gljiva, lekovitog i aromatičnog bilja, što kako navodite u dopisu podrazumeva sušenje, preradu i pakovanje navedenih proizvoda, u čijim procesima se koristi tečni naftni gas, prema našem mišljenju, ima pravo na refakciju plaćene akcize na tečni naftni gas koji koristi ili će koristiti kao energent za deo delatnosti koju obavlja, a koja je obuhvaćena Sektorom C - Prerađivačka industrija Klasifikacije delatnosti.

Saglasno gore navedenom, pravo na refakciju plaćene akcize može se ostvariti u industrijske svrhe prilikom obavljanja delatnosti koje su prema propisima koji uređuju klasifikaciju delatnosti obuhvaćene sektorima B, C i F Klasifikacije delatnosti, uz ispunjenje ostalih propisanih uslova, pri čemu nadležni poreski organ u svakom konkretnom slučaju utvrđuje činjenično stanje i shodno tome postupa u okviru svoje nadležnosti.”

Postojanje obaveze obeležavanja kontrolnim akciznim markicama domaće robe - cigareta, koje su bile prethodno izvezeno, a koje se vraćaju u skladu sa carinskim propisima kao neprodane, pre stavljanja u slobodan promet na tržište Republike Srbije

**Mišljenje Ministarstva finansija, br. 000165894 2023
10520 004 000 011 004 od 21.6.2023. godine**

„...obaveza obračunavanja akcize, nastaje kada su akcizni proizvodi, u ovom slučaju cigarete, uvezene u Republiku Srbiju, pri čemu se uvezenim akciznim proizvodima smatraju cigarete koje su uvezene u skladu sa carinskim, odnosno spoljnotrgovinskim propisima i koje su pre uvoza obeležene propisanim kontrolnim markicama.

S obzirom na to da se u konkretnom slučaju radi o domaćoj robi - cigaretama, koje su bile prethodno izvezeno, a koje se vraćaju u skladu sa carinskim propisima kao neprodane na područje Republike Srbije, i koje su oslobođene od plaćanja uvoznih dažbina i poreza na dodatu vrednost u skladu sa zakonom, a koje nisu obeležene propisanim kontrolnim akciznim markicama, prema našem mišljenju, iste se ne mogu staviti u promet na tržište Republike Srbije pre obeležavanja istih propisanim kontrolnim akciznim markicama.

S tim u vezi, mišljenja smo da je potrebno, radi stavljanja u promet predmetnih cigareta, da se u konkretnom slučaju, sprovede pod carinskim nadzorom i uz odobrenje carinskog organa, postupak obeležavanja cigareta propisanim kontrolnim akciznim markicama, koje bi se vršilo u proizvodnom pogonu proizvođača cigareta.

Ukoliko se predmetne cigarete stave u promet na tržište Republike Srbije, iste se pod carinskim nadzorom i uz odobrenje carinskog organa u proizvodnom pogonu proizvođača cigareta, obeležavaju kontrolnim akciznim markicama slovne oznake D, a obaveza po osnovu akcize nastaje u momentu okončanja odgovarajućeg carinskog postupka,

odnosno stavljanjem cigareta obeleženih slovnim oznakom D u promet na tržište Republike Srbije.

Ukoliko su predmetne cigarete namenjene izvozu, iste se pod carinskim nadzorom i uz odobrenje carinskog organa u proizvodnom pogonu proizvođača cigareta, radi izvoza, obeležavaju propisanim akciznim markicama zemlje u koju se izvoze, ako je takva obaveza propisana, i iste su oslobođene od plaćanja akcize shodno odredbi člana 19. stav 1. tačka 1) Zakona.”

Izbegavanje dvostrukog oporezivanja

Poreski tretman naknade koju rezidentno pravno lice isplaćuje prokuristi - fizičkom licu koje je poreski rezident Austrije

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 413-00-40/2019-04 od 23.5.2023. godine)**

„S obzirom na izneto, kao i na osnovu navoda iz vašeg dopisa (fizičko lice u Republici Srbiji nema stalnu bazu; boravak fizičkog lica, rezidenta Republike Austrije je, u Republici Srbiji, kraći od 183 dana...) prema našem mišljenju, pravo oporezivanja celokupne naknade koju rezidentno pravno lice isplaćuje nerezidentnom fizičkom licu za (u konkretnom slučaju, obavljanje poslova prokuriste - koji nije član organa uprave rezidentnog pravnog lica) ima samo Republika Austrija.

Međutim, kako je u članu 1. Ugovora, izričito, navedeno da se isti primenjuje na lica koja su rezidenti jedne ili obe države ugovornice ukazujemo da je, pre primene napred navedenog rešenja iz člana 14. (Samostalne lične delatnosti) stav 1. Ugovora (oporezivanja naknade koja se isplaćuje prokuristi) samo u Republici Austriji (što je posebna pogodnost predviđena citiranim odredbom člana 14. stav 1. Ugovora) neophodno da, odnosno fizičko lice iz Republike Austrije, isplatiocu prihoda iz Republike Srbije, priloži validnu potvrdu o rezidentnosti svoje matične države rezidentnosti (u konkretnom slučaju, Republike Austrije) potpisanu i overenu od strane nadležnih organa Republike Austrije (na osnovu člana 3. - Opšte definicije, stav (1) tačka 8. Ugovora, to je Savezni ministar finansija ili njegov ovlašćeni predstavnik).

Status rezidenta države sa kojom je zaključen ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, shodno članu 159a stav 1. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji („Sl. glasnik RS”, br. 80/2002, 84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 - ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - ispr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019, 144/2020, 96/2021 i 138/2022 - dalje: ZPPPA) nerezident dokazuje potvrdom o

rezidentnosti overenom od nadležnog organa druge države ugovornice čiji je rezident i to na posebnom obrascu ili overenom prevodu potvrde na obrascu koji propisuje nadležni organ države sa kojom je zaključen ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja (u konkretnom slučaju, na obrascu koji propisuju nadležni organi Republike Austrije).

Saglasno načelu fakticiteta (shodno članu 9. ZPPPA) Poreska uprava, u svakom konkretnom slučaju, utvrđuje činjenice (u konkretnom slučaju, postojanje stalne baze u Republici Srbiji, dužinu boravka odnosno fizičkog lica u Republici Srbiji, validnost potvrde o rezidentnosti, i dr.) koje su od značaja za opredeljenje poreskog tretmana prihoda koje ostvari poreski obveznik.

Ukoliko nisu ispunjeni napred navedeni uslovi iz Ugovora i ZPPPA, primeniće se odgovarajuće odredbe ZPDG koje predviđaju oporezivanje odnosno prihoda fizičkog lica u Republici Srbiji.”

Poreski tretman prihoda (kapitalnog dobitka) koji fizičko lice - državljanin Francuske ostvari prodajom svog udela u rezidentnom privrednom društvu drugom pravnom licu iz Francuske

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-473/2022-04 od 18.5.2023. godine)**

- „1. ...kad fizičko lice koje je, u konkretnom slučaju, državljanin i rezident Republike Francuske, svoj udeo u privrednom društvu koje je rezident Republike Srbije proda (nerezidentnom) pravnom licu iz Republike Francuske i po tom osnovu ostvari prihod u vidu razlike između prodajne i nabavne cene udela, tako ostvareni prihod predmet je oporezivanja porezom na dohodak građana na kapitalni dobitak saglasno Zakonu.
2. ...ukoliko su ispunjeni uslovi za primenu odredbe člana 9. stav 4. Multilateralne konvencije, koji je zamenio član 13. (Dohodak od otuđenja imovine - po današnjoj terminologiji: kapitalni dobitak) stav 1. Sporazuma, celokupan kapitalni dobitak (a ne samo njegovih 50 odsto) oporezuje se u Republici Srbiji (u svemu, po navedenim odredbama Zakona).

Prilikom utvrđivanja da li se, u konkretnom slučaju, radi o kapitalnom dobitku od otuđenja akcija ili uporedivih interesa (udela - prim. MF) koji više od 50 odsto svoje vrednosti ostvaruju neposredno ili posredno od nepokretnosti koja se nalazi u drugoj državi ugovornici (u konkretnom slučaju, u Republici Srbiji) nadležni poreski organi trebalo bi da utvrde odnos između vrednosti nepokretnosti i vrednosti (iz bilansa stanja) celokupne imovine privrednog društva (uključujući i imovinu uzetu u finansijski lizing, ali ne i imovinu uzetu u poslovni/operativni lizing, sa pravom korišćenja preko godinu dana) i to bez uzimanja u obzir dugova i drugih obaveza odnosno privrednog društva (kao i nezavisno od činjenice da li su obezbeđeni hipotekom nad nepokretnosti o kojoj je u konkretnom slučaju reč).



Ukoliko, međutim, nisu ispunjeni uslovi za primenu odredbe člana 9. stav 4. Multilateralne konvencije, koji je zamenio član 13. (Dohodak od otuđenja imovine - po današnjoj terminologiji: kapitalni dobitak) stav 1. Sporazuma, celokupan kapitalni dobitak koji rezident Republike Francuske (fizičko lice) ostvari od prodaje udela u rezidentnom pravnom licu, nerezidentnom pravnom licu iz Republike Francuske oporezuje se samo u Republici Francuskoj (u svemu, po odredbama domaćeg poreskog zakonodavstva Republike Francuske).

Navedeno, u skladu sa članom 22. (Dohodak koji nije izričito pomenut) Sporazuma koji propisuje da: „elementi dohotka rezidenta jedne države ugovornice (u konkretnom slučaju, Republike Francuske) koji nisu izričito pomenuti u prethodnim članovima ovog sporazuma (u konkretnom slučaju, kapitalni dobitak koji nije kapitalni dobitak iz člana 13. (Dohodak od otuđenja imovine - po današnjoj terminologiji: kapitalni dobitak) stav 1. Sporazuma, koji je zamenjen članom 9. stav 4. Multilateralne konvencije - prim. MF) podležu porezu samo u toj državi” (državi rezidentnosti ostvarioca kapitalnog dobitka, odnosno samo u Republici Francuskoj - prim. MF).

Međutim, kako je u članu 1. (Lica na koja se odnosi Sporazum) Sporazuma navedeno da se Sporazum primenjuje na lica koja su rezidenti jedne ili obe države ugovornice, ukazujemo da je pre primene napred navedenog rešenja (oporezivanja kapitalnog dobitka samo u Republici Francuskoj) neophodno da nerezidentno fizičko lice iz Republike Francuske (u skladu sa zakonom kojim se uređuje poreski postupak i poreska administracija) priloži potvrdu o rezidentnosti svoje matične države rezidentnosti (u konkretnom slučaju, Republike Francuske) potpisanu i overenu od strane nadležnih poreskih organa Republike Francuske (na osnovu člana 3. - Opšte definicije, stav 1. tačka g) pod 1. Sporazuma to je Ministar privrede i finansija Republike Francuske ili njegov propisno ovlašćeni predstavnik).

Status rezidenta države sa kojom je zaključen ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, shodno članu 159a stav 1. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji („Sl. glasnik RS”, br. 80/2002, 84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 - ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - ispr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019, 144/2020, 96/2021 i 138/2022) nerezident dokazuje potvrdom o rezidentnosti overenom od nadležnog organa druge države ugovornice čiji je rezident i to na posebnom obrascu ili overenom prevodu potvrde na obrascu koji propisuje nadležni organ države sa kojom je zaključen ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja (u konkretnom slučaju, na obrascu koji propisuje nadležni organ Republike Francuske).

Ukoliko nisu ispunjeni uslovi iz prethodnih stavova ovog mišljenja koji se odnose na primenu rešenja iz Sporazuma, odnosno na oporezivanje kapitalnog dobitka samo u Republici Francuskoj, primeniće se napred navedene odredbe Zakona, koje propisuju oporezivanje kapitalnog dobitka u Republici Srbiji (a ne rešenje iz Sporazuma).“

Poreski tretman prihoda koji nerezidentno pravno lice iz Slovačke ostvari od rezidentnog pravnog lica po osnovu zakupa železničkih vagona koji se koriste i na teritoriji Srbije i van nje

**(Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 011-00-570/2022-04 od 13.6.2023. godine)**

„1. ...prihod nerezidentnog pravnog lica (rezidenta Slovačke Republike) ostvaren od rezidentnog pravnog lica po osnovu ugovora o zakupu železničkih vagona koji se koriste i na teritoriji Republike i van nje, predmet je oporezivanja porezom po odbitku po stopi od 20%, ukoliko međunarodnim ugovorom o izbegavanju dvostrukog oporezivanja nije drukčije uređeno, s tim što se oporezivi prihod nerezidentnog pravnog lica - rezidenta Slovačke Republike, utvrđuje srazmerno vremenskom trajanju korišćenja vagona na teritoriji Republike (kako je i navedeno, u opisu činjeničnog stanja u vašem zahtevu za mišljenje) a što se utvrđuje na osnovu svih raspoloživih dokaza u skladu sa Zakonom.

2. ...prihod koji ostvari nerezidentno pravno lice (rezident Slovačke Republike) od rezidentnog pravnog lica po osnovu naknade od davanja u zakup železničkih vagona, predstavlja autorsku naknadu (naknadu za korišćenje ili pravo korišćenja industrijske ili komercijalne opreme) u skladu sa članom 12. (Autorske naknade) stav 3. Ugovora.

Navedena autorska naknada se (shodno članu 12. (Autorske naknade) stav 2. Ugovora) oporezuje u Republici Srbiji, po stopi od 10 odsto bruto iznosa autorske naknade iz člana 12. (Autorske naknade) stav 2. Ugovora - ovo pod uslovom, da nerezidentno pravno lice (rezident Slovačke Republike) u skladu sa članom 159a stav 1. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji („Sl. glasnik RS”, br. 80/2002, 84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 - ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - ispr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019, 144/2020, 96/2021 i 138/2022) dokaže status rezidenta države sa kojom Republika Srbija ima zaključen ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja (u konkretnom slučaju, Slovačke Republike) i da je nerezident stvarni vlasnik prihoda.

Ukoliko nisu ispunjeni uslovi za primenu odredaba Ugovora (validna potvrda o rezidentnosti i dokaz o stvarnom vlasništvu) primeniće se rešenje iz člana 40. stav 1. tačka 4) Zakona.

S tim u vezi, napominjemo, da se rešenje iz Ugovora primenjuje samo ukoliko je, u konkretnom slučaju (u odnosu na rešenje iz člana 40. stav 1. tačka 4) Zakona) povoljnije po poreskog obveznika.

Imajući u vidu navedeno, nerezidentno pravno lice (rezident Slovačke Republike) će se, u svakom konkretnom slučaju, nakon izvršenih kalkulacija (slobodno) opredeliti, da li mu je (poreski) povoljnije, da bude oporezovano u skladu sa rešenjem sadržanim u Ugovoru ili mu je (poreski) povoljnije, da bude oporezovano u skladu sa rešenjem sadržanim u članu 40. stav 1. tačka 4) Zakona (na način, kako je to navedeno u tački I ovog mišljenja).

S obzirom na izneto, posebno ukazujemo da se, u konkretnom slučaju, ne može primeniti rešenje iz člana 8. (Međunarodni saobraćaj) stav 1. Ugovora, prema kojem se (pored ostalog) dobit od korišćenja železnice u međunarodnom saobraćaju oporezuje samo u državi ugovornici u kojoj se nalazi sedište stvarne uprave preduzeća (u konkretnom slučaju, samo, u Slovačkoj Republici).

Ovo iz razloga što, u konkretnom slučaju, nije reč o dobiti koju nerezidentno pravno lice iz Slovačke Republike ostvaruje od obavljanja međunarodnog saobraćaja železnicom (pod kojim se, shodno članu 3. (Opšte definicije) stav 1. tačka 8) Ugovora, podrazumeva prevoz putnika i robe) već o prihodu od davanja u zakup železničkih vagona."

Računovodstvo

Mogućnost primene poslovne godine koja je različita od kalendarske prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja za godinu u kojoj je pre početka izveštajne godine pribavljena saglasnost nadležnog organa

**Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 000162432 2023 10520 016 000
011 003 od 13.6.2023. godine**

„Zakonom o računovodstvu („Sl. glasnik RS”, br. 73/2019 i 44/2021 - dr. zakon - dalje: Zakon), koji je stupio na snagu 1. januara 2020. godine, uređuju se obveznici primene ovog zakona, razvrstavanje pravnih lica i preduzetnika, organizacija računovodstva, računovodstvene isprave i vrste poslovnih knjiga, uslovi i način vođenja poslovnih knjiga, Registar pružalaca računovodstvenih usluga, priznavanje i vrednovanje pozicija u finansijskim izveštajima, sastavljanje, dostavljanje i javno objavljivanje finansijskih izveštaja, godišnjeg izveštaja o poslovanju, izveštaja o korporativnom upravljanju, izveštaji o plaćanjima autoritetima vlasti i nefinansijsko izveštavanje, Registar finansijskih izveštaja, Nacionalna komisija za računovodstvo i nadzor nad sprovođenjem odredbi ovog zakona.

Odredbama člana 29. stav 2. Zakona propisano je da, zavisno pravno lice sa sedištem u Republici Srbiji čije matično pravno lice sa sedištem u inostranstvu ima poslovnu godinu različitu od kalendarske godine, može, uz saglasnost ministra nadležnog za poslove finansija, odnosno Komisije za hartije od vrednosti za pravna lica iz njene nadležnosti, da sastavlja i objavljuje redovan godišnji finansijski izveštaj sa stanjem na poslednji dan poslovne godine koja je različita od kalendarske. Zavisno pravno lice je u obavezi da primenjuje poslovnu godinu različitu od kalendarske u kontinuitetu, a najmanje pet godina od početka primene poslovne godine koja je različita od kalendarske.

U vezi sa postavljenim pitanjima, u nastavku su dati odgovori po hronološkom redosledu:

1) Pre svega ukazujemo da se pomenuti zahtev za davanje saglasnosti pravnom licu da primeni poslovnu (a ne fiskalnu) godinu koja je različita od kalendarske, prilikom sastavljanja redovnih godišnjih finansijskih izveštaja, podnosi Ministarstvu u skladu sa Zakonom. Nakon dobijanja saglasnosti od strane Ministarstva, neophodno je da se obratite lokalnoj kancelariji Poreske uprave (prema sedištu pravnog lica podnosioca zahteva) za izmenu poreskog perioda saglasno propisima kojima se uređuje porez na dobit pravnih lica.

Napominjemo da nema nikakvih smetnji da se obratite Ministarstvu zahtevom (sa odgovarajućom dokumentacijom) u svakom trenutku i da je u konkretnom slučaju prihvatljivo da dostavite kopiju konsolidovanih finansijskih izveštaja matičnog pravnog lica za prethodnu poslovnu godinu (01.07.2021-30.06.2022.), s obzirom da ova poslovna godina još uvek nije završena.

2) Dakle, ukoliko pravno lice dobije saglasnost Ministarstva da primenjuje poslovnu godinu različitu od kalendarske (npr. počev od 01.07.2023. godine), u obavezi je da za period 01.01.2023.-30.06.2023. godine dostavi Agenciji za privredne registre finansijske izveštaje u roku od tri meseca od datuma bilansa (do 30. septembra 2023. godine), saglasno članu 44. stav 2. Zakona.

3) Ukoliko zahtev (sa odgovarajućom dokumentacijom) podnesete blagovremeno, tj. u konkretnom slučaju do 30. juna 2023. godine, moguće je da se donese Rešenje o davanju saglasnosti za primenu poslovne godine koja je različita od kalendarske počev od finansijskih izveštaja za 2023. godinu, odnosno za period 01.07.2023.-30.06.2024. godine.

Na kraju ukazujemo da je više informacija o celokupnom pokretanju postupka za dobijanje saglasnosti pravnom licu da primenjuje poslovnu godinu koja se razlikuje od kalendarske dostupno na internet stranici Ministarstva (<https://mfin.gov.rs/usluge/davanje-saglasnosti-pravnom-licu-da-primenjuje-poslovnu-godinu-koja-se-razlikuje-od-kalendarske-godine>).



Nemogućnost prihodovanja primljenih avansa u trenutku ili tokom vremena bez istovremenog isknjižavanja zaliha učinaka objekta u izgradnji namenjenog prodaji

**Mišljenje Ministarstva finansija
(sa aspekta primene računovodstvenih propisa),
br. 011-00-381/2023-04 od 14.6.2023. godine**

„U skladu sa paragrafom 31 MSFI 15, entitet priznaje prihod kada (ili pošto) entitet ispunji obavezu izvršenja prenosom obećanih dobara ili usluga (imovine) do kupca. Imovina se prenosi kada (ili pošto) kupac stekne kontrolu nad tom imovinom.

Paragrafom 32 MSFI 15 propisano je da za svaku obavezu izvršenja identifikovanu u skladu sa paragrafima 22-30, entitet određuje na početku sastavljanja ugovora da li se obaveza izvršenja ispunjava tokom nekog vremenskog perioda (u skladu sa paragrafima 35-37) ili u jednom trenutku u vremenu (u skladu sa paragrafom 38). Ako entitet ne ispunjava obavezu izvršenja tokom nekog vremenskog perioda, obaveza izvršenja se ispunjava u jednom trenutku u vremenu.

Saglasno paragrafu 27 MSFI 15, dobro ili usluga koja je obećana kupcu je distinktivna ako su ispunjena oba sledeća kriterijuma:

- a) kupac može da ima korist od dobara ili usluga samih po sebi ili zajedno sa drugim resursima koji su lako dostupni kupcu (dobro ili usluga može da bude distinktivna); i
- b) obećanje tog entiteta da će preneti dobra ili usluge kupcu može da se identifikuje odvojeno od drugih obećanja u ugovoru (obećanje da će dobro ili usluga biti preneti je jasno izraženo u kontekstu ugovora).

Napominjemo da su navedene odredbe detaljnije obrazložene u paragrafima 28 i 29 MSFI 15.

Prema paragrafu 33 MSFI 15, kontrola imovine odnosi se na sposobnost da se upravlja upotrebom imovine i steknu suštinski sve preostale koristi od imovine. Kontrola uključuje sposobnost da se spreče drugi entiteti da upravljaju upotrebom imovine i steknu koristi od imovine. Koristi od imovine su potencijalni tokovi gotovine (prilivi ili uštede u odlivima) koji se mogu ostvariti direktno ili indirektno na više načina, kao što je:

- a) korišćenje imovine za proizvodnju dobara ili pružanje usluga (uključujući javne usluge);
- b) korišćenje imovine za povećanje vrednosti druge imovine;
- c) korišćenje imovine za izmirenje obaveza ili smanjenje troškova;
- d) prodaja ili razmena imovine;
- e) stavljanje imovine u zalog radi obezbeđenja kredita; i
- f) držanje imovine.

Saglasno paragrafu 35 MSFI 15 propisano je da entitet prenosi kontrolu nad dobrima ili uslugama tokom vremena i tako ispunjava obavezu izvršenja i priznaje prihod tokom vremena, ako je ispunjen jedan od sledećih kriterijuma:

- a) kupac istovremeno prima i troši koristi koje nastaju iz izvršenja ugovora od strane entiteta u toku tog izvršenja (paragrafi B3-B4);
- b) izvršenje obaveza od strane entiteta stvara ili povećava imovinu (na primer, nedovršene proizvode) koju kupac kontroliše dok se imovina stvara ili povećava (paragraf B5); ili
- c) izvršenje obaveza od strane entiteta ne stvara imovinu koju entitet može da koristi na alternativan način (paragraf 36) i entitet ima ostvarivo pravo na isplatu za izvršenje obaveza do određenog datuma (paragraf 37).

Prema paragrafu 38 MSFI 15, ako se obaveza izvršenja ne ispunjava tokom nekog vremenskog perioda, entitet ispunjava obavezu izvršenja u određenom trenutku vremena. Da bi se odredila tačka u vremenu u kojoj je kupac stekao kontrolu nad obećanom imovinom i entitet je ispunio obavezu izvršenja, entitet razmatra zahteve koji se tiču kontrole, a pre svega prethodno navedene iz tačke 33 MSFI 15.

Pored toga, prema paragrafu 38 MSFI 15, entitet treba da razmatra i pokazatelje o prenosu kontrole, koji uključuju, ali nisu ograničeni na sledeće:

- a) entitet ima pravo u sadašnjosti na isplatu za imovinu - ako kupac ima obavezu u sadašnjosti da plati za imovinu, to onda može da ukazuje na to da je kupac stekao sposobnost da upravlja upotrebom, i dobije u zamenu suštinski sve preostale koristi od prenete imovine.
- b) kupac je nosilac prava vlasništva nad imovinom - pravo vlasništva može da ukazuje na to da ugovorna strana ima sposobnost da upravlja upotrebom imovine i stekne suštinski sve preostale koristi od imovine ili da ograniči pristup drugim entitetima tim koristima. Stoga, prenos prava vlasništva nad imovinom može da ukazuje na to da je kupac stekao kontrolu nad imovinom. Ako entitet zadrži pravo vlasništva isključivo kao zaštitu od izbegavanja kupca da plati naknadu, takva prava entiteta ne bi isključila sposobnost da kupac preuzme kontrolu nad imovinom.
- c) entitet je izvršio prenos fizičkog poseda imovine - kada je kupac u fizičkom posedu neke imovine to može da znači da kupac ima sposobnost da upravlja upotrebom imovine i stekne suštinski sve preostale koristi od imovine ili da ograniči pristup drugim entitetima tim koristima. Međutim, fizičko posedovanje ne mora da se podudara sa kontrolom imovine. Na primer, u nekim sporazumima o ponovnoj kupovini i u aranžmanima o komisionoj prodaji, kupac ili prodavac mogu da fizički poseduju imovinu koju entitet kontroliše. Sa druge strane, postoje i aranžmani tipa „fakturiši i čuvaj” u kojima entitet može fizički posedovati imovinu koja je pod kontrolom kupca. Paragrafi B64-B76, B77-B78 i B79-B82 daju smernice o računovodstvenom obuhvatanju

sporazuma o ponovnoj kupovini, komisionim aranžmanima, odnosno aranžmanima tipa „fakturiši i čuvaj”.

- d) kupac ima značajne rizike i koristi od vlasništva nad imovinom - prenos značajnih rizika i koristi od vlasništva nad imovinom na kupca može da znači da je kupac stekao sposobnost da upravlja upotrebom imovine i suštinski stekne sve preostale koristi od imovine. Međutim, prilikom procene rizika i koristi od vlasništva nad obećanom imovinom, entitet treba da isključi sve rizike koji dovode do zasebne obaveze izvršenja pored obaveze izvršenja koja se odnosi na prenos imovine. Na primer, entitet je možda preneo kontrolu nad nekom imovinom na kupca, ali još uvek nije ispunio dodatnu obavezu izvršenja koja se odnosi na pružanje usluge održavanja u vezi sa prenetom imovinom.
- e) kupac je prihvatio imovinu - prihvatanje imovine od strane kupca može da ukaže na to da je kupac stekao sposobnost da upravlja upotrebom imovine i da stekne suštinski sve preostale koristi od imovine. Da bi procenio efekat ugovorne klauzule o prihvatanju imovine od strane kupca o tome kada se prenosi kontrola nad imovinom, entitet treba da razmotri smernice u paragrafima B83-B86.

Prema paragrafu 95 MSFI 15, ako troškovi nastali u ispunjavanju ugovora sa kupcem nisu u delokrugu nekog drugog standarda (na primer, MRS 2, MRS 16 ili MRS 38), entitet treba da priznaje kao imovinu troškove nastale prilikom ispunjenja ugovora samo ako ti troškovi ispunjavaju sve sledeće kriterijume:

- troškovi se direktno odnose na ugovor ili na predviđeni ugovor koji entitet može jasno da identifikuje (na primer, troškovi koji se odnose na usluge čije pružanje je predviđeno produženjem postojećeg ugovora ili troškovi osmišljavanja imovine koja treba da se prenese po osnovu posebnog ugovora koji još nije odobren);
- troškovi generišu ili poboljšavaju resurse subjekta koji će biti korišćeni da se ispune (ili da se nastavi ispunjavanje) obaveze izvršenja u budućnosti; i
- troškovi za koje se očekuje da će biti nadoknađeni.

Paragrafom 34 MRS 2 propisano je da kada se zalihe prodaju, njihova knjigovodstvena vrednost se priznaje kao rashod perioda u kom se priznaje i prihod povezan sa njima.

U skladu sa navedenim, ukoliko je reč o dovršenom objektu koji se prodaje kupcu na način da se kontrola prenosi nakon dovršavanja, izvesno je reč o prenosu kontrole u jednom trenutku u kome se istovremeno evidentiraju izlaz sa zaliha učinaka na rashode kroz klasu 9 - Obračun troškova i učinaka i račune 120 - Gotovi proizvodi i 630 - Povećanje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje i usluga i gotovih proizvoda ili 631 - Smanjenje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje i usluga i gotovih proizvoda, saglasno Pravilniku o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva zadruge i preduzetnike („Sl. glasnik RS”,

br. 89/2020 - dalje: Pravilnik), potraživanje i prihod i zatvara se eventualni prethodno primljeni avans umanjnjem fakturisanog potraživanja. Drugim rečima, u tom slučaju nije ispravno prenositi primljene avanse na prihode pre prenosa kontrole. Na suštinski isti način se evidentira i ukoliko se prodaje nedovršeni objekat - samo se isknižava pripadajući deo cene koštanja sa nedovršene proizvodnje.

Međutim, ukoliko je ugovorena prodaja dovršenog objekta, a u konkretnim okolnostima se utvrdi da je do prenosa kontrole došlo već nad nedovršenim objektom, verovatno je da postoje dve obaveze izvršenja u smislu MSFI 15, prodaja nedovršenog objekta i usluga dovršavanja. Prodaja nedovršenog objekta se evidentira u trenutku prenosa kontrole na prethodno opisani način, isknižavanjem sa nedovršene proizvodnje na Bilans uspeha (u grupi 63) i priznavanjem prihoda od prodaje. Za uslugu dovršavanja, izvesno je da se kontrola prenosi postepeno tokom izvršenja posla, pa društvo treba da evidentira troškove nastale po osnovu dovršavanja objekta nakon prenosa kontrole kao rashode u Bilansu uspeha bez uključivanja u cenu koštanja zaliha učinaka (npr. preostalog dela objekta koji još uvek kontroliše društvo), i istovremeno da priznaje prihode tokom perioda pružanja usluge dovršavanja merenjem napretka, odnosno stepena dovršenosti. Neophodno je da društvo ukupno ugovorenu naknadu za prodaju dovršenog objekta raspodeli na deo koji se odnosi na troškove nastale do datuma prenosa kontrole nad nedovršenim objektom (iskazane kao cena koštanja zalihe učinaka koja se isknižava) i na deo koji se odnosi na troškove nastale od tog datuma po osnovu usluge dovršavanja objekta. Praktično, deo ukupne naknade se priznaje kao prihod istovremeno s isknižavanjem sa zaliha, a preostali deo naknade kao prihod tokom dovršavanja.

Drugim rečima, potrebno je da se u svakoj situaciji, odnosno za svaki pojedinačni prenos dela objekta, utvrdi s aspekta MSFI 15 da li postoji jedna ili više obaveza izvršenja i za svaku od njih utvrdi da li se kontrola prenosi u jednom trenutku ili tokom perioda izvršenja. Suštinski, potrebno je dati odgovor na pitanje da li se nad nedovršenim objektom prenosi kontrola na kupca iako postoji ugovorena obaveza da se objekat dovrši, pa ako je odgovor potvrđan, postoje dve obaveze izvršenja sa bitno različitim načinom evidentiranja u te dve faze. Napominjemo da obaveza dovršenja najčešće i nije eksplicitno navedena, već se podrazumeva iz samog ugovora čiji je predmet prenosa dovršeni objekat.

Da bi mogla da se prenese kontrola nad nedovršenim objektom, odnosno da bi to bila zasebna obaveza izvršenja, neophodno je da nedovršeni objekat bude distinktivno dobro (u tom slučaju će dovršavanje objekta po pravilu biti distinktivna usluga).

U tom smislu, ključno pitanje je da li kupac može da raspolaže objektom već u tom nedovršenom stanju u smislu da li je ušao u posed, da li može da omogući upis hipoteke trećem licu u svoju korist (npr. za potrebe dizanja kredita),



da li može da ga prenese na drugo lice, u skladu sa prethodno navedenim paragrafima 33 i 38 MSFI 15. Dakle, odgovor na ovo pitanje direktno zavisi od ugovornih odredbi. Napominjemo da dobijanje upotrebne dozvole, upis vlasništva u katastru nepokretnosti, odnosno pribavljanje izjave *clausula intabulandi*, kao i izvršena plaćanja jesu od značaja za ovu analizu, ali nisu presudni činioci.

Ukoliko se analizom utvrdi da je reč o jednoj obavezi izvršenja, prenosu kontrole nad objektom u trenutnom stanju (najčešće po dovršavanju), izvesno je da se kontrola prenosi u jednom trenutku u kome se istovremeno evidentira ukupna naknada kao prihod i isknižava pripadajući deo cene koštanja sa zaliha učinaka na teret grupe 63 - Promena vrednosti zaliha učinaka (uz adekvatna knjiženja u klasi 9 - Obračun troškova i učinaka) u skladu sa Pravilnikom.

Ukoliko je reč o dve obaveze izvršenja: prenosu kontrole nad objektom u viđenom nedovršenom stanju i dovršavanju objekta nakon toga, izvesno je da se u prvoj obavezi izvršenja kontrola prenosi u jednom trenutku kada se priznaje pripadajući deo prihoda (deo ukupne naknade) i isknižava pripadajući deo cene koštanja sa zaliha učinaka na teret grupe 63, a da se u drugoj obavezi izvršenja kontrola prenosi tokom perioda izvršenja kada se svi troškovi nastali u toj fazi priznaju kao rashodi u Bilansu uspeha (bez uključivanja u cenu koštanja zaliha učinaka) i pripadajući deo prihoda (preostali deo ukupne naknade) priznaje postepeno tokom perioda izvršenja, odnosno dovršavanja objekta.

Imajući u vidu sve navedeno, smatramo da nije ispravno da se priznaju prihodi od prodaje bez priznavanja povezanih rashoda (direktno po utrošku ili u smislu isknižavanja sa zaliha učinaka) i obratno, da se priznaju rashodi, odnosno izlaz sa zaliha učinaka bez istovremenog priznavanja pripadajućih prihoda od prodaje. U tom smislu, dodatno napominjemo da ne može biti ispravno da se istovremeno troškovi uključuju u cenu koštanja zaliha učinaka i po istom osnovu priznaju prihodi od prodaje merenjem napretka, odnosno stepena dovršenosti.

Dakle, u konkretnom slučaju, prema našem mišljenju nije ispravno obaveze za primljene avanse preneti na prihode, a istovremeno ne izvršiti isknižavanje sa zaliha učinaka na teret grupe 63 - Promena vrednosti zaliha učinaka, saglasno odredbama Pravilnika.

Međutim, za ispravno opredeljivanje računovodstvenog evidentiranja (na primer, da li su obaveze za primljene avanse uopšte trebale da se prenesu na prihode u Bilansu uspeha i ako da u kom iznosu) neophodno je detaljno analizirati ugovor da bi se dali odgovori na sva prethodno navedena pitanja. Imajući u vidu da nismo dobili na uvid konkretni ugovor, nije moguće dati precizan odgovor kako je ispravno izvršiti evidentiranje u poslovnim knjigama u konkretnom slučaju."

Pravdanje troškova prevoza zaposlenog za dolazak i odlazak sa posla vrši se na način uređen opštim aktom pravnog lica odnosno preduzetnika

**Mišljenje Ministarstva finansija,
br. 401-00-3258/2023-08 od 20.6.2023. godine**

„Odredbama člana 8. stav 1. Zakona propisano je da pravna lica, odnosno preduzetnici opštim aktom, u skladu sa ovim zakonom, uređuju organizaciju računovodstva na način koji omogućava sveobuhvatno evidentiranje, kao i sprečavanje i pravovremeno otkrivanje pogrešno evidentiranih poslovnih promena, uređuju interne računovodstvene kontrolne postupke, utvrđuju računovodstvene politike, određuju lica koja su odgovorna za zakonitost i ispravnost nastanka poslovne promene i sastavljanje i kontrolu računovodstvenih isprava o poslovnoj promeni, uređuju kretanje računovodstvenih isprava i utvrđuju rokove za njihovo dostavljanje na dalju obradu i knjiženje u poslovnim knjigama.

Saglasno članu 9. st. 1. i 2. Zakona, knjiženje poslovnih promena i događaja (dalje: poslovna promena) na računima imovine, obaveza, kapitala, prihoda i rashoda vrši se na osnovu verodostojnih računovodstvenih isprava. Računovodstvena isprava predstavlja pisani dokument ili elektronski zapis o nastaloj poslovnoj promeni, koja obuhvata sve podatke potrebne za knjiženje u poslovnim knjigama tako da se iz računovodstvene isprave nedvosmisleno može saznati osnov, vrsta i sadržaj poslovne promene.

Odredbama člana 10. stav 4. Zakona propisano je da je pravno lice, odnosno preduzetnik dužno da, pre unosa podataka iz računovodstvene isprave u poslovne knjige, odredi odgovorno lice koje treba da izvrši kontrolu verodostojnosti isprave. Odgovorno lice potpisom, odnosno drugom identifikacionom oznakom (utvrđenom opštim aktom kojim pravno lice, odnosno preduzetnik uređuje organizaciju računovodstva) potvrđuje da je računovodstvena isprava verodostojna (potpuna, istinita, računski tačna i da verodostojno prikazuje poslovnu promenu).

Imajući u vidu navedeno, pre svega ukazujemo da se odredbe Zakona ne primenjuju na direktne i indirektne korisnike budžetskih sredstava.

Dodatno ističemo da je u skladu sa napred navedenim odredbama Zakona pravno lice, odnosno preduzetnik (poslodavac) u obavezi da uredi organizaciju računovodstva na način koji omogućava sveobuhvatno evidentiranje, kao i sprečavanje i otkrivanje pogrešno evidentiranih poslovnih promena, uredi interne računovodstvene kontrolne postupke, utvrdi računovodstvene politike, odredi lica koja su odgovorna za zakonitost i ispravnost nastanka poslovne promene i sastavljanje i kontrolu računovodstvenih isprava o poslovnoj promeni, uredi kretanje računovodstvenih isprava i utvrdi rokove za njihovo dostavljanje na dalju obradu i knjiženje u poslovnim knjigama.

S tim u vezi, u nastavku su navedeni pojedini primeri verodostojnih računovodstvenih isprava koje pribavlja poslodavac (uz napomenu da je neophodno da pitanje načina dokumentovanja troškova prevoza za dolazak i odlazak sa posla zaposlenih bude uređeno opštim aktom pravnog lica, odnosno preduzetnika), na osnovu kojih se predmetni troškovi evidentiraju u poslovnim knjigama pravnih lica, odnosno preduzetnika, obveznika primene Zakona:

- 1) u slučaju korišćenja sopstvenog vozila: Korišćenje kompanijskih vaučera/bonova/kartica za kupovinu goriva od strane zaposlenih na benzinskim pumpama sa kojima poslodavac ima potpisan ugovor. Kao verodostojna isprava bi se smatrao objedinjen račun na ime poslodavca, koji bi specificirao sve pojedinačne iznose goriva kupljene od strane zaposlenih u toku jednog meseca, uz propratni spisak zaposlenih koji koriste sopstveni prevoz za dolazak i odlazak sa posla (ime i prezime zaposlenog, broj vaučera/bona/kartice za kupovinu goriva);
- 2) u slučaju korišćenja javnog prevoza: Kupovina mesečnih pretplatnih karata za javni prevoz zaposlenih od strane poslodavca. Kao verodostojna isprava bi se smatrao objedinjen račun na ime poslodavca, koji bi specificirao sve pojedinačne kupljene mesečne pretplatne karte, uz propratni spisak zaposlenih koji

koriste javni prevoz za dolazak i odlazak sa posla (ime i prezime zaposlenog, broj mesečne pretplatne karte);

- 3) u slučaju korišćenja taksi prevoza: Korišćenje kompanijskih vaučera/bonova/kartica za vožnju taksi prevoznicima sa kojima poslodavac ima potpisan ugovor. Kao verodostojna isprava bi se smatrao objedinjen račun i/ili potvrda na ime poslodavca, koji bi specificirao sve pojedinačne iznose taksi vožnji korišćenih od strane zaposlenih u toku jednog meseca, uz propratni spisak zaposlenih koji koriste taksi prevoz za dolazak i odlazak sa posla (ime i prezime zaposlenog, broj vaučera/bona/kartice za taksi vožnju).

Imajući u vidu navedeno, kao i navode iz zahteva, mišljenja smo da se u konkretnom slučaju, potvrda registrovanog taksi udruženja o visini troškova prevoza od stanovanja zaposlenog do posla (s obzirom da do mesta stanovanja nema organizovanog autobuskog prevoza) može smatrati verodostojnom računovodstvenom ispravom u skladu sa Zakonom, uz napomenu da je pitanje načina pravljenja troškova prevoza za dolazak i odlazak sa posla neophodno bliže urediti (ime i prezime zaposlenog, broj vaučera/bona/kartice za taksi vožnju/e za koju se potvrda izdaje i sl.) opštim aktom pravnog lica, odnosno preduzetnika.” •



SPECIJALIS ZA CARINE





Carinsko poslovanje

AKTUELNA PITANJA I ODGOVORI U VEZI SA UPRAVNIM I PREKRŠAJNIM POSTUPKOM U CARINSKOM POSLOVANJU

PREKRŠAJ ZBOG KAŠNJENJA SA DOPREMOM ROBE ODREDIŠNOJ CARINARNICI



- Da li je izmenjenim prekršajnim odredbama Carinskog zakona propisana različita kazna za kašnjenje sa dopremom robe odredišnoj carinarnici u postupku nacionalnog tranzita i u postupku zajedničkog tranzita?

Odgovor:

Odredbama člana 267. stav 1. tačka 7. Carinskog zakona ("Sl. glasnik RS", br. 95/2018, 91/2019 - dr. zakon, 144/2020, 118/2021 i 138/2022) propisano je, kao radnja izvršenja prekršaja, kašnjenje sa dopremom robe odredišnoj carinarnici u propisanom roku u nacionalnom tranzitnom postupku, a odredbama 267. stav 1. tačka 6. Carinskog zakona u zajedničkom tranzitnom postupku, kao neokončanje posebnog postupka u određenom roku, za koje je propisana ista novčana kazna u fiksnom iznosu od 200.000,00 dinara za pravno lice, 100.000,00 dinara za preduzetnika i 30.000,00 dinara za fizičko lice, za koje prekršaje se izdaje prekršajni nalog.

Rok za predaju robe odredišnom carinskom organu, bilo da se radi o nacionalnom postupku tranzita (kada se tranzitni postupak odnosi samo na carinsku teritoriju Republike Srbije, a polazna i odredišna carinarnica se nalaze na ovoj teritoriji) ili zajedničkom postupku tranzita (tranzitni postupak koji počinje i završava se na različitim carinskim teritorijama zemalja potpisnica) je obavezujući i određuje ga nadležni carinski službenik u polaznoj carinarnici kojom prilikom se uzimaju u obzir sve okolnosti samog postupka: transportno sredstvo, plan puta, svaki drugi propis koji utiče na način prevoza i detalji na koje ukaže nosilac postupka.

Odredbama člana 199. stav 1. tačka 1. Carinskog zakona propisano je da je nosilac nacionalnog postupka tranzita odgovoran, između ostalog, i za dopremanje robe u propisanom roku, a povreda napred navedenog postupanja, odnosno kašnjenje sa predajom robe odredišnoj carinarnici, propisano je kao radnja izvršenja prekršaja iz člana 267. stav 1. tačka 7. Carinskog zakona sa predviđenom novčanom kaznom u fiksnom iznosu od 200.000,00 dinara za pravno lice, 100.000,00 dinara za preduzetnika i 30.000,00 dinara za fizičko lice, za koje se izdaje prekršajni nalog.

Kod zajedničkog tranzitnog postupka, članom 8. Dodatka I Konvencije o zajedničkom tranzitnom postupku ("Sl. glasnik RS - Međunarodni ugovori", br. 13/2015 - dalje: Konvencija) propisano je da se od principala zahteva, između ostalog, da robu preda u propisanom roku odredišnoj carinarnici, kao i to da bez obzira na obavezu principala, prevoznik ili primalac robe takođe su obavezni za predaju robe u propisanom roku. Istovremeno, Konvencija upućuje na primenu prekršajnih odredbi nacionalnog zakonodavstva, budući da je članom 15. Dodatka I Konvencije propisano da zemlje preduzimaju potrebne korake za tretiranje prekršaja ili nepravilnosti i uvode efikasne, odgovarajuće i obeshrabrujuće kazne.

Takođe, dispozitivnim odredbama člana 119. Carinskog zakona propisana je obaveza lica u zajedničkom postupku tranzita, koje unosi robu u carinsko područje Republike Srbije, da robu preveze bez odlaganja, putem i na način, do carinarnice ili drugog mesta koje je odredio carinski organ, a u trećem stavu je propisano da lice koje preuzme odgovornost za prevoz robe, nakon što je uneta u carinsko područje Republike Srbije, postaje odgovorno za ispunjenje datih obaveza.

Budući da Konvencija, u pogledu prekršajnih odredbi, upućuje na primenu nacionalnog zakonodavstva, dispozitivnim odredbama člana 187. Carinskog zakona je predviđena obaveza da se posebni carinski postupak, pa time i postupak tranzita, odnosno zajednički tranzitni postupak, okonča u određenom roku uz istovremeno propisivanje prekršajnih odredbi za nepostupanje po preuzetoj obavezi. Postupak tranzita okončava carinski organ kad je u mogućnosti da utvrdi, na osnovu poređenja podataka

dostupnih polaznoj carinarnici i podataka dostupnih odredišnoj carinarnici, da je postupak završen ispravno (član 187. stav 2. Carinskog zakona).

Tako je prekršajnim odredbama 267. stav 1. tačka 6. Carinskog zakona propisano, kao sankcionisano ponašanje, neokončanje propisanog postupka u roku određenom u zajedničkom tranzitnom postupku, kao posebnom carinskom postupku, za koje je predviđena novčana kazna u fiksnom iznosu od 200.000,00 dinara za pravno lice, 100.000,00 dinara za preduzetnika i 30.000,00 dinara za fizičko lice, a za koji prekršaj se izdaje prekršajni nalog.

Imajući u vidu istu svrhu propisivanja, izricanja i primene prekršajnih sankcija, čija je osnovna funkcija da učesnici u carinskom postupku poštuju pravni sistem i da ubuduće ne čine prekršaje, zakonodavac je propisao istu kaznu za kašnjenje sa predajom robe odredišnoj carinarnici kako u nacionalnom tranzitnom postupku tako i u zajedničkom tranzitnom postupku. •

POSTOJANJE PREKRŠAJA KOD PREDAJE ROBE ODREDIŠNOJ CARINARNICI PO ISTEKU ROKA ZBOG POSTOJANJA VIŠE SILE



- **Da li postoji prekršaj kada dođe do predaje robe odredišnoj carinarnici po isteku roka, u slučaju kada je kašnjenje izazvano višom silom?**

Odgovor:

Izmenjenim prekršajnim odredbama Carinskog zakona ("Sl. glasnik RS", br. 95/2018, 91/2019 - dr. zakon, 144/2020, 118/2021 i 138/2022) uveden je novi prekršaj iz člana 267. stav 1. tačka 1) koji čini lice koje, između ostalog, bez odlaganja ne obavesti carinski organ o nastupeloj višoj sili zbog koje ne može da ispuni obavezu predaje robe odredišnoj carinarnici u ostavljenom roku.

Odredbama člana 119. stav 1. Carinskog zakona propisana je obaveza lica koje unosi robu u carinsko područje Republike Srbije da robu preveze bez odlaganja, putem i na način, do carinarnice ili drugog mesta koji je odredio carinski organ. Sa pozivom na nepromenjene, napred navedene dispozitivne odredbe, Zakonom o izmenama i dopuni Carinskog zakona ("Sl. glasnik RS", br. 138/2022), zakonodavac uvodi novi prekršaj iz člana 267. stav 1. tačka 1) Carinskog zakona za koji se izdaje prekršajni nalog licu koje bez odlaganja ne obavesti carinski organ o nepredviđenoj okolnosti ili višoj sili zbog koje ne može da ispuni obavezu iz člana 119. stav 1. Carinskog zakona ili carinski organ ne obavesti o tačnom mestu gde se roba nalazi ako nepredviđena okolnost ili viša sila zbog koje ne može da ispuni obavezu iz člana 119. stav 1. ovog zakona nije prouzrokovala potpuni gubitak robe (član 121. stav 1. Carinskog zakona).

Imajući u vidu moguće okolnosti slučaja, istovremeno je odredbama člana 121. stav 1. Carinskog zakona propisano oslobođenje od odgovornosti za napred navedene obaveze, samo u slučaju nepredviđenih okolnosti ili više sile pod uslovom da lice koje je dužno da ispuni te obaveze ili drugo lice koje deluje za njegov račun, bez odlaganja, obavesti nadležni carinski organ o takvim okolnostima, a ako nepredviđene okolnosti ili viša sila ne prouzrokuju potpuni gubitak robe, carinski organ mora biti obavešten o tačnom mestu gde se roba nalazi.

Pod višom silom se smatra neskrivljena opasnost koja se nije mogla predvideti niti na drugačiji način nije mogla izbeći (grad, zemljotres...), a pod nepredviđenim okolnostima radi se o situacijama koje nisu mogle biti sagledane u vreme kada je određivan rok za predaju robe odredišnoj carinarnici, a prouzrokovane su okolnostima koje su van uticaja samog prevoznika (npr. zastoј saobraćaja usled iznenadnog privremenog zatvaranja puta bez zaobilaznice,...).

Međutim, nastupanje nepredviđenih okolnosti ili više sile kao opasnosti koja se nije mogla predvideti niti otkloniti nije dovoljna samo po sebi da bi se tolerisalo nepostupanje po obavezama, konkretno kašnjenje sa predajom robe, već je neophodno da se bez odlaganja o tome izvesti nadležni carinski organ, kao i o tačnom mestu gde se roba nalazi.

Zakonodavac je imao nameru da ublaži posledice koje bi nepravilno pogodile lice koje je zadesila viša sila ili nepredviđene okolnosti u postupanju sa robom, one koje se ne mogu prepisati gruboј nepažnji, prevari ili krivici, sa kojih razloga je i ustanovio obavezu izveštavanja carinskog organa, bez odlaganja, o njihovom nastupanju uz poštovanje samog instituta carinskog nadzora. Za razliku od prethodne carinsko-prekršajne prakse, pozitivnim carinskim zakonom se ova obaveza dodatno prekršajno apostrofira, sa jasnom namerom da se spreči i sankcioniše svako izveštavanje carinskog organa o višoj sili ili nepredviđenim okolnostima koje



nije učinjeno "bez odlaganja" i za isto je predviđeno izdavanje prekršajnog naloga sa propisanom novčanom kaznom u iznosu od 200.000,00 dinara za pravno lice, 100.000,00 dinara za odgovorno lice i 30.000,00 dinara za fizičko lice i odgovorno lice u pravnom licu.

Sem toga, radnju izvršenja prekršaja iz člana 267. stav 1. tačka 1) Carinskog zakona koja se odnosi na lice koje ne može da izvrši obavezu iz člana 119. stav 1. Carinskog zakona usled više sile, treba sagledati i u vremenskom kontekstu izvesnosti da će doći do kašnjenja sa predajom robe carinskog organu i obaveze izveštavanje carinskog organa "bez odlaganja". Ako je nastupila viša sila ili nepredviđena okolnost koje ne utiču na robu i ne sprečava da se roba dopremi u propisanom roku, nema potrebe da se carinski organ o tome obaveštava. Dakle, obaveza izveštavanja carinskog organa o kašnjenju, i to "bez odlaganja", nastaje u slučaju kada je nastupila viša sila ili nepredviđena okolnost usled koje je evidentno da uvoznik neće moći da postupi po obavezama iz člana 119. stav 1. Carinskog zakona. Pod izveštavanjem carinskog organa "bez odlaganja" podrazumeva se postupanje učesnika u carinskom postupku u najkraćem roku, od trenutka kada je zaista bio u mogućnosti da izvesti carinski organ o nastupeloj situaciji više sile ili nepredviđenih okolnosti i raspoložive dostupnosti sredstava informisanja za prenos informacije carinskom organu. Kao dokaz o tome može poslužiti svaki trag poslovne korespondencije o izveštavanju nadležnog carinskog organa o datim okolnostima (npr. poslati mejl, ako se radi o telefonskom razgovoru, podatak o datumu i tačnom vremenu, kao i ime i prezime carinskog službenika koji je izvešten, pa i ime lica (svedoka) koja su bila prisutna dok se izveštavanje dešavalo), što je kod pokrenutog prekršajnog postupka (zahtevom za sudsko odlučivanje) na osumnjičenom da dokazuje, a na sudu da ocenjuje dokaze.

Imajući u vidu napred navedeno, ako lice bez odlaganja ne obavesti carinski organ o nastupeloj višoj sili zbog koje ne može da ispuni obavezu predaje robe odredišnoj carinarnici u odobrenom roku, čini prekršaj iz člana 267. stav 1. tačka 1) Carinskog zakona, po kome carinski organ izdaje prekršajni nalog za koji je propisana novčana kazna u iznosu od 200.000,00 dinara za pravno lice, 100.000,00 dinara za odgovorno lice i 30.000,00 dinara za fizičko lice i odgovorno lice u pravnom licu. •

CARINSKI PREKRŠAJ U SLUČAJU NERAZDUŽENOG ATA KARNETA



- Domaća kompanija je, u svrhu testiranja, primila opremu na korišćenje bez naknade od kompanije iz inostranstva. Oprema je stigla u Srbiju po osnovu ATA karneta. Propustom kompanije iz inostranstva i špeditera, koga su angažovali za povrat opreme u inostranstvo, istekao je rok u kome je oprema morala biti vraćena prema ATA karnet proceduri. Da li postoji zakonski osnov za pokretanje prekršajnog postupka?

Odgovor:

Povodom pitanja prekoračenja roka povratka privremeno uvezene robe, u konkretnom slučaju opreme po ATA karnetu, ukazuje se da se radi o materiji koja je regulisana odredbama Konvencije o privremenom uvozu ("Sl. glasnik RS - Međunarodni ugovori", br. 1/2010), kojom je zamenjena ATA konvencija, kao i da se međunarodne konvencije u našem pravnom sistemu primenjuju po principu "lex specialis derogat lex generalis", što znači da imaju prednosti u odnosu na nacionalne propise.

Prilikom odobrenja privremenog uvoza robe po ATA karnetu, nadležni carinski organ, nakon izvršene provere podataka, kontrole robe i ispunjenosti uslova, određuje rok u kome roba može ostati u postupku privremenog uvoza, odnosno rok do kad se roba mora izvesti. Postupak se redovno završava prilikom vraćanja te robe u nepromenjenom stanju, u odobrenom roku ponovnog uvoza, kod carinskog organa koji proverava da li se podaci iz karneta slažu sa stvarnim stanjem robe, nakon čega se overava karnet na odgovarajućem mestu, zadržava kupon lista o ponovnom izvozu kao potvrdu o vraćanju robe i razduženju ATA karneta.

Budući da se iz postavljenog pitanja ne vide jasno okolnosti konkretnog slučaja, opreza radi, ukazujemo da u okviru ove tematike treba razlikovati protek roka privremenog uvoza robe po ATA karnetu od proteka roka važnosti ATA karneta.

Rok važnosti ATA karneta je rok u kome isti predstavlja međunarodni dokument prihvaćen kod zemalja potpisnika konvencije kao carinska deklaracija u kojem je sadržana međunarodna važeća garancija kojom se pokriva iznos uvoznih dažbina i ne može biti duži od godinu dana od datuma njegovog izdavanja. Na prvoj strani prednje korice karneta ATA i na svim kuponima u karnetu, udruženje izdavalaca unosi krajnji datum njegovog važenja.

Rok za privremeni uvoz robe uvezene po ATA karnetu je rok koji daje carinski organ zemlje uvoza, u kom se roba uvezena po ATA karnetu mora ponovo izvesti i isti se računa od datuma privremenog uvoza. Carinski organ koji je odobrio privremeni uvoz, prilikom određivanja roka ponovnog izvoza robe, ima u vidu vrstu robe, svrhu privremenog uvoza, odnosno vreme koje se smatra

potrebnim za ostvarenje cilja, ovde testiranje opreme, propisane rokove u prilogu Konvencije pri čemu rok ne može biti duži od datuma važnosti karneta, na koji način se obezbeđuje da garancija za carinski dug bude važeća tokom celog perioda privremenog uvoza po karnetu ATA.

Na zahtev korisnika robe privremenog uvoza na osnovu karneta ATA (nosilac karneta ATA ili njegov zastupnik), carinski organ koji je i odobrio privremeni uvoznik može, ako za to postoje opravdani razlozi, odobriti produženje roka za ponovni izvoz ali samo u roku važnosti ATA karneta i tada se u uvozni talon (rubrika 4 karnet ATA) upisuje zabeleška "Rok za ponovni izvoz produžen do...", overava se pečatom a rešenje o produženju roka se odlaže uz uvozni kupon.

Po isteku roka važenja ATA karneta ne može se odobriti produženje roka za ponovni izvoz po ATA karnetu (član 7. Priloga A Konvencije o privremenom uvozu robe). U tom slučaju, ako svrha privremenog uvoza nije postignuta, za isti se može podneti deklaracija za postupak privremenog uvoza ako su ispunjeni uslovi za taj postupak, uz podnošenje obezbeđenja naplate carinskog duga, u kom slučaju se razdužuje ATA karnet a roba ostaje u postupku redovnog privremenog uvoza.

Kada se očekuje da će privremeni uvoz odobren po ATA karnetu prekoračiti rok važnosti karneta ATA i nemogućnost držaoca da u datom roku izveze robu, udruženje koje je izdalo karnet ATA može izdati zamenski karnet ATA, u kom slučaju carinarnica prilikom zamene starog karneta novim, nakon provere podataka, razdužuje stari na način da u rubrici "N" uvoznog kupona starog karneta upisuje da je roba u glavnom spisku starog karneta obuhvaćena u novom karnetu koji zamenjuje stari (član 14. Priloga A Konvencije o privremenom uvozu robe).

Postupak privremenog uvoza robe po ATA karnetu se redovno razdužuje ponovnim izvozom robe i na način propisan odredbama čl. 12, 13. i 14. Konvencije o privremenom uvozu. Odredbama člana 187. Carinskog zakona ("Sl. glasnik RS", br. 95/2018, 91/2019 - dr. zakon, 144/2020, 118/2021 i 138/2022) je propisano da se postupak privremenog uvoza (poseban postupak) okončava u propisanom roku kada se roba stavljena u taj postupak iznese iz carinskog područja Republike Srbije, stavi u novi carinsko dozvoljeni postupak, uništi bez ostataka ili ustupi državi u skladu sa članom 173. Carinskog zakona.

Ako je protekao rok privremenog uvoza robe i rok važnosti ATA karneta a roba nije razdužena, u skladu sa članom 8. stav 4. Priloga A Konvencije i čl. 160. i 161. Uredbe o carinskim postupcima i carinskim formalnostima ("Sl. glasnik RS", br. 39/2019, 8/2020, 132/2021 i 144/2022), carinarnica šalje Prvo obaveštenje Privrednoj komori Srbije o nerazduženom ATA karnetu i zahteva dokaze o razduženju, a ukoliko ne dobije odgovor, nakon dva meseca od prvog obaveštenja, šalje Drugo obaveštenje Privrednoj komori Srbije - Zahtev za plaćanje duga nastalog u postupku po ATA karnetu. Ukoliko u roku od šest meseci od prvog obaveštenja Privredna komora ne dostavi odgovarajući dokaz, Carinarnica donosi rešenje kojim obavezuje Privrednu komoru Srbije da položi depozit za privremeno plaćanje uvoznih dažbina, koje postaje konačno po isteku roka od tri meseca od dana deponovanja, ako ni u tom roku ne dostave uredne dokaze o razduženju.

Odredbama člana 20. Konvencije o privremenom uvozu propisano je da za svaki prekršaj u vezi odredbi Konvencije, prekršilac odgovara prema odredbama propisanim zakonodavstvom zemlje ugovornice gde je prekršaj izvršen, na koji način je predviđena teritorijalna prekršajna odgovornost za počinioce.

Povredu dispozitivnih odredbi napred navedenog člana 187. Carinskog zakona zakonodavac je sankcionisao kroz prekršajne odredbe člana 266. stav 23. Carinskog zakona za koje je propisao novčanu kaznu u rasponu od 100.000,00 dinara do 2.000.000,00 dinara za pravno lice, u rasponu od 50.000,00 dinara do 500.000,00 dinara za preduzetnika i u iznosu od 15.000,00 dinara do 150.000,00 dinara za fizičko lice i odgovorno lice u pravnom licu ako ne okonča poseban postupak na propisan način (npr. nakon proteka roka privremenog uvoza i roka važenja ATA karneta kada Privredna komora ne podnese dokaze o razduženju ATA karneta i po dostavljenom rešenju carinarnice plati iznos uvoznih dažbina).

Međutim, kada je radnja izvršenja prekršaja neokončanje posebnog postupka u određenom roku, zakonodavac je propisao izdavanje prekršajnog naloga iz člana 267. stav 1. tačka 6. Carinskog zakona, za koji je propisana novčana kazna u fiksnom iznosu od 200.000,00 dinara za pravno lice, 100.000,00 dinara za preduzetnika i 30.000,00 dinara za fizičko lice i odgovorno lice u pravnom licu (npr. na graničnom prelazu u postupku izlaza iz Republike Srbije ustanovi se da se privremeno uvezena roba izvozi sa zakašnjenjem).

Zavisno od vrste prekršaja, carinski organ podnosi Zahtev za pokretanje prekršajnog postupka ako se radi o prekršaju iz člana 266. stav 23. Carinskog zakona, odnosno izdaje prekršajni nalog ako se radi o prekršaju iz člana 267. stav 1. tačka 6. Carinskog zakona.

Na kraju, ukazujemo na prekršajne odredbe člana 270. Carinskog zakona, kojim je propisana odgovornost pravnog lica, preduzetnika, fizičkog lica i odgovornog lica u pravnom licu kod kojeg se u državi zatekne roba, odnosno koje kupi, proda, preda drugom, primi na poklon, prikrije, primi na čuvanje ili prevoz, koristi ili primi po bilo kom drugom osnovu robu za koju zna ili je prema okolnostima slučaja mogao znati da se radi o robi koja je predmet prekršaja propisanog čl. 265-269. Carinskog zakona, za koje je predviđena kazna koja je propisana za taj prekršaj.



POSTOJANJE PREKRŠAJA ZBOG PRILAGANJA UZ DEKLARACIJU NEVERODOSTOJNE, NETAČNE ILI ISPRAVE KOJA NIJE PUNOVAŽNA



- Šta se smatra neverodostojnom, netačnom a šta ispravom koja nije punovažna, čije prilaganje uz carinsku deklaraciju čini prekršaj iz člana 266. stav 1. tačka 3) Carinskog zakona?

Odgovor:

Zakonom o izmenama i dopuni Carinskog zakona ("Sl. glasnik RS", br. 138/2022), koji je stupio na snagu 20.12.2022. godine, propisan je novi prekršaj iz člana 266. stav 1. tačka 3) Carinskog zakona ("Sl. glasnik RS", br. 95/2018, 91/2019 - dr. zakon, 144/2020, 118/2021 i 138/2022), kojim se sankcioniše prilaganje neverodostojne, netačne ili isprave koja nije punovažna uz deklaraciju, deklaraciju za privremeni smeštaj, deklaraciju za ponovni izvoz ili uz zahtev za izdavanje odobrenja ili druge odluke.

Za napred navedenu radnju izvršenja prekršaja propisana je novčana kazna za pravno lice u iznosu od 100.000 dinara do 2.000.000,00 dinara, za preduzetnika u iznosu od 50.000,00 do 500.000,00 dinara i za fizičko lice, odnosno odgovorno lice u pravnom licu u rasponu od 15.000,00 dinara do 150.000,00 dinara, za koje nije propisana imperativna mera oduzimanja robe niti postoji mogućnost izdavanja prekršajnog naloga.

Pod ispravama, u širem smislu, smatramo sve pismene izjave izdate od strane pojedinca ili pravnog lica koja sadrži neku izjavu od značaja za pravni odnos. Za razliku od javnih isprava, koje u propisanom obliku izdaje državni organ u granicama svoje nadležnosti (član 118. stav 1. Zakona o opštem upravnom postupku) ili lice u vršenju javnog ovlašćenja koje mu je povereno zakonom i za koje postoji pretpostavka autentičnosti, što znači da one dokazuju verodostojnost onog što je u njima sadržano, kod privatnih isprava verodostojnost njihovog sadržaja se ne pretpostavlja. Takođe, privatna isprava se može osnažiti overom kod notara, čime i ona dobija status verodostojne isprave. Kao verodostojne isprave, prema članu 455. stav 2. Zakona o parničnom postupku ("Sl. glasnik RS", br. 72/2011, 49/2013 - odluka US, 74/2013 - odluka US, 55/2014, 87/2018 i 18/2020), kojima se priznaju i podobnosti za izvršenje, smatraju se naročito:

- 1) javne isprave;
- 2) privatne isprave na kojima je potpis obveznika overio organ nadležan za overavanje;
- 3) menice i čekovi sa protestom i povratnim računima ako su oni potrebni za zasnivanje zahteva;
- 4) izvodi iz overenih poslovnih knjiga;
- 5) fakture;
- 6) isprave koje po posebnim propisima imaju značaj javnih isprava.

Međutim, dozvoljeno je dokazivati da sadržaj javne isprave nije verodostojan odnosno da isprava nije pravilno sastavljena (član 120. Zakona o opštem upravnom postupku).

Pod neverodostojnom ispravom smatra se javna ili privatna isprava, dokument i svako pismeno kojom nisu potvrđene okolnosti kojom njen izdavalac sadržajem želi potvrditi i koja nije podobna da služi kao dokaz (npr. isprava potpisana od neovlašćenog lica).

Netačna isprava je isprava koja sadrži neke podatke koji nisu tačni (npr. izjava o preferencijalnom poreklu za robu koja ne ispunjava uslove i nije stekla preferencijalno poreklo). Za razliku od neverodostojne isprave čija manjkavost može da se odnosi i na formu i na sadržinu, kod netačne isprave nepravilnost se isključivo odnosi na sadržaj isprave.

Nepunovažna isprava je ona koja nema pravnu snagu. Dakle, radi se o ispravi kojoj je oduzeto punovažno svojstvo jer nisu ispoštovani svi bitni elementi neophodni za njeno sačinjenje i dejstvo ili forma kao bitan uslov za priznanje sadržaja (npr. izjava ovlašćenog izvoznika o preferencijalnom poreklu robe koja ne sadrži broj autorizacije dodeljen ovlašćenom izvozniku ili ugovor o kupoprodaji nekretnine koji nije punovažan ako sadržaj i potpisi ugovornih strana nisu overeni kod notara (solmenizacija)).

Prekršajne odredbe člana 265. stav 1. tačka 1) Carinskog zakona, za koji je propisana i imperativna mera oduzimanja robe, takođe propisuju kao radnju izvršenja (između ostalog) prilaganje neverodostojne dokumentacije ali sa umišljajem, obuhvaćenim prikrivanjem stvarne namere, cilja ili pravnog osnova raspolaganja robom.

Treba naglasiti da se ovde ne govori o falsifikovanoj ispravi, koja u najširem obliku predstavlja lažnu ispravu u nameri da se upotrebi kao prava, za koje dokazivanje je potrebna pravosnažna krivična presuda kojom se potvrđuje falsifikovanje, odnosno okrivljeni oglašava odgovornim za krivično delo falsifikovanja.

Dakle, parafrizirajući obaveze deklaranta u carinskom postupku iz člana 12. Carinskog zakona i njegovu odgovornost ne samo za tačnost i potpunost podataka datih u deklaraciji, obaveštenju ili zahtevu, već i za verodostojnost, tačnost i punovažnost svih isprava koje prate deklaraciju ili zahtev, zakonodavac kod radnje izvršenja prekršaja iz člana 266. stav 1. tačka 3) Carinskog zakona za manjkavost priloženih isprava ne traži umišljaj deklaranta, već smatra dovoljnim za postojanje prekršaja samo (nehatno) prilaganje netačne, nepunovažne i neverodostojne isprave uz deklaraciju, deklaraciju za privremeni smeštaj, deklaraciju za ponovni izvoz ili uz zahtev za izdavanje odobrenja ili druge odluke. •

CARINSKI PREKRŠAJ ZBOG UZIMANJA ROBE ISPOD CARINSKOG NADZORA PRE OKONČANJA POSTUPKA



- Kada prevoznik nakon prihvaćene JCI UV-4, a pre okončanja postupka stavljanja robe u slobodan promet, bez odobrenja carinskog organa, samovoljno napusti terminal, da li čini prekršaj uzimanja robe ispod carinskog nadzora?

Odgovor:

Prekršajnim odredbama člana 265. stav 1. tačka 4. Carinskog zakona ("Sl. glasnik RS", br. 95/2018, 91/2019 - dr. zakon, 144/2020, 118/2021 i 138/2022), za nedozvoljenu radnju izuzimanja strane robe ispod carinskog nadzora bez dozvole carinskog organa, propisana je, za pravno lice, preduzetnika i fizičko lice, novčana kazna od jednostrukog do petostrukog iznosa vrednosti robe koja je predmet prekršaja, a za odgovorno lice u pravnom licu novčana kazna u iznosu od 20.000,00 dinara do 150.000,00 dinara, za koji prekršaj je članom 271. Carinskog zakona propisana imperativna mera oduzimanja robe (koja je predmet prekršaja).

Carinski nadzor je radnja koju uobičajeno preduzima carinski organ u cilju obezbeđenja poštovanja carinskih propisa. Roba koja se unosi u carinsko područje Republike Srbije stavlja se pod carinski nadzor od momenta njenog unosa i ostaje pod carinskim nadzorom koliko je neophodno da bi se utvrdio njen carinski status i ne izuzima se ispod carinskog nadzora bez dozvole carinskog organa. Strana roba ostaje pod carinskim nadzorom dok se njen carinski status ne promeni, dok se ne iznese sa carinskog područja Republike Srbije ili uništi (član 118. Carinskog zakona).

Za postupak stavljanja robe u slobodan promet moraju biti ispunjeni određeni uslovi, odnosno roba mora biti obuhvaćena deklaracijom za napred navedeni traženi postupak, uz deklaraciju moraju biti priložene isprave i roba obuhvaćena deklaracijom mora biti dopremljena carinarnici (ne radi se o ovlašćenom primaocu).

Uklanjanje dopremljene robe sa mesta na kome je bila dopremljena nakon prihvaćene JCI UV-4, a pre okončanja carinskog postupka stavljanja robe u slobodan promet, čini radnju izvršenja prekršaja iz člana 266. stav 1. tačka 13. Carinskog zakona.

U konkretnom slučaju, od bitnog uticaja za navedenu prekršajnu kvalifikaciju je momenat napuštanja terminala bez odobrenja carinskog organa i to nakon prihvaćene JCI UV-4 a pre okončanja postupka stavljanja robe u slobodan promet. Međutim, da se to desilo pre podnošenja, odnosno prihvatanja JCI UV-4, tada bi se prepoznalo uzimanje strane robe ispod carinskog nadzora bez odobrenja carinskog organa, što čini radnju izvršenja prekršaja iz člana 265. stav 1. tačka 5. Carinskog zakona, a za koje postupanje je propisana i imperativna mera oduzimanja robe koja je predmet prekršaja, u kom slučaju bi prevoznik bio odgovoran za uzimanje robe ispod carinskog nadzora, a u situaciji da je ta roba predata uvozniku koji je znao ili mogao znati da se radi o robi koja je uzeta ispod nadzora, uvoznik bi takođe činio prekršaj, ali iz člana 270. Carinskog zakona.

Za predmetni prekršaj iz člana 266. Carinskog zakona propisana je novčana kazna za pravno lice u iznosu od 100.000,00 dinara do 2.000.000,00 dinara, za preduzetnika u rasponu od 50.000,00 dinara do 500.000,00 dinara i za fizičko lice, odnosno odgovorno lice u pravnom licu, u rasponu od 15.000,00 dinara do 150.000,00 dinara, za koji nije predviđena imperativna zaštitna mera oduzimanja robe.



Odredbama člana 268. Carinskog zakona je još predviđeno da se za navedeni prekršaj, kada carinska vrednost robe koja je predmet prekršaja ne prelazi iznos od 1.000 evra u dinarskoj protivvrednosti preračunato u skladu sa članom 39. Carinskog zakona, izdaje prekršajni nalog sa novčanom kaznom na iznos od 100.000,00 dinara za pravno lice, 50.000,00 dinara za preduzetnika i novčanom kaznom od 20.000,00 dinara za odgovorno lice u pravnom licu, odnosno za fizičko lice.

Dakle, kada prevoznik nakon prihvaćene JCI UV-4, a pre okončanja postupka stavljanja robe u slobodan promet, bez odobrenja carinskog organa samovoljno ukloni dopremljenu robu sa mesta na kome je bila dopremljena, čini prekršaj iz člana 266. stav 1. tačka 13. Carinskog zakona, a ako carinska vrednost robe koja je predmet prekršaja ne prelazi iznos od 1.000 evra u dinarskoj protivvrednosti, tada se izdaje prekršajni nalog iz člana 268. Carinskog zakona. •

Devizno poslovanje

MOGUĆI NAČINI PRESTANKA POTRAŽIVANJA I OBAVEZA PREDVIĐENI PROPISIMA O DEVIZNOM POSLOVANJU U AKTUELNOJ MEĐUNARODNOJ SITUACIJI

Pored humanitarne katastrofe, kao najbitnije posledice rata u Ukrajini, nesporno je da su ratna dešavanja imala, odnosno da će imati i globalan ekonomski uticaj, koji neće zaobići ni domaće privrednike. Za očekivati je da domaća privredna društva, koja se bave spoljnom trgovinom, oseće posledice ratnih dešavanja po globalni lanac snabdevanja, s obzirom na razrušenu ili napuštenu privrednu infrastrukturu Ukrajine, ekonomske i finansijske mere koje su uvedene protiv Ruske Federacije, ali i s obzirom na ekonomske i finansijske kontra mere koje je uvela Ruska Federacija.

Što se tiče finansijskih mera, verovatno najstrožija je odluka o isključenju odabranih ruskih banaka iz međunarodnog finansijskog sistema. Naime, Evropska unija (dalje: EU) je donela odluku da isključi ključne ruske banke iz SWIFT svetskog sistema, zbog čega isključene banke neće imati mogućnost da posluju unutar globalnog finansijskog bankarskog sistema. Premda SWIFT nije jedini međunarodni međubankarski finansijski sistem, on je dominantan u funkcionisanju platnih transakcija širom sveta, imajući u vidu da su drugi sistemi ograničeni u pogledu svog obima ili broja učesnika koji u njemu učestvuju.

Nasuprot navedenom, Ruska Federacija je donela određene unutrašnje i kontra-mere, kao što su, primera radi, obaveza ruskih privrednih subjekata koji obavljaju spoljnotrgovinsku delatnost da prodaju 80% deviznih sredstava naplaćenih iz inostranstva, zabrana odobravanja kredita i zajmova u stranoj valuti nerezidentima (nisu obuhvaćeni krediti i zajmovi u ruskoj rublji), zabrana obavljanja depozitnih poslova u inostranstvu, odnosno prenosa deviznih sredstava na račune otvorene kod banaka i finansijskih institucija u inostranstvu, zabrana prenosa sredstava van Ruske Federacije po nalogu pravnih i fizičkih lica koja su rezidenti „sankcionisanih” zemalja, odnosno ograničenje iznosa sredstava koji se mogu prenositi van Ruske Federacije po nalogu fizičkih lica koja su rezidenti bilo koje strane države koja ne spada u „sankcionisane” zemlje do 5.000 USD (ili ekvivalentan iznos) mesečno, itd.

Sve prethodno navedeno će, svakako, uticati na poslovanje afilijacija ruskih privrednih subjekata u Republici, kao i

spoljnotrgovinsko i devizno poslovanje domaćih privrednih subjekata, ali i na naše državljane koji borave i rade u ratom zahvaćenoj Ukrajini, kao i Ruskoj Federaciji. Stoga je korisno podsetiti se koje mogućnosti, predviđene propisima o deviznom poslovanju, stoje na raspolaganju prevashodno domaćim privrednim subjektima po pitanju njihovih potraživanja i dugovanja.

Poslovi prebijanja dugovanja i potraživanja

Članom 6. **Zakona o deviznom poslovanju („Sl. glasnik RS”, br. 62/2006, 31/2011, 119/2012, 139/2014 i 30/2018** - dalje: Zakon) propisano je:

„Rezident - pravno lice, ogranak stranog pravnog lica i preduzetnik mogu izvršiti prebijanje dugovanja i potraživanja po osnovu realizovanog spoljnotrgovinskog prometa robe i usluga rezidenata, koji se ne smatra komercijalnim kreditima i zajmovima.

Vlada propisuje način obavljanja poslova iz stava 1. ovog člana.

Banka, rezident - pravno lice, preduzetnik i ogranak stranog pravnog lica mogu izvršiti prebijanje dugovanja ili potraživanja po osnovu kreditnih poslova sa inostranstvom u devizama sa potraživanjem ili dugovanjem po osnovu tih poslova, realizovanog spoljnotrgovinskog prometa robe i usluga, kao i po osnovu direktnih investicija i ulaganja u nepokretnosti iz čl. 11. i 12. ovog zakona, na način koji propiše Narodna banka Srbije.”

Podsećamo da je **Uredbom o načinu prebijanja dugovanja i potraživanja po osnovu realizovanog spoljnotrgovinskog prometa robe i usluga („Sl. glasnik RS”, br. 59/2013)** propisano da predmet prebijanja može biti svako **postojeće, određeno, celo ili delimično, dospelo, novčano dugovanje i potraživanje koje je nastalo po osnovu izvoza i uvoza robe i usluga rezidenta, koji se ne smatra komercijalnim kreditima i zajmovima.** Predviđena su tri modela prebijanja:



- **bilateralno** - koje se vrši između rezidenta i nerezidenta koji su realizovali spoljnotrgovinski promet robe i usluga na osnovu sporazuma ili izjave,
- **intrakorporativno** - koje se vrši između rezidenta i nerezidenta koji posluju u sistemu iste multinacionalne korporacije u skladu sa intrakorporativnim procedurama i
- prebijanje **na osnovu međunarodnih ugovora i pravila međunarodnih asocijacija**, čiji je rezident član.

Kada je reč o prebijanju dugovanja i potraživanja po kreditnim poslovima sa inostranstvom u devizama, **Odlukom o načinu prebijanja dugovanja i potraživanja po osnovu kreditnih poslova sa inostranstvom u devizama („Sl. glasnik RS”, br. 50/2013)** propisano je da rezidenti mogu svoja dugovanja, odnosno potraživanja, nastala po osnovu kreditnih poslova sa inostranstvom u devizama, prebiti u celosti ili delimično sa:

- 1) potraživanjem, odnosno dugovanjem **po osnovu kreditnih poslova sa inostranstvom u devizama**, i to po osnovu: dospele neplaćene obaveze i dospelog nenaplaćenog potraživanja po glavnici i kamati po kreditu ili zajmu iz člana 2. tačka (21) Zakona koji je rezident, u skladu sa Zakonom, uzeo od nerezidenta ili odobrio nerezidentu posle 28.4.2002. godine, ili realizovanog uvoza, odnosno izvoza robe ili usluga koji nije plaćen, odnosno naplaćen u roku dužem od godinu dana od dana uvoza, odnosno izvoza, kao i po osnovu unapred naplaćene, odnosno plaćene robe ili usluga koji nisu izvezeni, odnosno uvezeni u roku dužem od godinu dana od dana izvršene naplate, odnosno plaćanja (kreditni posao iz člana 4. Zakona);
- 2) potraživanjem, odnosno dugovanjem **po osnovu realizovanog spoljnotrgovinskog prometa robe i usluga** - neplaćeni uvoz i nenaplaćeni izvoz robe ili usluga koji se u smislu Zakona ne smatraju kreditnim poslom sa inostranstvom;
- 3) potraživanjem, odnosno dugovanjem **po osnovu direktnih investicija** iz člana 11. Zakona - dospela neplaćena obaveza, odnosno dospelo nenaplaćeno potraživanje po osnovu učešća u dobiti ostvarenoj obavljanjem privredne delatnosti u Republici, odnosno inostranstvu;
- 4) potraživanjem, odnosno dugovanjem **po osnovu ulaganja u nepokretnosti** iz člana 12. Zakona - do iznosa neplaćene kupoprodajne cena po ugovoru o kupovini nepokretnosti.

Prebijanje dugovanja i potraživanja, po svim prethodno navedenim osnovima, vrši se na osnovu **ugovora** o prebijanju, koji su učesnici u prebijanju zaključili u pismenom obliku, ili pismene **izjave** o saglasnosti o prebijanju, koju jedan učesnik u prebijanju upućuje drugom, s čim se saglasila druga strana u poslu, s tim da se na isti način može i dugovanje rezidenta prema jednom nerezidentu prebiti potraživanjem tog rezidenta od drugog nerezidenta, pod uslovom da su rezident i nerezidenti povezana lica u smislu zakona kojim se uređuju privredna društva.

Prebijanje dugovanja i potraživanja između rezidenata i nerezidenata iz ratom ili ekonomskim merama pogođenih država može biti pogodan način za prestanak potraživanja i obaveza, imajući u vidu da ista mogu prestati, u celosti ili delimično, bez potrebe za obavljanjem platnog prometa sa inostranstvom.

Poslovi prenosa potraživanja i dugovanja

Članom 7. stav 1. Zakona propisano je:

„Banke, odnosno rezidenti, osim rezidenata - fizičkih lica, i nerezidenti, mogu prenositi, odnosno platiti ili naplatiti potraživanja i dugovanja koja su nastala po osnovu realizovanog spoljnotrgovinskog prometa robe i usluga rezidenata, koji se ne smatra komercijalnim kreditima i zajmovima.”

Članom 20. stav 1. Zakona propisano je:

„Banke, odnosno rezidenti, osim rezidenata - fizičkih lica, i nerezidenti, mogu prenositi, odnosno platiti ili naplatiti potraživanja i dugovanja rezidenata koja su nastala po osnovu kreditnog posla sa inostranstvom.”

Poslovi prenosa potraživanja i dugovanja iz čl. 7. i 20. Zakona obavljaju se na osnovu **ugovora** zaključenog između prenosioca i primaoca potraživanja i dugovanja, a Zakonom su propisani i podaci koje taj ugovor naročito sadrži.

Pored obaveze zaključenja ugovora o prenosu potraživanja i dugovanja, pomenutim članovima Zakona propisana je i obaveza prenosioca da dužnika iz osnovnog posla **obavesti** o izvršenom prenosu potraživanja, odnosno obaveza prenosioca da **pribavi saglasnost** poverioca iz osnovnog posla za prenos dugovanja.

O poslovima prenosa potraživanja i dugovanja iz člana 7. Zakona rezidenti nemaju obavezu izveštavanja bilo kog nadležnog organa. Za razliku od navedenog, o poslovima prenosa potraživanja i dugovanja iz člana 20. Zakona postoji obaveza izveštavanja, bilo u kontekstu promene učesnika u kreditnom poslu sa inostranstvom, bilo kao o drugom načinu prestanka kreditnog posla sa inostranstvom.

Jedan od primera kako poslovi prenosa potraživanja i dugovanja iz Zakona mogu poslužiti rezidentima kao način prestanka istih u aktuelnim okolnostima je mogućnost prenosa dugovanja rezidenta na nerezidenta. Naime, ukoliko rezident ima potraživanje od nerezidenta iz ratom ili ekonomskim merama zahvaćenih država, koje trenutno nije u mogućnosti da naplati, a istovremeno rezident ima i dugovanje prema drugom nerezidentu iz treće države, rezident može preneti to svoje dugovanje prema nerezidentu iz treće države na nerezidenta čiji je poverilac, te, takvim prenosom dugovanja, izvršenim u skladu sa Zakonom, zatvoriti prethodnu

obligaciju sa nerezidentom iz ratom ili ekonomskim merama zahvaćenih država, upućujući tog nerezidenta da izmiri njegovu obavezu prema nerezidentu iz treće države. Sa stanovišta platnog bilansa, ovakav posao ima neutralni efekat, ali pomenuto samo navodimo kao mogućnost, pošto svakako ostaje pitanje mogućnosti nerezidenta, na kog je rezident preneo svoje dugovanje, da isto i izmiri.

Poslovi naplate, odnosno plaćanja drugom nerezidentu

Članom 33. stav 1. Zakona propisano je:

„Rezident može izvršiti naplatu, odnosno plaćanje i drugom nerezidentu, a ne nerezidentu kome duguje, odnosno od koga potražuje, po tekućem ili kapitalnom poslu, pod uslovom da je taj posao dozvoljen ovim zakonom.”

Poslovi naplate, odnosno plaćanja drugom nerezidentu mogu se obavljati alternativno:

- na osnovu **ugovora** zaključenog između svih učesnika u poslu ili
- na osnovu **izjave** rezidenta da je obavešten o izvršenom prenosu potraživanja, odnosno da je saglasan sa prenosom dugovanja.

Ugovor, odnosno izjava rezidenta naročito sadrži: identifikacione podatke o svim učesnicima u poslu, podatke o osnovu po kome je nastalo potraživanje i dugovanje iz osnovnog posla i podatke o valuti i iznosu potraživanja i dugovanja koja su predmet poslova naplate, odnosno plaćanja drugom nerezidentu.

U slučaju kada rezident vrši naplatu, odnosno plaćanje i drugom nerezidentu, a ne nerezidentu kome duguje, odnosno od koga potražuje, po tekućem poslu ili kapitalnom poslu, s izuzetkom kreditnih poslova sa inostranstvom, rezidentima nije propisana bilo kakva obaveza izveštavanja, dostavljanja dokumentacije ili pribavljanja odobrenja za obavljanje ovog posla. Međutim, ukoliko se mogućnost iz člana 33. Zakona koristi za naplatu, odnosno plaćanje **po kreditnom poslu sa inostranstvom**, rezidenti imaju obavezu **izveštavanja** Narodne banke Srbije, u smislu člana 24. Zakona i odluke kojom se uređuje izveštavanje o kreditnim poslovima sa inostranstvom.

Najzad, podsećamo i na to da je tačkom 53. **Uputstva za sprovođenje Odluke o uslovima i načinu obavljanja platnog prometa sa inostranstvom** („Sl. glasnik RS”, br. 24/2007, 31/2007, 41/2007, 3/2008, 61/2008, 120/2008, 38/2010, 92/2011, 62/2013, 51/2015, 111/2015, 82/2017, 98/2020, 154/2020, 66/2021 i 92/2021) propisano da je banka dužna da, u slučaju da rezident naplatu, odnosno plaćanje vrši drugom nerezidentu, a ne onom kome duguje, odnosno od koga potražuje po tekućem ili kapitalnom poslu (član 33.

Zakona), u polje posebne oznake na nalogu platnog prometa sa inostranstvom upiše „2”, kao i da navede šifru osnova za osnovnu transakciju - tekući ili kapitalni posao.

Pored prebijanja dugovanja i potraživanja iz člana 6. Zakona, naplata od drugog nerezidenta, odnosno plaćanje drugom nerezidentu iz člana 33. istog zakona predstavlja, takođe, jedan od mogućih načina prestanka potraživanja i dugovanja nastalih u poslovanju rezidenata sa nerezidentima iz ratom ili ekonomskim merama zahvaćenih država u aktuelnoj situaciji, a koja potraživanja, odnosno dugovanja se mogu naplatiti ili platiti i od drugog nerezidenta iz treće države.

Naplate i prenosi u efektivnom stranom novcu

Na početku teksta je navedeno da će odabrane ruske banke biti isključene iz sistema međunarodnih plaćanja SWIFT. Ostaje nam da vidimo da li će ruske banke početi da koriste neke druge sisteme, kao što su ruski SPFS (ru. *Система передачи финансовых сообщений*, eng. *System for Transfer of Financial Messages*) ili kineski CIPS (eng. *The Cross-Border Interbank Payment System*), ali je nesporno da će isključenje ruskih banaka iz SWIFT sistema globalno uticati na (ne)mogućnost obavljanja bankarskih platnih transakcija i na subjekte iz trećih država. Zbog toga, pored svega prethodno navedenog, podsećamo i na slučajeve u kojima se naplata može vršiti u efektivnom stranom novcu, kao i koji su uslovi predviđeni deviznim propisima za vršenje takve naplate.

U članu 34. stav 9. Zakona navedeno je da Narodna banka Srbije propisuje u kojim slučajevima i pod kojim uslovima se plaćanje, naplaćivanje, uplate i isplate mogu vršiti i u efektivnom stranom novcu. Pomenute slučajeve i uslove Narodna banka Srbije propisala je donošenjem **Odluke o slučajevima i uslovima plaćanja, naplaćivanja, uplata i isplata u efektivnom stranom novcu** („Sl. glasnik RS”, br. 51/2015, 3/2016, 29/2016, 91/2016, 24/2017 i 29/2018 - dalje: Odluka).

Tačkom 3. podtačka 1) Odluke propisano je da rezident - pravno lice, preduzetnik i ogranak stranog pravnog lica mogu, u **obavljanju delatnosti za koju su registrovani**, vršiti naplatu u efektivnom stranom novcu po osnovu izvoza robe i usluga koji se ne može naplatiti preko banke, **do iznosa od 10.000 evra po transakciji**. Dakle, iz odredbe tačke 3. podtačka 1) Odluke proizlazi da rezidenti mogu izvršiti naplatu u efektivnom stranom novcu ukoliko su ispunjeni sledeći uslovi:

- da se naplata vrši **po osnovu posla izvoza robe i usluga**;
- da naplatu **nije moguće izvršiti preko banke**;



- da iznos koji se naplaćuje u efektivnom stranom novcu **nije veći od 10.000 evra po transakciji**.

U slučaju da rezident, po ispunjenju uslova iz tačke 3. podtačke 1) Odluke, izvrši naplatu izvoza robe i usluga u efektivnom stranom novcu, tačkom 4. Odluke propisano je da naplaćeni efektivni strani novac **rezident uplaćuje na svoj devizni račun kod banke najkasnije u roku od tri radna dana od dana naplate**, kao i da je dužan da, pri uplati efektivnog stranog novca na svoj devizni račun u banci, **priloži dokumentaciju kojom dokazuje osnov** po kojem je stekao taj novac (jedinstvena carinska isprava za izvoz robe, ugovor ili faktura za izvoz usluge, ugovor ili profaktura za avansnu naplatu izvoza, izjava odgovornog lica da se izvoz robe i usluga ne može naplatiti preko banke, račun i sl.).

Pored navedenog, tačkom 10. Odluke je, takođe, uređeno pitanje naplate u efektivnom stranom novcu, ali kada se radi o rezidentima koji **drže devize na računu kod strane banke u skladu sa propisanim odobrenjem Narodne banke Srbije**. Naime, ovom tačkom Odluke je propisano da pomenuta kategorija rezidenata koja je, **u slučaju više sile** (ratnog stanja,

elementarnih nepogoda, političkih događaja, akata vlasti i drugih sličnih okolnosti), izvršila **naplatu** u efektivnom stranom novcu, taj novac uplaćuju na devizni račun otvoren kod banke u Republici, uz obavezu da se, pri uplati tih sredstava, priloži **dokument** na osnovu koga se može utvrditi **osnov** po kojem je stečen novac (npr. potvrdu o prijemu efektivnog stranog novca od nerezidenta, izjavu koju je potpisalo odgovorno lice rezidenta i sl.), kao i **izjavu sa opisom okolnosti** koje rezident nije mogao da spreči ili izbegne, a koju je **potpisalo odgovorno lice rezidenta**.

Isto tako, ukoliko su rezidenti, koji drže devize na računu kod strane banke u skladu sa propisanim odobrenjem Narodne banke Srbije, uspele taj novac da **podignu sa računa strane banke**, takođe, iz razloga **više sile** (ratnog stanja, elementarnih nepogoda, političkih događaja, akata vlasti i drugih sličnih okolnosti), podignuti efektivni novac **uplaćuju na svoj devizni račun** otvoren kod banke u Republici, uz obavezu da, pri uplati efektivnog stranog novca, prilože istu **dokumentaciju** kao i u prethodnom slučaju. •

Branka Đorđević

KALENDAR | STATISTIKA

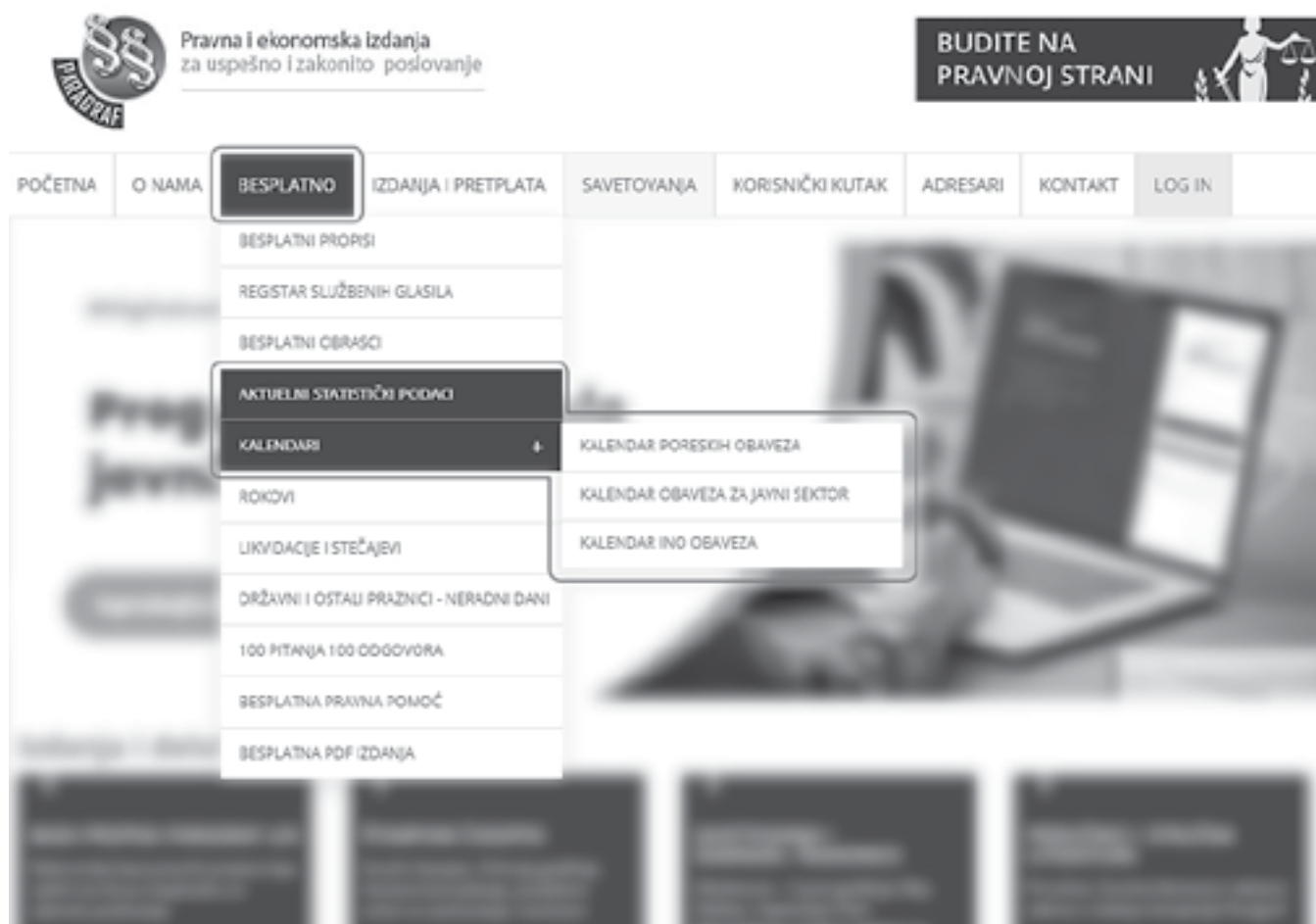


Poštovani pretplatnici,

na zahtev pretplatnika, a **iz razloga stalne dostupnosti i permanentne ažurnosti**, podatke koje smo do sada objavljivali u štampanom izdanju časopisa, a koji se odnose na:

- Kalendar poreskih i drugih obaveza;
- Kalendar obaveza po spoljnotrgovinskim i deviznim poslovima;
- Aktuelne statističke podatke i informacije,

možete **pronaći na početnoj stranici** našeg zvaničnog sajta **paragraf.rs**, kao i na naslovnoj strani pravne baze Paragraf Lex.



NA SLEDEĆOJ STRANI NALAZE SE PREPORUKE **KAKO DA JOŠ BRŽE
I EFIKASNIJE STIGNETE DO TRAŽENIH PODATAKA**



Bookmark

U okviru svog internet pregledača (browsera) možete kreirati bookmark – prevlačenjem katanca (br.1) u bookmark traku (br.2) – koji služi da na veoma brz način pristupate našoj ili bilo kojoj drugoj često korišćenoj stranici.



Desktop prečica

Kreiranje prečice na desktopu – prevlačenjem ikonice katanca (br.1) na desktop (br.2) – omogućava da direktno otvorite važnu internet stranicu.



Google pretraga

Paragraf.rs je izuzetno optimizovan. Dovoljno je da u Google pretragu unesete pojmove "Statistika Paragraf" ili "Statistički podaci" i naša internet stranica, vrlo verovatno, biće na prvom mestu svih rezultata.

**UKOLIKO JE POTREBNO – UVEK SE ZA POMOĆ MOŽETE OBRATITI
PARAGRAFOVOM SARADNIKU KOJI VAS JE PRETPLATIO ILI POZVATI JEDAN
OD BROJEVA TELEFONA IZ KONTAKT SEKCIJE NA NAŠEM SAJTU.**



FORMULE ZA PRERAČUN SA NETO NA BRUTO IZNOS PRIMANJA ZA ISPLATE OD 1. JANUARA 2023. GODINE

Zarada i privremeni i povremeni poslovi

ZARADA	ZARADA - niža od najniže osnovice	ZARADA - viša od najniže, a niža od najviše osnovice	ZARADA - viša od najviše osnovice
Zarada zaposlenog	$B = \frac{N - 2.171,20 + (NnO \times 19,9\%)}{0,9}$	$B = \frac{N - 2.171,20}{0,701}$	$B = \frac{N - 2.171,20 + (NvO \times 19,9\%)}{0,9}$
Zarada zaposlenog penzionera	$B = \frac{N - 2.171,20 + (NnO \times 19,15\%)}{0,9}$	$B = \frac{N - 2.171,20}{0,7085}$	$B = \frac{N - 2.171,20 + (NvO \times 19,15\%)}{0,9}$
PRIVREMENI I PO- VREMENI POSLOVI	UGOVORENA NAKNADA - niža od najniže osnovice	UGOVORENA NA- KNADA - viša od najniže, a niža od najviše osnovice	UGOVORENA NAKNADA - viša od najviše osnovice
Ugovorena naknada za lice koje nije na školo- vanju ili je starije od 26 godina	$B = \frac{N + (NnO \times 19,9\%)}{0,9}$	$B = N / 0,701$	$B = \frac{N + (NvO \times 19,9\%)}{0,9}$
Ugovorena naknada za korisnika starosne penzije	$B = \frac{N + (NnO \times 14,0\%)}{0,9}$	$B = N / 0,760$	$B = \frac{N + (NvO \times 14,0\%)}{0,9}$

Legenda:

B - bruto prihod

N - neto prihod

NnO - najniža osnovica za obračun i plaćanje doprinosa

NvO - najviša osnovica za obračun i plaćanje doprinosa

Ugovorene naknade kada se priznaju normirani troškovi - po raznim vrstama ugovora

R. br.	Vrsta prihoda	Koeficijent za preračun
1.	Prihod autora i nosioca srodnih prava uz priznavanje 50% normiranih troškova - kada se plaća porez, doprinos za PIO i doprinos za zdravstvo	1,372683596
2.	Prihod autora i nosioca srodnih prava uz priznavanje 50% normiranih troškova - kada se plaća porez i doprinos za PIO	1,282051282
3.	Prihod autora i nosioca srodnih prava uz priznavanje 50% normiranih troškova - kada se plaća porez	1,111111111
4.	Prihod autora i nosioca srodnih prava uz priznavanje 43% normiranih troškova - kada se plaća porez, doprinos za PIO i doprinos za zdravstvo	1,448246897
5.	Prihod autora i nosioca srodnih prava uz priznavanje 43% normiranih troškova - kada se plaća porez i doprinos za PIO	1,334757074
6.	Prihod autora i nosioca srodnih prava uz priznavanje 43% normiranih troškova - kada se plaća porez	1,128668172

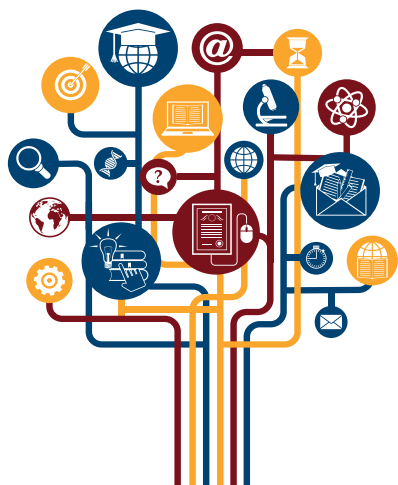
R. br.	Vrsta prihoda	Koeficijent za preračun
7.	Prihod autora i nosioca srodnih prava uz priznavanje 34% normiranih troškova - kada se plaća porez, doprinos za PIO i doprinos za zdravstvo	1,558554908
8.	Prihod autora i nosioca srodnih prava uz priznavanje 34% normiranih troškova - kada se plaća porez i doprinos za PIO	1,409244645
9.	Prihod autora i nosioca srodnih prava uz priznavanje 34% normiranih troškova - kada se plaća porez	1,152073733
10.	Ugovor o delu - kada se plaća porez, doprinos za PIO i doprinos za zdravstvo	1,768033946
11.	Ugovor o delu - kada se plaća porez i doprinos za PIO	1,543209877
12.	Ugovor o delu - kada se plaća porez	1,190476190
13.	Ugovor o trgovinskom zastupanju - kada se plaća porez, doprinos za PIO i doprinos za zdravstvo	1,768033946
14.	Ugovor o trgovinskom zastupanju - kada se plaća porez i doprinos za PIO	1,543209877
15.	Ugovor o trgovinskom zastupanju - kada se plaća porez	1,190476190
16.	Primanja članova organa uprave pravnog lica - kada se plaća porez, doprinos za PIO i doprinos za zdravstvo	1,768033946
17.	Primanja članova organa uprave pravnog lica - kada se plaća porez i doprinos za PIO	1,543209877
18.	Primanja članova organa uprave pravnog lica - kada se plaća porez	1,190476190
19.	Naknada poslanicima i odbornicima - kada se plaća porez, doprinos za PIO i doprinos za zdravstvo	1,768033946
20.	Naknada poslanicima i odbornicima - kada se plaća porez i doprinos za PIO	1,543209877
21.	Naknada poslanicima i odbornicima - kada se plaća porez	1,190476190
22.	Naknada u vezi sa izvršavanjem poslova odbrane, civilne zaštite i zaštite od elementarnih nepogoda - kada se plaća porez, doprinos za PIO i doprinos za zdravstvo	1,768033946
23.	Naknada u vezi sa izvršavanjem poslova odbrane, civilne zaštite i zaštite od elementarnih nepogoda - kada se plaća porez i doprinos za PIO	1,543209877
24.	Naknada u vezi sa izvršavanjem poslova odbrane, civilne zaštite i zaštite od elementarnih nepogoda - kada se plaća porez	1,190476190
25.	Primanja stečajnih upravnika, sudskih veštaka, sudija porotnika i sudskih tumača - kada se plaća porez, doprinos za PIO i doprinos za zdravstvo	1,768033946
26.	Primanja stečajnih upravnika, sudskih veštaka, sudija porotnika i sudskih tumača - kada se plaća porez i doprinos za PIO	1,543209877
27.	Primanja stečajnih upravnika, sudskih veštaka, sudija porotnika i sudskih tumača - kada se plaća porez	1,190476190
28.	Prihodi po osnovu obavljanja privremenih i povremenih poslova preko omladinske zadruge lica do navršenih 26 godina i koje je na školovanju	1,106194690
29.	Dopunski rad - kada se plaća porez i doprinos za PIO	1,543209877
30.	Dopunski rad - kada se plaća porez	1,190476190
31.	Naknada za lice koje je na stručnom osposobljavanju i usavršavanju	1,319957761
32.	Prihod od zakupa pokretne stvari kada se priznaju normirani troškovi od 20%	1,190476190
33.	Prihod od izdavanja sopstvenih nepokretnosti kada se priznaju normirani troškovi od 25%	1,176470588
34.	Prihodi profesionalnih sportista, sportista amatera, sportskih stručnjaka i stručnjaka u sportu - uz priznavanje normiranih troškova od 50% kada se plaća porez, doprinos za PIO i doprinos za zdravstvo	1,372683596
35.	Prihodi profesionalnih sportista, sportista amatera, sportskih stručnjaka i stručnjaka u sportu - uz priznavanje normiranih troškova od 50% kada se plaća porez i doprinos za PIO	1,282051282
36.	Prihodi profesionalnih sportista, sportista amatera, sportskih stručnjaka i stručnjaka u sportu - uz priznavanje normiranih troškova od 50% kada se plaća porez	1,111111111



R. br.	Vrsta prihoda	Koeficijent za preračun
37.	Prihodi od prodaje poljoprivrednih i šumskih proizvoda i usluga, uključujući i prihod po osnovu prikupljanja i prodaje šumskih plodova i lekovitog bilja, kao i uzgajanja i prodaje pečuraka, pčelinjeg roja (pčela) i puževa - uz priznavanje normiranih troškova od 90% kada se plaća porez, doprinos za PIO i doprinos za zdravstvo	1,057417786
38.	Prihodi od prodaje poljoprivrednih i šumskih proizvoda i usluga, uključujući i prihod po osnovu prikupljanja i prodaje šumskih plodova i lekovitog bilja, kao i uzgajanja i prodaje pečuraka, pčelinjeg roja (pčela) i puževa - uz priznavanje normiranih troškova od 90% kada se plaća porez i doprinos za PIO	1,046025105
39.	Prihodi od prodaje poljoprivrednih i šumskih proizvoda i usluga, uključujući i prihod po osnovu prikupljanja i prodaje šumskih plodova i lekovitog bilja, kao i uzgajanja i prodaje pečuraka, pčelinjeg roja (pčela) i puževa - uz priznavanje normiranih troškova od 90% kada se plaća porez	1,020408163

AKTUELNO

BUDITE NA PRAVNOJ STRANI



WEBINAR

**PDV I ELEKTRONSKO FAKTURISANJE
- AKTUELNA PITANJA U VEZI SA ELEKTRONSKIM
FAKTURISANJEM, PRIMENOM PROPISA O PDV I
EVIDENTIRANJEM PDV U SEF**

Datum održavanja webinara:
11. jul 2023.

 ClickMeeting

PRIJAVE I DETALJNIJE INFORMACIJE NA: www.paragraf.rs

17-20.

SEPTEMBAR 2023.

VIŠEDNEVNO SAVETOVANJE ZA PRAVNIKE I EKONOMISTE VRNJAČKA BANJA

TEMA:

**Novine i primena opštih i finansijskih
propisa u javnom i u privatnom sektoru**



Hotel Zepter



Ostvarite povlašćenu cenu*

*Uplatom kotizacije do 1. septembra 2023. godine



Predavači su eminentni stručnjaci, predstavnici
ministarstava i ostalih relevantnih institucija

Kvalitetan smeštaj i veliki izbor sadržaja
za rekreaciju, odmor i animaciju.



Prijavite se na: **paragraf.rs/vrnjackabanja**



Pravna i ekonomska izdanja
za uspešno i zakonito poslovanje



Broj izašao iz štampe
3.7.2023. godine

CIP - Katalogizacija u publikaciji
Narodna biblioteka Srbije, Beograd
336.2+657

PORESKO-računovodstveni instruktor : časopis za
poreze, računovodstvo, reviziju, zarade i druga primanja
/ glavni i odgovorni urednik : Aleksandar Milanović. -
[Štampano izd.]. - God. 1, br. 1/7 (2010)- ; Novi Sad :
Paragraf Lex, 2010- (Nova Pazova : Beograf). - 28 cm
Drugo izdanje na drugom medijumu:
Poresko-računovodstveni instruktor (CD-ROM) =
ISSN 2217-3293
ISSN 2217-3803 = Poresko-računovodstveni
instruktor
(Štampano izd.)
COBISS.SR-ID 179253260