

PRI RU ČNIK

Pripremili:

Srđan Stošić

dr Milan Negovanović

Ivan Antić

O RAČUNOVODSTVENOM,
PORESKOM I CARINSKOM
POSLOVANJU NEVLADINIH
ORGANIZACIJA U REPUBLICI
SRBIJI

PRI RU ČNIK

Pripremili:

Srđan Stošić

dr Milan Negovanović

Ivan Antić

O RAČUNOVODSTVENOM,
PORESKOM I CARINSKOM
POSLOVANJU NEVLADINIH
ORGANIZACIJA U REPUBLICI
SRBIJI



Izdavanje ove publikacije omogućio je Institut za održive zajednice (ISC), uz podršku američkog naroda kroz donaciju USAID-a br. 169-A-0006-00104-00. Mišljenja izneta u ovoj publikaciji su izneta od strane autora i nužno ne odslikavaju mišljenje ISC-a, USAID-a ili Američke vlade.

SADRŽAJ

1. Uvod.....	5	8. Primanja na koja se ne plaća porez na dohodak	72
2. Platni promet NVO i plaćanja gotovim novcem	7	9. Podnošenje pojedinačne poreske prijave na Obrascu PPP.....	74
1. NVO mora da posluje preko tekućeg računa	7	5. Zakup nepokretnosti od strane NVO	76
2. Uplata gotovine na tekući račun.....	8	1. Uvod	76
3. Dnevni pazar	9	2. Koje su obaveze zakupodavca ?	76
4. Dnevno podizanje gotovine bez podnošenja dokumentacije	9	3. Koje su obaveze zakupca ?	76
5. Podizanje veće količine gotovog novca	10	4. Koje su obaveze NVO kod zakupa nepokretnosti od fizičkih lica?	77
6. Isplate u gotovom novcu bez ograničenja	10	5. Kako se utvrđuje porez na dohodak građana na prihode od davanja u zakup nepokretnosti ?	79
7. Kategorija „blagajnički maksimum“ je ukinuta.....	11	6. Kako popuniti poresku prijavu PP OPJ-4 ?	80
8. Dnevnik blagajne (blagajnički izveštaj)	11	7. Kako knjižiti zakupninu?	83
9. NVO i izmirivanje potraživanja i obaveze kompenzacijom, cesijom, asignacijom i preuzimanjem duga	12	8. Da li se PDV plaća na prihod od zakupnine?.....	83
10. Obaveštavanje Poreske uprave o podizanju gotovine	12	9. Kako se tretiraju dodatna ulaganja na nepokretnosti?	85
11. Devizno poslovanje NVO.....	13	10. Kako se tretiraju troškovi sitnih opravki i korišćenja zakupljene nepokretnosti?	86
12. Evidentiranje prometa preko fiskalne kase	13	11. Kako se oporezuje prihod od nepokretnosti koji ostvaruje nerezident za nepokretnu imovinu u Srbiji ?	87
3. Računovodstvo NVO	15	12. Primer ugovora o zakupu.....	88
1. Koji kontni okvir primenjuju NVO?	15	6. Zakup pokretne imovine od strane NVO.....	91
2. Da li NVO moraju da primenjuju Međunarodne računovodstvene standarde?.....	15	1. Uvod	91
3. Poslovne knjige i računovodstvene isprave.....	15	2. Kako se utvrđuje porez na prihod od davanja u zakup pokretne imovine ?	91
4. Analitičko projektno računovodstvo NVO.....	18	3. Kako obračunati zakupninu i popuniti poresku prijavu PP OPJ-4 ?	94
5. Dostavljanje finansijskih izveštaja NVO.....	19	4. Kako knjižiti zakupninu?	97
6. Revizija finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja NVO	20	5. Kako tretirati troškove održavanja zakupljene stvari ?	97
4. Obaveze NVO kod isplata zarada i drugih primanja	21	6. Kako tretirati troškove korišćenja zakupljene stvari?.....	97
1. Uvod	21	7. NVO u sistemu poreza na dodatu vrednost (PDV)99	
2. Obaveze NVO kod isplata zarada zaposlenima	21	1. Uvod.....	99
3. Naknade troškova zaposlenima	34	2. Poreski položaj NVO kada nisu poreski obveznici	99
4. Druga primanja zaposlenih koja nemaju karakter zarade	34	3. Obveznici poreza na dodatu vrednost – NVO koje se bave oporezivom delatnošću	101
5. Rad na određeno vreme	35	4. Prava i obaveze NVO – poreskih obveznika	102
6. Obaveze NVO kod isplata spoljnim saradnicima.....	36		
7. Obračun i uplata poreza i doprinosa na zarade i druge prihode zaposlenih u međunarodnim organizacijama, diplomatskim i konzularnim predstavništvima, primanja iz druge države (Obrazac PP OPO)	68		

5. Obavezni sadržaj računa koje izdaje NVO koja je obveznik PDV i sadržaj računa NVO koja nije obveznik PDV	102	9. Porez na dobit kod NVO	139
6. Što se smatra ukupnim prometom u smislu člana 33. Zakona o PDV, kao kriterijuma za obavezu ulaska u krug obveznika PDV?	102	1. Uslovi za oslobođenje od poreza na dobit kod NVO	139
7. Na primljene donacije se ne obračunava PDV	105	2. Koji prihodi NVO se (ne)smatraju prihodima ostvarenim na tržištu?	140
8. Na članarine se ne plaća PDV	106	3. Podnošenje poreskog bilansa i poreske prijave za porez na dobit.....	141
9. Da li je NVO dužna da plati PDV na članarinu i donacije ako je obveznik PDV?	107	4. Pitanje poreske osnovice	142
10. NVO kao mali poreski obveznik i njen interes da se prijavi u sistem PDV.....	108	10. Porez na poklon i NVO.....	144
11. Rokovi za podnošenje evidencijonih poreskih prijava za PDV za NVO koje se bave oporezivom delatnošću	108	1. Uvod	144
12. Rokovi za podnošenje poreskih prijava na obrascu PPPDV i plaćanje PDV za NVO koje se bave oporezivom delatnošću	109	2. Donacije u novcu.....	144
13. Nadležni poreski organ kome se podnosi poreska prijava	110	3. Donacije u stvarima i pravima	146
14. Ispravljanje grešaka u evidencijama i poreskim prijavama	110	4. Poresko oslobođenje od poreza na poklon fondova i fondacija	146
15. Vođenje poreske evidencije	111	5. Poresko oslobođenje od poreza na poklon za donacije koje se primaju u skladu sa bilateralnim međunarodnim ugovorima.....	147
16. Rok za čuvanje poreske evidencije.....	112	6. Utvrđivanje i plaćanje poreza na poklon	148
17. NVO kao obveznik PDV dužna je da uplati obračunati PDV iako nije naplatila svoje potraživanje od kupca.....	112	7. Mišljenja Ministarstva finansija o porezu na poklon kod NVO.....	149
18. Podela prethodnog poreza po ekonomskoj pripadnosti i srazmerni poreski odbitak.....	112	11. Porez na imovinu kod NVO	152
19. Poreski položaj iz ugla Zakona o PDV pravnih lica i preduzetnika koji daju donacije i humanitarnu pomoć	114	1. Uvod	152
20. Slučajevi u kojima NVO koja nije obveznik PDV sama obračunava obavezu za PDV	126	2. Poreski obveznik	153
21. Poreske olakšice za međunarodne organizacije čiji je status izjednačen sa statusom diplomatskih i konzularnih predstavništava	128	3. Šta je osnovica za porez na imovinu?	154
22. Obaveza plaćanja PDV u slučaju otuđenja dobara nabavljenih uz poresko oslobođenje	132	4. Kada nastaje obaveza po osnovu poreza na imovinu?.....	154
23. Tradicionalne crkve i verske zajednice.....	132	5. Podnošenje poreske prijave za prava na nepokretnosti	155
8. Nevladine organizacije u carinskom sistemu Republike Srbije	134	6. Poreska oslobođenja	155
1. Uvod	134	7. Utvrđivanje i naplata poreza na imovinu na nepokretnosti	156
2. Oslobođenje pravnih lica i drugih lica od plaćanja uvoznih dažbina	134	12. Porez na prenos apsolutnih prava kod NVO.....	158
		1. Uvod	158
		2. Ko je obveznik poreza na prenos apsolutnih prava?	159
		3. Poreska osnovica kod poreza na prenos apsolutnih prava	160
		4. Nastanak poreske obaveze poreza na prenos apsolutnih prava.....	161
		5. Poreske stope	162
		6. Poreska oslobođenja.....	163
		7. Podnošenje poreske prijave na Obrascu PPI-4	165
		13. Poreske olakšice za lica koja daju donacije i dotacije NVO.....	166

1. Uvod

Počev od 2000. godine, Srbija sprovodi intenzivne poreske reforme, koje su na početku imale za cilj da ostrim restriktivnim merama doprinesu suzbijanju sive ekonomije, nametnu poresku disciplinu i reformišu bankarski sistem. Drugi talas poreskih reformi imao je za cilj podsticanje investiranja i zapošljavanja, kako bi se poboljšao standard građana. Treći talas poreskih reformi ima za cilj proširenje poreske osnovice, smanjivanje opterećenja poreskih obveznika i pravedniji sistem oporezivanja prema ekonomskoj snazi poreskih obveznika. Prioritet poreske politike je usaglašavanje poreskih propisa sa propisima zemalja članica EU i stvaranje poreskog okruženja koje će biti u funkciji dinamičnog privrednog razvoja.

Iako poreski status nevladinih organizacija (NVO) čini manji deo ukupne poreske politike, valja naglasiti da je manjkavost postojećeg poreskog i računovodstvenog sistema u Srbiji to što ne postoji jasno definisan sistem olakšica i stimulacija za razvoj NVO sektora. Nevladine organizacije se, uglavnom, tretiraju kao mala i srednja preduzeća. Važno je istaći da se nevladine organizacije (udruženja, fondovi i fondacije) osnivaju radi ispunjenja određenih društveno korisnih ciljeva, a ne zbog profita, tako da je u tom kontekstu stvaranje povoljnog poreskog okruženja za delovanje NVO od kritičnog značaja za njihov opstanak i ispunjavanje važne uloge koju imaju u demokratskom društvu.

Naša prva ideja je bila da pripremimo kratku brošuru koja će na jednostavan način približiti odredbe propisa koje direktno utiču na poslovanje nevladinih organizacija. Nakon pripreme prve verzije teksta, bilo je jasno da je, u uslovima postojećeg obilja propisa, nemoguće pripremiti samo „kratku i jednostavnu“ brošuru, te smo se odlučili za sistematski prikaz poreskih, carinskih, računovodstvenih i finansijskih aspekata rada nevladinih organizacija u Srbiji. Prikaz je vrlo detaljan i u nekim svojim delovima pretežno namenjen specifičnim profesijama unutar NVO (na primer, knjigovođama).

Osnovna namera ovog priručnika je da nevladinim organizacijama olakša primenu brojnih i ponekad protivrečnih poreskih, carinskih i računovodstvenih propisa. Stoga je u priručniku na instruktivan način objašnjena primena važećih propisa u ovoj oblasti. Osim toga, nadamo se da će priručnik biti od koristi državnim organima kako bi konzistentno primenjivali ove propise. Konačno, nadamo se da je izdavanje ovog priručnika važan korak u otvaranju javne diskusije koja treba da dovede do izmena onih propisa koji predstavljaju smetnju za finansijsku održivost NVO sektora u Srbiji.

Priručnik je pripremljen uzimajući u obzir propise koji su doneti zaključno sa «Službenim glasnikom» br. 63/2007.

*Evropski centar za neprofitno pravo, Budimpešta
Građanske inicijative, Beograd*

Beograd, septembar 2007. godine

2. Platni promet NVO i plaćanja gotovim novcem

1. NVO mora da posluje preko tekućeg računa

Plaćanje se vrši bezgotovinski, prenosom sredstava sa računa NVO na račun poverioca, i to je osnovni način plaćanja, ali se u praksi ne može izbeći i gotovinski način plaćanja, koji se vrši preko blagajne NVO.

NVO su dužne da za plaćanja u dinarima otvore tekući račun u banci, da vode sredstva na tom računu i da vrše plaćanja preko tog računa u skladu sa zakonom i ugovorom o otvaranju i vođenju računa koji je zaključen sa bankom, u skladu sa članom 3. stav 1. Zakona o platnom prometu („Službeni list SRJ“, br. 3/2003 i 5/2003 i „Službeni glasnik RS“, br. 43/2004).

Naime, osnovni način plaćanja između pravnih lica i preduzetnika je bezgotovinsko plaćanje, koje se vrši prenosom sredstva sa računa dužnika na račun poverioca.

Otvaranje računa kod banke vrši se na način propisan Odlukom o uslovima i načinu otvaranja, vođenja i gašenja računa kod banke („Službeni glasnik RS“, br. 33/2005).

Prenos sredstava sa računa dužnika na račun poverioca vrši se **nalogom za prenos**, koji je kao jedan od četiri osnovna instrumenta platnog prometa, propisan Odlukom o obliku, sadržini i načinu korišćenja jedinstvenih instrumenata platnog prometa („Službeni glasnik RS“, br. 57/2004 i 82/2004).

Međutim, plaćanja licima koja nemaju otvoren tekući račun kod poslovne banke i koja nisu dužna da za plaćanja i naplatu otvore tekući račun, NVO vrše gotovim novcem, preko blagajne. Isto tako, NVO mogu da neka plaćanja pravnim licima i preduzetnicima – imaocima poslovnih računa kod banke, u određenim slučajevima vrše gotovim novcem, preko blagajne.

Način plaćanja gotovim novcem bliže je uređen Odlukom o načinu plaćanja gotovim novcem u dinarima za pravna lica i za fizička lica koja obavljaju delatnost („Službeni glasnik RS“, br. 57/2004 i 114/2005 – u daljem tekstu: Odluka o gotovom novcu), koju je doneo guverner Narodne banke Republike Srbije, na osnovu ovlašćenja iz člana 3. Zakona o platnom prometu.

Blagajničko poslovanje, kao sastavni deo finansijskih poslova, kojim se izmiruju obaveze prema poveriocima i vrši naplata potraživanja od dužnika u gotovom novcu, pored propisa o platnom prometu, uređeno je i računovodstvenim propisima. Prema članu 7. stav 2. Zakona o računovodstvu („Službeni list SRJ“, br. 71/2002), dnevnik blagajne je knjiga u koju se dnevno beleže sve pojedinačne poslovne promene, koje nastaju kod gotovinskih naplata i isplata i na kraju radnog dana iskazuje stanje (saldo) novca u blagajni. Pravilnikom o Kontnom okviru i

sadržini računa u Kontnom okviru za preduzeća, zadruge i preduzetnike („Službeni glasnik RS“, br. 53/2004, . . . i 51/2005), propisan je račun 243 – Blagajna, preko kojeg se knjiži dnevni promet ukupnih uplata i isplata preko blagajne, a saldo na ovom računu treba da odgovara stanju novca u blagajni (kasi) i u blagajničkom dnevniku (posebna pomoćna knjiga).

2. Uplata gotovine na tekući račun

NVO je dužna da istog, a najkasnije narednog dana, gotov novac primljen po bilo kojem osnovu uplati na svoj tekući račun, otvoren kod poslovne banke

NVO, pored novčanih sredstava koje drže na tekućim računima otvorenim kod poslovnih banaka, raspoložu i gotovim novcem, koji naplaćuju po raznim osnovima od članova, građana i drugih lica, u okviru obavljanja svoje delatnosti.

NVO koja se bavi nekom privrednom delatnošću, (prodajom knjiga, ugostiteljstvom i dr.) primljen gotov novac, kao i gotov novac primljen po drugim osnovima, dužna je da uplati na svoj tekući račun, koji vodi kod poslovne banke, istog, a najkasnije narednog radnog dana, u skladu sa tačkom 4. Odluke o gotovom novcu.

Gotov novac primljen po bilo kojem osnovu, pre uplate na svoj tekući račun kod banke, NVO može do momenta uplate kod banke, da drži u svojoj blagajni. Posebno ističemo, da se taj novac **ne može koristiti** za plaćanja i isplate. Naime, u slučaju kada postoji potreba za plaćanjem gotovim novcem (razne sitne nabavke, popravke i sl.) ili za isplate u gotovom novcu (za službeno putovanje, pomoć i sl.), tada se za te potrebe mora podići gotov novac sa tekućeg računa kod banke i o tome mora postojati dokumentacija, bez obzira što istovremeno NVO poseduje gotov novac u blagajni.

U slučaju da se iz bilo kojih razloga ne izvrši isplata delom ili u celini podignutog gotovog novca, NVO je dužna da neisplaćeni iznos vrati (uplati) istog dana, a najkasnije narednog dana na svoj tekući račun.

Ako NVO dinare primljene u gotovini po bilo kojem osnovu ne uplati kod banke istog dana, a najkasnije narednog radnog dana, članom 50. stav 1. tačka 2) Zakona o platnom prometu predviđena je kazna za privredni prestup od 300.000 do 3.000.000 dinara. Za privredni prestup kažnjava se i odgovorno lice u NVO novčanom kaznom od 20.000 do 200.000 dinara.

3. Dnevni pazar

Dnevni pazar se može predavati blagajni, a može i direktno na tekući račun

NVO koja obavlja promet dobara i usluga i po tom osnovu prima gotov novac, a koji po pravilu, registruje kroz fiskalnu kasu, primljeni gotov novac može da preda blagajni, koja je dužna istog a najkasnije narednog radnog dana da taj novac uplati na tekući račun kod poslovne banke.

Međutim, primljeni gotov novac (dnevni pazar) se može direktno uplaćivati na tekući račun kod banke, bez posredstva blagajne.

Prema tome, propisima nije predviđena obaveza da se gotov novac primljen po osnovu dnevnog pazara, prethodno položi u blagajnu NVO, pa da se iz blagajne vrši uplata na žiro račun. Za takvo „šetanje“ novca nema ni potrebe, ako postoje tehničke i druge mogućnosti da se gotov novac direktno položi na tekući račun kod banke. Novac koji je direktno uplaćen na tekući račun ne knjiži se u računovodstvu preko blagajne, već onako kako je zaista sprovedena poslovna promena.

Za uplatu gotovog novca na tekući račun (uplata dnevnog pazara i gotovog novca primljenog po drugom osnovu), koristi se nalog za uplatu, propisan Odlukom o obliku, sadržini i načinu korišćenja jedinstvenih instrumenata platnog prometa.

4. Dnevno podizanje gotovine bez podnošenja dokumentacije

NVO mogu da sa svog tekućeg računa kod poslovne banke podižu dnevno iznos do 100.000 dinara, bez podnošenja na uvid dokumentacije za čije plaćanje, odnosno isplatu podižu taj novac.

NVO svakodnevno jednostavno i efikasno mogu vršiti sitne nabavke (kancelarijskog i drugog potrošnog materijala, sredstva za održavanje čistoće, goriva, reprezentacije i sl.), odnosno isplate po raznim osnovima ako se radi o manjim iznosima (akontacije za službeno putovanje, pomoć i sl.), bez prethodno pripremljenih raznih obračuna, obrazaca, naloga za uplatu poreza i doprinosa i sl. Međutim, podrazumeva se da NVO treba da poseduje pravno-valjanu dokumentaciju na osnovu koje je izvršila isplatu podignutog gotovog novca (račune, priznanice, obračune i sl.) i to istog, a najkasnije narednog dana u odnosu na dan kada je podigla gotov novac sa tekućeg računa. Na osnovu te dokumentacije će izvršiti knjiženje zaduženjem odgovarajućih računa troškova, materijala, inventara i dr., uz odobrenje računa 243. Naime, gotov novac se može podizati sa tekućeg računa kod banke, bez podnošenja na uvid dokumentacije, dnevno do 100.000 dinara, u skladu sa odredbom tačke 1. stav 3. Odluke o gotovom novcu. Taj novac treba da se utroši odnosno isplati iz blagajne, istog a najkasnije narednog dana u odnosu na dan kada je podignut. Preostali, neutrošeni iznos gotovog novca, odnosno iznos za koji ne postoji pravno-valjana dokumentacija

o utrošku gotovog novca, NVO mora istog, a najkasnije narednog dana da vrati (uplati) na svoj tekući račun.

5. Podizanje veće količine gotovog novca

Za podizanje gotovog novca u iznosu od 100.000 dinara i preko ovog iznosa NVO je dužna da podnese originalnu dokumentaciju na uvid banci.

Podizanje gotovog novca u iznosu većem od 1.300.000 dinara, mora da se najavi banci tri radna dana ranije. Izuzetak od ovog pravila je podizanje gotovog novca za isplatu zarada i drugih ličnih primanja na koje se u skladu sa propisima plaćaju porezi i doprinosi, kada ne postoji obaveza najave podizanja gotovog novca u iznosu većem od 1.300.000 dinara. Ako raspolože dovoljnom količinom gotovog novca, banka može ovaj i veće iznose da isplati i bez najave.

6. Isplate u gotovom novcu bez ograničenja

NVO mogu bez ograničenja vršiti isplate u gotovom novcu u dinarima, podignutom sa svog tekućeg računa na osnovu originalne dokumentacije, u skladu sa tačkom 1. Odluke o gotovom novcu.

Plaćanje, odnosno isplata u gotovom novcu u skladu sa navedenom odredbom Odluke o gotovom novcu, vrše se isključivo na osnovu **originalne dokumentacije** iz koje se mogu utvrditi iznos, osnov i namena tog plaćanja (obračun i druga dokumentacija o isplati zarada, rešenje o službenom putovanju, rešenje nadležnog organa o isplati naknade štete, ugovor o delu, autorском delu i drugim ugovorima uz naknadu, ugovor o zakupu i dr.), a koja se banci prilikom podizanja sredstava, obavezno podnosi na uvid i overu i na koju banka stavlja datum prijema, pečat i potpis.

Iako to navedenom odlukom nije precizirano, podrazumeva se da se plaćanje gotovim novcem bez ograničenja, po pravilu, vrši licima koja nemaju tekući račun kod banke, odnosno koja nisu obavezna da otvore taj račun (pravna lica i preduzetnici, uključujući i NVO, po članu 3. stav 1. Zakona o platnom prometu, obavezni su da međusobna plaćanja vrše preko računa otvorenih kod banke).

Prilikom isplate gotovog novca nalog mora biti potpisan od strane primaoca sredstava sa unetim brojem lične karte lica koje je sredstva podiglo kao i unetim mestom izdavanja lične karte.

Prilikom podizanja gotovog novca sa žiro računa za isplate zaposlenim i drugim fizičkim licima, za koje su Zakonom o porezu na dohodak propisane obaveze za plaćanje poreza i doprinosa po odbitku, NVO je dužna da banci podnese i naloge za plaćanje tih obaveza.

7. Kategorija „blagajnički maksimum“ je ukinuta

U postojećim propisima kategorija «blagajnički maksimum» ne postoji, osim za ovlašćenog menjača, odnosno za menjačnice

Zakon o platnom prometu i Odluka o gotovom novcu i drugi propisi o platnom prometu nisu predvideli blagajnički maksimum kao iznos gotovog novca koji može najviše da se drži u blagajni, s obzirom na to da je prema ovim propisima, primljen gotov novac po bilo kojem osnovu, kao i podignut gotov novac sa tekućeg računa koji je ostao neisplaćen u toku dana, NVO je dužna da istog, a najkasnije narednog radnog dana, uplati na svoj tekući račun kod poslovne banke.

Prema tome, kategorija „blagajničkog maksimuma“ ne postoji i eventualne odluke NVO o blagajničkom maksimumu iz ranijih perioda, donete na osnovu propisa koji se odavno prestali da važe, takođe su nevažeće, jer nemaju uporišta u postojećim propisima.

8. Dnevnik blagajne (blagajnički izveštaj)

Sve uplate i isplate u gotovom novcu hronološki se registruju u dnevniku blagajne – blagajničkom izveštaju za svaki dan kada postoji promet u blagajni.

Blagajnički dnevni izveštaj je pomoćna poslovna knjiga u koju se beleže sve dnevne pojedinačne poslovne promene, koje nastaju u vezi sa poslovanjem gotovim novcem. Naime, u blagajnički dnevni izveštaj unose se podaci (opisno) o dokumentaciji i ispravama na osnovu koje se vrši prijem novca u blagajnu (članarine, primljen podignut novac sa tekućeg računa kod banke i sl.). Isto tako, u blagajnički dnevni izveštaj unose se i podaci o ispravama na osnovu kojih se vrše isplate gotovog novca iz blagajne (isplate zarada, isplate akontacija po službenom putovanju, isplate po ugovoru o delu, po autorskom delu, isplate naknade štete fizičkom licu, povraćaj neutrošenog gotovog novca podignutog sa tekućeg računa prethodnog dana i sl.). Blagajnički dnevnik se sastavlja za svaki dan kada je bilo uplata, odnosno isplata iz blagajne. Podaci u dnevniku se unose hronološki, prema vremenskom redosledu transakcija. Na kraju dana sabiraju se ukupne uplate i ukupne isplate izvršene tog dana iz blagajne. Ukupnim isplatama dodaje se stanje preneto iz blagajne prethodnog dana i od tog zbira oduzima se zbir ukupnih isplata tog dana i utvrđuje stanje gotovog novca na kraju dana u blagajni. To stanje treba da je jednako saldu na računu 243 – Blagajna, a u slučaju neslaganja za utvrđeni manjak zadužuje se blagajnik, a za višak se iskazuju prihodi.

Dnevnik blagajne (original) sa nalozima za uplatu i isplatu i priloženom dokumentacijom – ispravama, dostavlja se knjigovodstvu na knjiženje, a kopija ostaje u blagajni.

Izgled, sadržina i način sastavljanja dnevnika blagajne, nisu propisani.

9. NVO i izmirivanje potraživanja i obaveze kompenzacijom, cesijom, asignacijom i preuzimanjem duga

NVO može svoja plaćanja obveza i naplatu potraživanja u zemlji, osim neposrednim plaćanjem, obavljati i kompenzacijom, cesijom, asignacijom ili preuzimanjem duga.

Izmirivanje obaveza putem kompenzacije, asignacije, cesije i preuzimanjem duga, uređuju sledeći propisi:

- Zakon o platnom prometu („Službeni list SRJ“, br. 3/2002 i 5/2003 i „Službeni glasnik RS“, br. 43/2004), i
- Zakon o obligacionim odnosima („Službeni list SFRJ“, br. 29/78, 39/85 i 57/89 i „Službeni list SRJ“, br. 31/93).

Prema odredbi člana 46. stav 2. Zakona o platnom prometu, pravna lica i fizička lica koja obavljaju delatnost mogu međusobne novčane obaveze izmirivati i ugovaranjem promene poverilaca, odnosno dužnika u određenom obligacionom odnosu (asignacija, cesija i dr.) prebijanjem (kompenzacija) i na drugi način u skladu sa zakonom.

Za NVO nije uobičajeno da račun bude u blokadi, imajući u vidu način finansiranja i raspolaganja sredstvima. Međutim, ukoliko se račun NVO nađe u blokadi, NVO ne mogu izmirivati obaveze po osnovu asignacije i cesije ako kao assignanti (uputioci potraživanja), odnosno cedenti (ustupiocci potraživanja) imaju neizmirene obaveze evidentirane kod banke u momentu plaćanja, osim za plaćanja po osnovu isplata zarada i naknada troškova (za dolazak na rad i odlazak s rada i za vreme provedeno na službenom putu u zemlji i inostranstvu), kao i po osnovu drugih primanja (otpremnina pri odlasku u penziju, solidarna pomoć i pomoć u slučaju smrti zaposlenog ili člana njegove uže porodice).

Obaveze izmirene na način iz st. 2. i 3. člana 46. Zakona o platnom prometu, evidentiraju se preko računa kod banke, najmanje jedanput mesečno, po pravilu krajem meseca.

10. Obaveštavanje Poreske uprave o podizanju gotovine

Banka je dužna da svakodnevno obaveštava nadležni organ (poresku upravu prema sedištu NVO) o isplata gotovog novca koje su izvršene prethodnog dana sa računa NVO.

11. Devizno poslovanje NVO

NVO može da drži devize na deviznom računu kod banke ili da ih proda toj banci. Uslovi pod kojima banke otvaraju devizne račune i način vođenja tih računa uređeni su Odlukom o uslovima otvaranja i načinu vođenja deviznih računa rezidenata.

U praksi, banke od NVO traže da im se, odmah po prispeću sredstava na devizni račun ili ukoliko prime sredstva od nerezidenata, dostave informacije o šifri osnove naplate, broj i godina kontrolnika; nalog za prodaju deviza Narodnoj banci Srbije, ukoliko su primljena sredstva namenjena za plaćanja u zemlji (shodno Zakonu o donacijama i humanitarnoj pomoći) i kopiju dokumenta po kome je ostvarena naplata.

NVO može da obavlja plaćanja u devizama i prima devizna novčana sredstva iz **inostranstva**, preko računa otvorenog u poslovnoj banci u skladu sa **Zakonom o deviznom poslovanju** („Službeni glasnik RS“, broj 62/2006). Izuzetno, u zemlji, prema odredbama člana 34. stav 4. Zakona o deviznom poslovanju, NVO mogu plaćati bezgotovinski u devizama, između ostalog, zakupninu i depozite kao sredstva obezbeđenja. Devizna sredstva kojima NVO raspolaže na deviznom računu mogu se koristiti i za plaćanja u zemlji, tako da se poslovnoj banci kod koje se vodi devizni račun daje nalog za prodaju deviza i uplatu dinarskog iznosa na račun otvoren u poslovnoj banci, a onda se sprovode dinarska plaćanja.

12. Evidentiranje prometa preko fiskalne kase

Ako se NVO bavi nekom delatnošću za koju je propisana obaveza evidentiranja prometa preko fiskalne kase, NVO je dužna da primenjuje Zakon o fiskalnim kasama, isto kao i pravna lica i preduzetnici.

Tako na primer, ukoliko je u okviru NVO otvoren kafić samo za članove udruženja, smatra se da se radi o ugostiteljskoj delatnosti koja se mora evidentirati preko fiskalne kase. Na restoran u kojem se pružaju usluge ishrane i pića **članovima udruženja** odnose se odredbe Zakona o turizmu i on se iz aspekta ovog zakona **ne može smatrati restoranom zatvorenog tipa**, već ima isti status kao i drugi restorani. Usluga konzumacije pića za članove udruženja koja se naplaćuje, mora da se evidentira preko fiskalne kase u skladu sa odredbom člana 3. st. 1. i 2. Zakona o fiskalnim kasama.

3. Računovodstvo NVO

Računovodstvo, odnosno vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja NVO vrši se u skladu sa Zakonom o računovodstvu i reviziji („Službeni glasnik RS“ br. 46/2006) i pratećim podzakonskim propisima.

Većina NVO se, u zavisnosti od vrednosti imovine, godišnjeg prihoda i prosečnog broja zaposlenih, razvrstava u mala pravna lica što dovodi do niza specifičnosti u pogledu obaveze primene MRS/MSFI, revizije finansijskih izveštaja, vrste finansijskih izveštaja itd.

1. Koji kontni okvir primenjuju NVO?

NVO vode poslovne knjige na istom kontnom okviru i finansijske izveštaje sastavljaju na istim bilansnim šemama (obrazcima finansijskih izveštaja) kao i preduzeća, zadruge, preduzetnici i druge dobitne organizacije.

Do 2004. god. NVO su koristile poseban kontni okvir za druga pravna lica koji se razlikovao od kontnog okvira za preduzeća, zadruge, preduzetnike i ostale dobitne organizacije.

2. Da li NVO moraju da primenjuju Međunarodne računovodstvene standarde?

NVO nemaju obavezu primene Međunarodnih računovodstvenih standarda/Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja (MRS/MSFI) prilikom procenjivanja bilansnih pozicija i sastavljanja finansijskih izveštaja.

NVO biraju između MRS/MSFI i nacionalnog računovodstvenog propisa – Pravilnika o priznavanju i procenjivanju imovine, obaveza, prihoda i rashoda malih pravnih lica i preduzetnika. Taj izbor se utvrđuje opštim aktom – pravilnikom o računovodstvu i računovodstvenim politikama.

Smatramo da NVO nemaju interes da primenjuju MRS/MSFI i preporučujemo da se opredele za Pravilnik o procenjivanju i priznavanju za mala pravna lica i preduzetnike. MRS/MSFI su kompleksni i zahtevni, stalno se menjaju, njihov prevod nije blagovremeno raspoloživ, a sa druge strane nema suštinskih razlika između pomenutog pravilnika i MRS/MSFI. Pravilnik za mala pravna lica i preduzetnike u potpunosti je usklađen sa međunarodnim standardima.

3. Poslovne knjige i računovodstvene isprave

NVO je dužna da vodi sve poslovne knjige kao i dobitne organizacije, a to znači dnevnik, glavnu knjigu i pomoćne knjige.

Dnevnik i glavna knjiga vode se po sistemu dvojnog knjigovodstva. Nije moguće da NVO po-

slovne knjige vodi i finansijske izveštaje sastavlja po sistemu prostog knjigovodstva¹. Najvažnije pomoćne knjige koje treba da vode NVO su: knjiga osnovnih sredstava i inventara, knjiga primljenih i izdatih računa, delovodna knjiga (delovodnik), analitička evidencija dobavljača i prihoda, obračuni zarada i drugih ličnih naknada, blagajnički dnevnik itd.. Potrebno je voditi i razne ostale evidencije u skladu sa propisima o porezu na dodatu vrednost, deviznom poslovanju i sl.

U NVO gde postoje gotovinske isplate (mada uvek treba težiti poslovanju preko računa i gotovinske isplate svesti na najmanju moguću meru) treba voditi računa o važnosti urednog vođenja dnevnika blagajne i prateće blagajničke evidencije (nalog blagajni da naplati i nalog blagajni da isplati). Dnevnik blagajne je hronološka evidencija u koju se unose poslovne promene koje nastaju po osnovu gotovine i drugih vrednosti koje se vode u blagajni NVO. Dnevnik blagajne zaključuje se na kraju svakog radnog dana i dostavlja računovodstvu na knjiženje istog, a najkasnije narednog dana.

Ukoliko se NVO bavi nekom privrednom delatnošću potrebno je da se pridržava propisa koji regulišu tu oblast. Na primer, ako se NVO bavi prometom robe na malo (udruženje penzionera prodaje ogrev) mora da vodi evidencije koje su zahtevane propisima o trgovini.

Knjiženje svih poslovnih promena nastalih u aktivnostima NVO vrši se isključivo na osnovu urednih, pravnovaljanih računovodstvenih isprava. Računovodstvena isprava predstavlja pisani dokaz o nastaloj poslovnoj promeni i obuhvata sve podatke potrebne za knjiženje u poslovnim knjigama tako da se iz nje može saznati osnov i vrsta poslovne promene i koja je potpisana od strane lica koja su ovlašćena za sastavljanje i kontrolu računovodstvenih isprava. Isprava može biti u pisanom ili elektronskom obliku, a potrebno je da bude likvidirana (prekontrolisana) i odobrena što se dokumentuje potpisom ovlašćenog lica. Da bi se sprečile finansijske malverzacije, protivpravno prisvajanje sredstava i zloupotrebe službenog položaja raznih vrsta koje rezultiraju u protivpravnom sticanju imovinske koristi, računovodstvena isprava treba da bude potpisana i overena službenim pečatom NVO.

Fotokopija računovodstvene isprave je osnov za knjiženje poslovne promene, pod uslovom da je na njoj navedeno mesto čuvanja originalne isprave, sa potpisom odgovornog lica NVO.

Lica odgovorna za sastavljanje i kontrolu računovodstvenih isprava svojim potpisom, u pisanom ili elektronskom obliku, potvrđuju da je računovodstvena isprava potpuna, istinita, računski tačna i da prikazuje poslovnu promenu. Kontrolu računovodstvenih isprava ne mogu da vrše lica koja su zadužena materijalnim stvarima (vrednostima) na koje se isprave odnose. Primera radi, lice koje u NVO obavlja blagajničke poslove ne može vršiti kontrolu – likvidaturu blagajničke dokumentacije. Računovodstvene isprave sastavljene na računaru mogu da imaju elektronski potpis

¹ Sistem prostog knjigovodstva se primenjuje kod finansijskog izveštavanja pojedinačnim donatorima za realizovane projekte, a na osnovu odobrenih budžeta („primljeno – potrošeno“).

osobe koja je ispravu sastavila ili autorizovan digitalni potpis (do sada u našoj zemlji nije zaživela primena Zakona o elektronskom, odnosno digitalnom potpisu).

Rok za dostavljanje računovodstvenih isprava računovodstvu na knjiženje je 3 dana, a rok za knjiženje istih od dana dostavljanja 5 dana (pravilo 3+5). Naime, prema Zakonu o računovodstvu i reviziji (član 11.), lica koja sastavljaju i vrše prijem računovodstvenih isprava dužni su da potpisanu ispravu i drugu dokumentaciju u vezi sa nastalom promenom dostave računovodstvu odmah po izradi, odnosno prijemu, a najkasnije u roku od tri dana od dana kada je poslovna promena nastala, odnosno u roku od tri dana od dana prijema. Lica koja vode poslovne knjige, posle sprovedene kontrole primljenih računovodstvenih isprava, dužna su da računovodstvene isprave proknjiže u poslovnim knjigama narednog dana, a najkasnije u roku od 5 dana od dana prijema.

Za dnevnik blagajne je zakonom propisan kraći rok - da se zaključuje na kraju svakog radnog dana i dostavlja računovodstvu istog, a najkasnije narednog dana.

NVO je dužna da uredno čuva računovodstvene isprave, poslovne knjige i finansijske izveštaje i da opštim aktom odredi odgovorna lica i poslovne prostorije za njihovo čuvanje, kao i način čuvanja. Računovodstvene isprave, poslovne knjige i finansijski izveštaji čuvaju se u originalu ili korišćenjem drugih sredstava arhiviranja utvrđenih zakonom. Računovodstvene isprave, poslovne knjige i finansijski izveštaji čuvaju se u poslovnim prostorijama NVO, odnosno kod privrednih društava ili preduzetnika kojima je povereno vođenje poslovnih knjiga. Ako se poslovne knjige vode na računaru, uporedo sa memorisanim podacima, mora da se obezbedi i memorisanje aplikativnog softvera, kako bi podaci bili dostupni kontroli.

Rokovi za čuvanje su sledeći:

Finansijski izveštaji	20 godina
Izveštaj o izvršenoj reviziji	20 godina
Dnevnik i glavna knjiga	10 godina
Pomoćne knjige	5 godina
Isplatne liste i analitičke evidencije zarada ako predstavljaju bitne podatke o zaposlenom	Trajno
Isprave na osnovu kojih se unose podaci u poslovne knjige	5 godina
Prodajni i kontrolni blokovi, pomoćni obrasci i slična dokumentacija	2 godine

NVO treba da ima opšti akt o računovodstvu i računovodstvenim politikama kojim posebno treba da budu uređena sledeća pitanja: organizacija računovodstva i interne računovodstvene kontrole, uslovi koje treba da ispunjava zaposleno lice za vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje

finansijskih izveštaja (stručna sprema, radno iskustvo, uverenje o osposobljenosti i stručnosti, sertifikat profesionalnog udruženja, poznavanje stranog jezika itd.) ili odredba da se ti poslovi poveravaju privrednom društvu ili preduzetniku (agenciji) registrovanom za računovodstvene poslove, računovodstvene politike i računovodstvene procene potrebne za sastavljanje finansijskih izveštaja, kretanje računovodstvenih isprava, vrste poslovnih knjiga i analitičkih evidencija koje se vode itd. Takođe, potrebno je imati i analitički kontni plan.

Vrlo često NVO nema knjigovođu u radnom odnosu već te poslove poverava drugome. Treba imati na umu da se shodno članu 17. stav 1. Zakona o računovodstvu i reviziji poslovi vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskih izveštaja na bazi ugovora mogu poveriti privrednom društvu ili preduzetniku registrovanom za pružanje računovodstvenih usluga, koji ima zaposlena lica kojima poverava te poslove i koji ispunjavaju uslove iz opšteg akta NVO. Zakonski zastupnik ili drugi organ upravljanja NVO odgovoran je za istinito i pošteno prikazivanje finansijskih izveštaja, a ne knjigovođa.

4. Analitičko projektno računovodstvo NVO

Pored oficijelnog, odnosno standardnog računovodstva potrebno je da NVO vodi posebne računovodstvene evidencije. One se sastavljaju za potrebe sastavljanja finansijskih izveštaja (sa relevantnim podacima - prihodi/rashodi, novčani prilivi/odlivi i sl.) koji se odnose na konkretan projekat i njihove revizije na eventualni zahtev stranog ili domaćeg finansijera.

Te evidencije se mogu koncipirati kao analitika oficijelnog, standardnog računovodstva (ovo ćemo u nastavku zvati projektno računovodstvo) ili kao posebne vanbilansne evidencije.

Knjigovodstvene evidencije za određeni projekat vode se kao posebni analitički (četvorocifreni, petocifreni) računi definisani analitičnim kontnim planom u okviru redovnog knjigovodstva. Prednost ovakvog načina je da nema dvostrukog knjiženja, svaka poslovna promena knjiži se jednaput, s tim da se na osnovu analitike konta opredeljuje kom projektu pripada.

Primera radi, za troškove naknada po autorskim ugovorima koji se vode na računu 523, a koje su zastupljene kod skoro svih NVO, jer se u značajnoj meri oslanjaju na spoljne saradnike, može se otvoriti poseban četvorocifren račun za naknade koje se isplaćuju po pojedinim projektima. Isplaćene autorske naknade spoljnim saradnicima po Projektu 1 koji finansira donator A mogu da se evidentiraju na posebnom analitičkom računu 5231. Isplaćene autorske naknade spoljnim saradnicima po Projektu 2 koji finansira donator B mogu da se evidentiraju na posebnom analitičkom računu 5232 itd. Na taj način na računu 523 biće evidentirane sve isplaćene autorske naknade u toku određenog perioda i nema duplih evidencija, a na četvorocifrenim računima iskazuju se naknade po pojedinim projektima.

Ili, na računu 659 – Ostali poslovni prihodi iskazuju se ukupni prihodi po osnovu primljenih donacija i dotacija fizičkih i pravnih lica, preduzeća, organizacija iz zemlje i inostranstva. U okviru ovog računa za donacije za Projekat 1 uplaćene od donatora A može se predvideti konto 6591, a donacije za Projekat 2 uplaćene od donatora B konto 6592 itd.

Ukoliko se žele sagledati prihodi i rashodi, novčani prilivi i odlivi koji se odnose na Projekat 1 koji finansira donator A potrebno je uzeti u obzir podatke sa četvorocifrenih računa klase 5 i 6 koji nose poslednju oznaku 1. Isto tako, ukoliko se žele sagledati prihodi i rashodi, novčani prilivi i odlivi koji se odnose na Projekat 2 koji finansira donator B potrebno je uzeti u obzir podatke sa četvorocifrenih računa koji nose poslednju oznaku 2.

Na ovaj način sastavljanje finansijskih izveštaja za projekte 1 i 2 je jednostavno, pogotovu u uslovima automatske obrade podataka kada se vođenje knjiga vrši na računaru.

Drugi način ustrojstva analitičkog projektnog računovodstva je da se vode posebne vanbilansne evidencije. One se mogu voditi ručno ili na računaru (u programima kao što je Excel). Forma i sadržina ovakvih vanbilansnih evidencija nisu propisani.

Savremeni računovodstveni programi omogućuju vođenje analitičke evidencije i preko drugih parametara, a ne samo preko analitičkog broja konta.

5. Dostavljanje finansijskih izveštaja NVO

Pošto većina NVO predstavlja mala pravna lica na kraju godine od finansijskih izveštaja sastavljaju i dostavljaju Narodnoj banci Srbije: Bilans stanja, Bilans uspeha i Statistički aneks. NVO - mala pravna lica ne sastavljaju Izveštaj o tokovima gotovine, Izveštaj o promenama na kapitalu i Napomene uz finansijske izveštaje.

Sastavljene, od organa upravljanja odobrene i od strane zakonskog zastupnika i računovođe potpisane finansijske izveštaje (Bilans stanja, Bilans uspeha i Statistički aneks) NVO dostavlja Narodnoj banci Srbije do 28. februara. Pošto se NVO ne registruju kod Agencije za privredne registre finansijski izveštaji se ne dostavljaju Agenciji za privredne registre.

Godišnji finansijski izveštaji mogu se dostaviti NBS u pismenoj formi ili u elektronskoj formi.

Dostavljanje godišnjih finansijskih izveštaja u pismenoj formi NVO vrši se na adresu: *Narodna banka Srbije, 21101 Novi Sad, poštanski fah 5000*. U pismenoj formi finansijski izveštaji se dostavljaju u dva primerka: jedan za NBS, a drugi za NVO. Drugi primerak finansijskih izveštaja nakon izvršene računске, formalne i logične kontrole i provere njihove ispravnosti NBS overava i poštom dostavlja NVO.

Osim u papirnoj, finansijski izveštaji se mogu dostaviti i u elektronskoj formi. Ukoliko se NVO opredeli za elektronski način to se vrši primenom posebnog programskog paketa, odnosno sof-

tverske aplikacije NBS. Kada se finansijski izveštaji dostavljaju u elektronskoj formi to se vrši na disketi, CD-u ili fleš memoriji, plus u pismenoj formi.

Osim NBS godišnji finansijski izveštaji dostavljaju se do 10. marta i nadležnom poreskom organu uz poreski bilans PBN-1 i poresku prijavu PDN.

Postoje određene specifičnosti vezane za sastavljanje Statističkog aneksa NVO. Prva je popunjavanje AOP 603 – Oznaka za vlasništvo u tabeli za opšte podatke o NVO. U praksi se često postavljalo pitanje koju oznaku upisati u ovo polje - 1 za društveno, 2 za privatno, 3 za zadružno, 4 za mešovito (dva ili više oblika vlasništva) ili 5 za državno? Prema svojoj vlasničkoj strukturi NVO treba da unese odgovarajuću oznaku za vlasništvo. Ukoliko nijedna oznaka ne odgovara vlasničkoj strukturi unosi se oznaka 0 – bez oznake.

Drugo na šta kod Statističkog aneksa NVO treba da obrate pažnju su podaci koji se unose u AOP 686 a koji se odnose na primljene donacije iz inostranstva i druga bespovratna sredstva u novcu ili naturi od inostranih pravnih i fizičkih lica.

6. Revizija finansijskih izveštaja i pravilnosti poslovanja NVO

Većina NVO su mala pravna lica te nemaju obavezu zakonske revizije godišnjih finansijskih izveštaja, niti obavezu da korigovane finansijske izveštaje sa mišljenjem revizora ili samo mišljenje revizora ako nije izvršena korekcija dostave NBS. Takođe, NVO nema obavezu obelodanjivanja, odnosno javnog objavljivanja finansijskih izveštaja u štampi, časopisima ili putem sajta.

Međutim, vrlo često su NVO u skladu sa ugovorom i sporazumom sa stranim ili domaćim finansijerom određenog projekta obveznici revizije pravilnosti poslovanja, i namenskog trošenja dobijenih sredstava.

To nije zakonski propisana (tzv. statutarna) revizija, već revizija na zahtev donatora i ona se, po pravilu, odnosi na konkretan projekat finansiran od tog lica, a može da se odnosi i na celokupno godišnje poslovanje organizacije. Tada je potrebno sastaviti poseban finansijski izveštaj u formi Bilansa uspeha ili Izveštaja o tokovima gotovine u kome su prikazani prihodi i rashodi, odnosno novčani prilivi i odlivi koji se odnose na projekat, odnosno organizaciju. I ovu reviziju vrše ovlašćeni revizori zaposleni u preduzeću za reviziju koje ima dozvolu za obavljanje ovih poslova koju daje Ministarstvo finansija, s tom razlikom da se izveštaj revizije ne dostavlja Narodnoj banci Srbije i drugim državnim organima, već onome ko je naručio reviziju, a to je donator – finansijer projekta.

4. Obaveze NVO kod isplata zarada i drugih primanja

1. Uvod

Iako je fizičko lice obveznik poreza na dohodak građana saglasno članu 6. Zakona o porezu na dohodak, NVO kao isplatilac naknade fizičkom licu, dužna je da prilikom isplate obustavi porez na dohodak.

Oporezivanje dohotka koja ostvaruju fizička lica uređeno je odredbama:

- Zakona o porezu na dohodak građana („Službeni glasnik RS“, br. 24/01, 80/02, 135/04, 61/06 i 65/06 – ispravka – u daljem tekstu: Zakon o porezu na dohodak);
- Zakona o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje („Službeni glasnik RS“, br. 84/04, . . . i 62/06)

Na osnovu ovih zakona donet je veći broj podzakonskih akata, čiju primenu objašnjavamo u nastavku.

Prema odredbama člana 101. Zakona o porezu na dohodak, porez po odbitku iz člana 99. ovog zakona, za svakog obveznika i za svaki pojedinačno isplaćeni prihod, **isplatilac obračunava, obustavlja i uplaćuje** na propisane račune u momentu isplate prihoda, u skladu sa propisima koji važe na dan isplate prihoda.

U nastavku ćemo dati objašnjenja koja se odnose na oporezivanje zaposlenih u NVO, kao i na isplate koje su uobičajene za NVO (autorski honorari, ugovor o delu, humanitarna i solidarna pomoć fizičkim licima).

2. Obaveze NVO kod isplata zarada zaposlenima

Prilikom isplata zarada zaposlenima, NVO imaju ista prava, obaveze i odgovornosti kao i drugi poslodavci – pravna lica i preduzetnici.

Prava, obaveze i odgovornosti iz radnog odnosa, odnosno po osnovu rada za NVO uređena su odredbama Zakona o radu („Službeni glasnik RS“, br. 24/05, 61/05), Prema odredbama člana 12. stav 1. Zakona o radu, zaposleni ima pravo na odgovarajuću zaradu, bezbednost i zaštitu života i zdravlja na radu, zdravstvenu zaštitu, zaštitu ličnog integriteta i druga prava u slučaju bolesti, smanjenja ili gubitka radne sposobnosti i starosti, materijalno obezbeđenje za vreme privremene nezaposlenosti, kao i pravo na druge oblike zaštite, u skladu sa zakonom i opštim aktom.

Zaradama zaposlenih smatraju se primanja po osnovu rada koja ostvare lica koja su kod poslodavca zasnovala radni odnos. Radni odnos zasniva se ugovorom o radu:

- na neodređeno vreme,
- na određeno vreme,

- sa nepunim radnim vremenom,
- za obavljanje poslova sa povećanim rizikom,
- za obavljanje poslova van prostorija poslodavca,
- sa pripravnicima,
- sa direktorima,

Ugovor o radu zaključuju zaposleni i poslodavac. Ugovor o radu smatra se zaključenim kad ga potpišu zaposleni i direktor, odnosno drugo ovlašćeno lice u NVO.

Po pitanju utvrđivanja visine zarade, isplate zarade i plaćanja poreza i doprinosa na te zarade, **rad na određeno i rad na neodređeno vreme** u svemu su izjednačeni.

2.1. Šta čini zaradu prema Zakonu o radu

Prema članu 104. Zakona o radu zaposleni ima pravo na odgovarajuću zaradu, koja se utvrđuje u skladu sa Zakonom radu, opštim aktom i ugovorom o radu.

Pod pojmom zarada podrazumeva se bruto zarada, tj. zarada koja u sebi sadrži porez i doprinose koji se plaćaju iz zarade, kako je to i propisano članom 105. stav 2. Zakona o radu.

Zaradu zaposlenih čini:

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

Zaradu za obavljeni rad i vreme provedeno na radu čine:

1. Osnovna zarada,
2. Zarada za radni učinak, i
3. Uvećana zarada.

U ugovorima o radu mora se iskazati novčani iznos osnovne zarade.

Članom 108. Zakona o radu, propisano je da zaposleni ima pravo na uvećanu zaradu u visini utvrđenoj opštim aktom ili ugovorom o radu:

- 1) za rad na dan praznika koji je neradni dan – najmanje 110% od osnovice;
- 2) za rad noću i rad u smenama, ako takav rad nije vrednovan pri utvrđivanju osnovne zarade – najmanje 26% od osnovice;
- 3) za prekovremeni rad – najmanje 26% od osnovice;
- 4) po osnovu vremena provedenog na radu za svaku punu godinu rada ostvarenu u radnom odnosu („minuli rad“) – 0,4% od osnovice.

Zakonom propisani procenti uvećanja zarade su najniži procenti koje je poslodavac dužan da primeni. Opštim aktom ili ugovorom o radu mogu se utvrditi procenti u većem iznosu.

Zakonom je takođe propisano da ako su se istovremeno stekli uslovi po više osnova, procenat uvećane zarade ne može biti niži od zbira procenata po svakom od osnova uvećanja.

Prema Zakonu, **osnovicu za obračun uvećane zarade čini osnovna zarada** utvrđena u skladu sa zakonom, opštim aktom i ugovorom o radu. U osnovicu za obračun uvećane zarade ne uključuje se radni učinak koji je sastavni deo zarade za obavljani rad i vreme provedeno na radu. **Pri tome, nema smetnje da se opštim aktom ili ugovorom o radu predvidi da osnovicu za uvećanu zaradu, pored osnovne zarade, čini i radni učinak.**

Opštim aktom i ugovorom o radu mogu da se utvrde i drugi slučajevi u kojima zaposleni ima pravo na uvećanu zaradu.

2.2. Naknade troškova i druga primanja koja se ne smatraju zaradom

Zaradom se ne smatraju sledeće naknade troškova:

- 1) za dolazak i odlazak sa rada u visini cene prevozne karte u javnom saobraćaju;
- 2) za vreme provedeno na službenom putu u zemlji;
- 3) za vreme provedeno na službenom putu u inostranstvu;
- 4) smeštaja i ishrane za rad i boravak na terenu, ako poslodavac nije zaposlenom obezbedio smeštaj i ishranu bez naknade;

Zaradom se ne smatraju sledeća druga primanja:

- 1) otpremnina pri odlasku u penziju;
- 2) naknada troškova pogrebnih usluga u slučaju smrti člana uže porodice, a članovima uže porodice u slučaju smrti zaposlenog. Članovima uže porodice smatraju se bračni drug i deca zaposlenog;
- 3) naknada štete zaposlenom zbog povrede na radu ili profesionalnog oboljenja;
- 4) poklon deci zaposlenog starosti do 15 godina života, za Božić i Novu godinu u vrednosti do neoporezivog iznosa koji je predviđen zakonom kojim se uređuje porez na dohodak građana (do 5.000,00 dinara);
- 5) premija za dobrovoljno dodatno penzijsko osiguranje do 3.000 dinara;
- 6) premija za kolektivno osiguranje od posledica nezgoda;
- 7) premija za kolektivno osiguranje za slučaj teških bolesti i hirurških intervencija, a u cilju sprovođenja kvalitetne dodatne socijalne zaštite;
- 8) jubilarna nagrada, i
- 9) solidarna pomoć.

2.3. Druga primanja i naknade koja se smatraju zaradom

Imajući prethodno u vidu, **sledeća druga primanja zaposlenih smatraju se zaradom:**

- otpremnine koje se isplaćuje zaposlenima prilikom **sporazumnog** raskida radnog odnosa,
- naknada za ishranu u toku rada (u daljem tekstu: topli obrok);
- regres za korišćenje godišnjeg odmora;
- terenski dodatak;
- poklon deci zaposlenog starosti do 15 godina života, za Božić i Novu godinu u vrednosti preko neoporezivog iznosa koji je predviđen zakonom kojim se uređuje porez na dohodak građana (preko 5.000,00 dinara).
- naknada za odvojeni život;
- korišćenje službenog automobila za potrebe zaposlenih (u neposlovne svrhe), kao i pogodnosti po osnovu korišćenja stanova i stambenih zgrada;
- sva druga davanja zaposlenima, u robi ili novcu, a koja nisu izuzeta iz zarade (pokloni povodom 8. marta i drugih praznika, davanja poklona deci preko 15 godina starosti i dr.);
- naknada za prevoz za dolazak i odlazak sa rada ako se isplaćuje preko cene prevozne karte u javnom saobraćaju;
- naknada troškova smeštaja i ishrane na terenu, ako ti troškovi nisu dokumentovani, i
- sve druge naknade troškova zaposlenima koje nisu izuzete iz zarade.

Pored prethodnog, **zaradom se, u smislu Zakona o radu, smatraju** i sve naknade zarade koje se isplaćuju na teret poslodavca:

- odsustvovanje sa rada u vreme državnih i verskih praznika koji su neradni dani,
- za dane godišnjeg odmora;
- za dane plaćenog odsustva;
- za dane vojne vežbe i poziva državnih organa;
- za bolovanje (do 30 dana) na teret poslodavca;
- za vreme prekida rada bez krivice zaposlenog;
- zbog prekida rada po naredbi državnog organa, i
- u drugim slučajevima kada poslodavac opštim aktom ili ugovorom o radu utvrdi pravo na naknadu zarade.

NAPOMENA: sve ono što je prehodno nabrojano da čini zaradu, kumulira se sa prethodnim „redovnim“ isplatama zarade (ili predstavlja akontaciju zarade) i na to se, naravno plaćaju svi porezi i doprinosi kao na redovne zarade, pa se po tom osnovu i ostvaruju sva prava kao i na zarade (iskazuje se u okviru zarade u obrascu matične evidencije, tj. u Obrascu M-4).

2.4. Stope poreza i doprinosa na zarade zaposlenih

Zakonom o porezu na dohodak i Zakonom o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje propisana su oslobođenja za pojedine kategorije zaposlenih. Imajući u vidu da bi detaljnija objašnjenja u velikoj meri opteretila ovaj priručnik, u nastavku dajemo šematski prikaz stopa poreza i doprinosa na zarade zaposlenih u zemlji.

Napomene uz tabelu:

1. Stopa poreza od 12% koja je u tabeli data kao podvučena (12,00%) označava da se porez obračunava i obustavlja od bruto zarade, a da je poslodavac oslobođen obaveze da uplati tako obračunati porez.

Red br.	Novozaposlena lica	Porez na zarade	Doprinosi na teret zaposlenog			Doprinosi na teret poslodavca			Komore
			PIO	Zdravstvo	Nezaposlenost	PIO	Zdravstvo	Nezaposlenost	
A. Lica koja ispunjavaju uslove za poreske olakšice i olakšice za doprinose									
1	Pripravnik koje je na dan zaključenja ugovora o radu mlađi od 30 godina i koje je kod Nacionalne službe za zapošljavanje prijavljen kao nezaposleno lice. (Član 21v stav 1. Zakona o porezu i član 45a stav 1. Zakona o doprinosima)	<u>12,00</u> %	11,00 %	6,15%	0,75 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %	Po stopama propisanim njihovim odlukama
2	Lice koje je na dan zaključenja ugovora o radu mlađi od 30 godina i koje je kod Nacionalne službe za zapošljavanje prijavljeno kao nezaposleno lice. (Član 21v stav 2. Zakona o porezu i član 45a stav 2. Zakona o doprinosima)	<u>12,00</u> %	11,00 %	6,15%	0,75 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %	
3	Lice sa invaliditetom. (Član 21g. Zakona o porezu i član 45b Zakona o doprinosima)	<u>12,00</u> %	11,00 %	6,15%	0,75 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %	

4	Lice koje je na dan zaključenja ugovora o radu starije od 45 godina (a mlađe od 50 godina) i koje je kod Nacionalne službe za zapošljavanje prijavljeno kao nezaposleno lice najmanje 6 meseci bez prekida ili je korisnik novčane naknade za vreme nezaposlenosti. (Član 21d Zakona o porezu i član 45a Zakona o doprinosima)	12,00 %	11,00 %	6,15%	0,75 %	2,20 %	1,23 %	0,15 %
4a	Lice koje je na dan zaključenja ugovora o radu bilo starije od 45 godina (a mlađe od 50 godina) i koje je zasnovalo radni odnos posle 01.01. a pre 01.09. 2006. godine. (član 45a Zakona o doprinosima pre izmena)	12,00 %	11,00 %	6,15%	0,75 %	2,20 %	1,23 %	0,15 %
5	Lice koje je na dan zaključenja ugovora o radu starije od 50 godina i koje je kod Nacionalne službe za zapošljavanje prijavljeno kao nezaposleno lice najmanje 6 meseci bez prekida ili je korisnik novčane naknade za vreme nezaposlenosti. (Član 21d Zakona o porezu i član 45a Zakona o doprinosima)	12,00 %	11,00 %	6,15%	0,75 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
5a	Lice koje je na dan zaključenja ugovora o radu bilo starije od 50 godina i koje je zasnovalo radni odnos posle 01.01. a pre 01.09. 2006. godine. (član 45a Zakona o doprinosima pre izmena)	12,00 %	11,00 %	6,15%	0,75 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
	B. Invalidna lica u preduzećima za radno osposobljavanje	0,00%	11,00 %	6,15%	0,75 %	11,00 %	6,15 %	0,75 %
	V. Svi ostali zaposleni	12,00 %	11,00 %	6,15%	0,75 %	11,00 %	6,15 %	0,75 %
	Zarade za novembar 2006. godine i ranije mesece	14,00 %	11,00 %	6,15%	0,75 %	11,00 %	6,15 %	0,75 %

2. Na red. br. 4a i 5a iskazani su zaposleni koji su zasnivali radni odnos u period od 1. januara do 31. avgusta 2006. godine. Prema Zakonu o doprinosima ta lica su imala pravo na oslobođenje od plaćanja doprinosa, ali prema Zakonu o porezu nisu imali pravo na oslobođenje od plaćanja obračunatog poreza na zarade.
3. Napominjemo da se na zarade za novembar 2006. godine i ranije mesece, bez obzira na to kada se isplaćuju, porez obračunava po ranijim propisima, tj. po stopi od 14%.

2.5. Osnovice za obračun poreza i doprinosa

Počev od zarade za decembar 2006. godine, a za isplate od 1. januara 2007. godine, osnovicu za porez na zarade čini obračunata bruto zarada umanjena za propisani iznos od 5.000,00 koji se usklađuje sa Zakonom o porezu na dohodak. Usklađeno poresko oslobođenje od 1. februara 2007. godine do 31. januara 2008. godine iznosi **5.050,00** dinara.

Na zarade za novembar 2006. godine i ranije mesece, bez obzira na to kada se isplaćuju, porez se obračunava po ranijim propisima, tako da osnovicu čini isplaćena bruto zarada.

Na sva primanja koja se, u smislu Zakona o radu, smatraju zaradom, osnovica poreza na zarade umanjuje se za propisani neoporezivi iznos od 5.050,00 dinara.

Pravilnikom o načinu i postupku obračunavanja poreza na zarade u slučaju umanjenja poreske osnovice („Službeni glasnik RS“, br. 116/06 i 37/07 – u daljem tekstu: Pravilnik o umanjenju osnovice) precizirano je da se poreska osnovica umanjuje i pri isplati naknada zarade na teret drugih isplatilaca (bolovanje na teret Zavoda, porodijsko odsustvo), izuzev naknade invalidima rada II i III kategorije.

2.5.1. Umanjenje osnovice poreza na zarade u punom iznosu (5.050) i u srazmernom iznosu

U određenim slučajevima, osnovica za porez na zarade ne može se umanjiti u punom već u srazmernom iznosu. Imajući u vidu odredbe Pravilnika o umanjenju poreske osnovice, možemo zaključiti sledeće:

1. Zaposleni koji je zasnovao radni odnos sa **punim radnim vremenom**, ima pravo na puno umanjenje osnovice kada je za ceo mesec primio zaradu u smislu Zakona o radu (uključujući i sve naknade zarade koje po Zakonu o radu čine zaradu).
2. Zaposlenom koji je zasnovao radni odnos sa punim radnim vremenom, **srazmerno** umanjenje osnovice može se utvrditi samo u slučaju zasnivanja, mirovanja ili prestanka radnog odnosa, tj. samo u slučaju da ne ostvaruje zaradu i naknade zarade za pun mesec (za pun fond radnih sati).

Srazmerno umanjenje poreske osnovice utvrđuje se srazmerno sa brojem časova za koje je zaposleni primio zaradu i naknadu zarade za određeni mesec u odnosu na pun fond radnih časova za taj mesec, tj. po sledećoj formuli:

Srazmerno umanj enje osnovice poreza = puno umanj enje (5.000,00) h (časovi na radu + časovi naknada na teret poslodavca) / pun fond radnih časova.

Časovi naknada na teret poslodavca su:

- časovi odsustvovanja na dane državnih i verskih praznika,
- bolovanja do 30 dana,
- časovi plaćenog odsustva,
- časovi godišnjeg odmora,
- časovi prekida rada bez krivice zaposlenog,
- časovi odsustvovanja zbog vojne vežbe i poziva državnih organa.

Pun fond radnih časova utvrđuje se tako što se broj dana u mesecu umanju za dane subota i nedelja i pomnoži brojem 8.

3. Zaposleni koji je zasnovao radni odnos sa punim radnim vremenom a u istom mesecu ostvaruje zaradu i naknadu zarade **na teret drugih isplatilaca** (na primer: vratio se sa bolovanja preko 30 dana), onda i za zaradu i naknadu zarade ima pravo na ukupno umanj enje poreske osnovice od 5.000,00. To znači da će se umanj enje od 5.000,00 deliti na zaradu i naknadu zarade, i to prema srazmeri časova za koje prima naknadu, odnosno zaradu u odnosu na pun fond radnih časova u mesecu.

Pravilnikom o umanj enju osnovice propisana je specifična primena poreskog umanj enja na zarade i naknade zarada koje ostvaruju **invalidi rada II i III kategorije**. Naime i ova lica imaju pravo na puno umanj enje osnovice poreza od 5.050,00 dinara, s tim što se ne utvrđuje srazmera za deo koji se odnosi na zaradu i deo koji se odnosi na naknadu zarade. Naime, zarada invalida rada umanjuje se u punom iznosu od 5.050,00 dinara dok se na naknadu zarade ne primenjuje poresko umanj enje. Pri tome nije od uticaja to što invalid rada radi sa skraćenim radnim vremenom, tj. za ovog zaposlenog, izuzetno, punim fondom časova rada smatra se broj časova na bazi četvorostanog dnevnog radnog vremena.

Zaposlenom koji **radi sa nepunim radnim vremenom kod jednog ili više poslodavaca**, kod svakog poslodavca ostvaruje pravo na srazmerno umanj enje poreske osnovice. Srazmera se utvrđuje prema ugovorenom radnom vremenu kod svakog poslodavca u odnosu na puno radno vreme.

Ako zaposleni radi kod više poslodavaca i ukupno ostvaruje puno radno vreme, zbir srazmernih umanj enja poreske osnovice biće jednak punom umanj enju. Ako zaposleni radi kod jednog ili više poslodavaca i ukupno ne ostvaruje puno radno vreme, zbir srazmernih umanj enja poreske osnovice biće manji od umanj enja u punom iznosu.

Radi praćenja ostvarivanja prava na umanj enje osnovice poreza u slučaju rada sa nepunim rednim vremenom kod jednog ili više poslodavaca, Pravilnikom su predviđena dva obrasca:

- 1. Obrazac I** – Izjava o radnom odnosu sa nepunim radnim vremenom, koji će zaposleni sa nepunim radnim vremenom podnositi poslodavcima kako bi ih obavestili kod kojih još poslodavaca rade sa nepunim radnim vremenom, i
- 2. Obrazac obaveštenja o zaposlenima sa nepunim radnim vremenom** koje će poslodavac, uz OPJ, dostavljati poreskom organu.

Umanjenje poreske osnovice kada se zarada isplaćuje u delovima

Prema Pravilniku o umanjenju poreske osnovice, poslodavac u punom iznosu umanjuje poresku osnovicu već pri isplati prve akontacije zarade. Ukoliko zaposleni radi sa nepunim radnim vremenom, prilikom isplate akontacije zarade umanjije poresku osnovicu za pun srazmerni pripadajući iznos (na primer: ako kod jednog poslodavca radi sa 50% radnog vremena, kod tog poslodavca ostvaruje umanjenje poreske osnovice za 2.500. Prilikom isplate akontacije zarade osnovicu poreza umanjije za svih 5.050,00 dinara).

U slučaju kada je prvi deo zarade manji od 5.050,00 dinara (bruto), tako da pri akontaciji zarade nije bilo moguće umanjiti poresku osnovicu za pun iznos, kod naredne isplate zarade osnovica poreza umanjije se za preostali iznos, tj. za razliku između punog umanjenja i iskorišćenog umanjenja. Ako je u međuvremenu došlo do povećanja umanjenja po osnovu usklađivanja, to povećanje ne utiče na preostalo pravo na umanjenje.

Odredbama člana 3a. Pravilnika o umanjenju poreske osnovice propisano je da se visina neoporezivog iznosa (iznos od 5.050 dinara) utvrđuje i obračunava prilikom konačne isplate zarade kod poslodavca za odgovarajući mesec, u slučaju kada poslodavac isplatu zarade, odnosno dela zarade za taj mesec vrši u tom mesecu. Ovaj član primenjuje se počev od isplate zarade za mesec maj 2007. godine.

To znači da, ako poslodavac zaradu isplaćuje u delovima, počev od zarade za mesec maj 2007. godine, **prilikom isplate akontacije zarade koja se isplaćuje u mesecu za koji se zarada obračunava** (npr. 20. maja za maj a konačnu zaradu 10. juna), neće umanjivati osnovicu za obračun poreza na zarade. Umanjenje obračunatog poreza izvršiće prilikom konačne isplate zarade za mesec.

Međutim, ako akontaciju zarade za mesec isplaćuje u narednom mesecu (npr. 1. juna za maj, a konačnu zaradu 10. juna), umanjenje poreza biće obračunato prilikom isplate akontacije.

2.5.2. Osnovica za socijalne doprinose

Osnovicu za socijalne doprinose (i na teret zaposlenog i na teret poslodavca) čini isplaćena bruto zarada, odnosno najniža mesečna osnovica ako je bruto zarada niža od najniže mesečne osnovice, odnosno najviša mesečna osnovica ako je bruto zarada viša od najviše mesečne osnovice.

Najnižu mesečnu osnovicu čini iznos od 35% prosečne mesečne zarade u Republici isplaćene u prethodnom kvartalu za koji su objavljeni podaci republičkog organa nadležnog za poslove statistike i primenjuje se od prvog u narednom mesecu po objavljivanju podatka.

U vreme pisanja ovog priručnika najniža osnovica u iznosu od 12.265,00 dinara utvrđena je na osnovu proseka za period januar–mart 2007. godine, objavljena je u aprilu 2006, a primenjuje se od 1. maja do 31. jula 2007. godine

Najviša mesečna osnovica utvrđuje se u visini petostrukog iznosa prosečne mesečne zarade isplaćene po zaposlenom u Republici prema poslednjem objavljenom podatku republičkog organa nadležnog za poslove statistike. Najviša mesečna osnovica primenjuje se od prvog u narednom mesecu po objavljivanju podatka o prosečnoj mesečnoj zaradi isplaćenoj po zaposlenom u Republici. **U vreme pisanja ovog priručnika najviša osnovica iznosi 185.585,00 dinara i primenjuje se za mesec jun 2007. godine.**

2.5.3. Srazmerna najniža mesečna osnovica

Kada je period za koji se obračunava doprinos kraći od mesec dana, ostvarena zarada i naknade zarada, radi primene najniže propisane osnovice, ne porede se sa punom najnižom osnovicom, nego sa srazmernom najnižom osnovicom.

Srazmerna najniža osnovica primenjuje se u sledećim slučajevima:

- radni odnos započeo ili prestao u toku meseca,
- deo meseca zaposleni je radio, a za deo meseca prima naknadu zarade na teret drugih isplatalaca (bolovanje preko 30 dana, porodijsko i dr.)
- invalidi rada koji rade sa skraćenim radnim vremenom (ako rade 50% radnog vremena primenjuje se 50% najniže propisane osnovice).

Srazmerni iznos najniže mesečne osnovice utvrđuje se srazmerno broju dana, odnosno časova rada za koje se plaća doprinos u odnosu na broj dana u mesecu, odnosno mogući broj časova rada.

Po našem mišljenju, jednostavnije je srazmeru utvrđivati prema broju dana u mesecu, nego prema časovima rada. Ovo je i zbog toga što se u matičnoj evidenciji staž računa prema danima provedenim u osiguranju (i za koje je plaćen doprinos), a ne prema časovima rada. Na primer, zaposleni je zasnovao radni odnos 16. januara 2007. godine. U januaru je radio 16 dana (od 31) i toliko mu se priznaje i u staž osiguranja. Srazmerna najniža osnovica bi se dobila tako što se propisana najniža osnovica pomnoži sa 16 i podeli sa 31.

Kod rada sa nepunim radnim vremenom situacija je drugačija. Ako zaposleni sa nepunim radnim vremenom radi samo kod jednog poslodavca, doprinose obračunava najmanje na punu propisanu osnovicu. Ako radi kod dva ili više poslodavaca, kod svakog poslodavca utvrđuje sraz-

merni iznos najniže osnovice, s tim da ukupna osnovica kod svih poslodavaca ne može biti niža od najniže osnovice.

2.5.4. Osnovica za članarine komorama

Osnovice za obračun članarine komorama propisuju se odlukama privrednih komora. Po pravilu, osnovicu za obračun članarine čini bruto zarada zaposlenog (bez umanjenja i olakšica). Propisano umanjenje osnovice poreza na zarade ne utiče na osnovicu za obračun članarine komorama.

2.6. Obaveza uplate doprinosa bez isplate zarade

Članom 51. Zakona o socijalnim doprinosima propisana je obaveza poslodavca da ukoliko ne isplati zaradu **do 30. u tekućem mesecu za prethodni mesec**, obračuna i uplati socijalne doprinose iz zarade i na zaradu najkasnije do tog roka. **Osnovicu** za obračun doprinosa bez isplate zarade čini najniža propisana mesečna osnovica.

Prilikom obračuna i uplate doprinosa bez isplate zarade, poreskoj upravi se podnosi Obrazac PP OD. Obrazac PP OPJ se ne podnosi jer nema isplate zarade i obračuna poreza na zarade.

2.7. Kumulativni obračun doprinosa na zarade i naknade zarada

Iako Zakonom o radu to nije striktno propisano, zarada se utvrđuje i obračunava za mesec. Ona se može utvrditi i kao nedeljna zarada i isplaćivati nedeljno, ali se, zbog potreba obračuna socijalnih doprinosa na zarade (primena najniže i najviše osnovice) mora obračunati i za mesec. Dakle, **ako se zarada isplaćuje u delovima, ti delovi moraju se kumulirati i mora se napraviti konačan obračun zarade za kalendarski mesec. Zbog toga je i poreska prijava PP OD napravljena tako da se na njoj vrši kumuliranje zarada za mesec.**

Iako Zakon o radu pravi jasnu razliku između zarada i naknada zarada koje se isplaćuju na teret poslodavca, propisi o socijalnim doprinosima za potrebe obračuna socijalnih doprinosa ne prave tu razliku, tako da je **mesečna osnovica za obračun socijalnih doprinosa** (koja se poredi sa najnižom i najvišom mesečnom osnovicom) **zbir zarade i naknada zarade** (koje se isplaćuju na teret poslodavca i na koje se doprinosi obračunavaju po istim stopama) isplaćene za mesec za koji se vrši obračun. Drugim rečima, mesečnom osnovicom za obračun socijalnih doprinosa smatra se zbir: zarade, naknade za vreme odsustvovanja sa rada na dan praznika koji je neradni dan, naknade za dane godišnjeg odmora, naknade za dane plaćenog odsustva (u skladu sa članom 77. Zakona o radu), naknade za bolovanje do 30 dana, naknade za prekid rada bez krivice zaposlenog, naknade za dane vojne vojne vežbe i naknade za odazivanja na poziv državnog organa.

Prema tome, za zaposlene koji su u određenom mesecu ostvarili zaradu i neke od navedenih naknada zarade, poslodavac sastavlja jedan obrazac PP OD u kojem na rednom broju 1 iskazuje zbir zarada i pomenutih naknada zarada.

2.8. Minimalna zarada

Poslodavac mora zaposlenom da isplati za puno radno vreme i za standardni učinak minimalnu zaradu. Osnovica za obračun socijalnih doprinosa je minimalna zarada, ukoliko je bruto minimalna zarada viša od najniže osnovice. Ukoliko je bruto minimalna zarada niža od najniže osnovice, osnovica za obračun doprinosa je najniža osnovica. Minimalna zarada se uvećava za minuli rad, rad za dane državnih praznika, za rad noću i prekovremeni rad i za iznose toplog obroka i regresa.

2.9. Obaveza vođenja evidencije zarade i naknade zarade

Prema članu 122. Zakona o radu, poslodavac je dužan da vodi mesečnu evidenciju o zaradi i naknadi zarade.

Zakonom je propisano da evidencija sadrži, za svakog zaposlenog, podatke o: zaradi, zaradi po odbitku poreza i doprinosa iz zarade i odbicima od zarade.

Po pravilu, evidencija o zaradama i naknadama zarada, zajedno sa obračunima, vodi se na računaru, gde se i vrši obračun zarada i poreza i doprinosa na zarade.

Međutim, Zakon nalaže da se vodi i „papirna“ evidencija, jer se u istom članu propisuje da:

„Evidenciju overava direktor, odnosno preduzetnik ili zaposleni koga oni ovlaste. Evidenciju potpisuje zaposleni kome je izvršena isplata zarade, odnosno naknade zarade.“

2.10. Uplata i usmeravanje poreza i doprinosa

Porez na zarade usmerava se prema prebivalištu zaposlenog. Isto važi i za isplatioca na teritoriji grada koji ima više opština. Na primer, poslodavac iz Beograda, porez na zarade usmerava prema opštinama gde je prebivalište zaposlenih, što znači da podnosi više naloga za prenos za uplatu poreza na zarade (u poziv na broj odobrenja unosi broj opštine prebivališta zaposlenog, što znači i da kontrolni broj po modelu 97 računa za svaku opštinu). Zbog toga se uz poresku prijavu PP OPJ podnosi i Specifikacija uz PP OPJ.

Doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje i doprinos za osiguranje od nezaposlenosti usmeravaju se prema opštini na kojoj je sedište poslodavca (za ove doprinose uvek idu 4 naloga – PIO na teret zaposlenog, PIO na teret poslodavca, nezaposlenost na teret poslodavca, nezaposlenost na teret zaposlenog). Napominjemo da se u poziv na broj odobrenja za uplatu doprinosa unosi kontrolni broj po modelu 97, šifra opštine prema sedištu poslodavca i PIB isplatioca.

Uplata **doprinosa za obavezno zdravstveno osiguranje**, kako na teret zaposlenog, tako i na teret poslodavca, vrši se prema matičnoj filijali, odnosno prema njenoj ispostavi gde je izvršena prijava zaposlenih. Zaposleni čije je prebivalište na teritoriji grada Beograda prijavljuju se prema

sedištu poslodavca. Sve ispostave po opštinama na teritoriji grada Beograda obuhvaćene su jednom Filijalom za grad Beograd. Prema tome, bez obzira na kojoj opštini grada Beograda je prebivalište radnika, zaposlenog kod poslodavca čije je sedište na teritoriji grada Beograda, ovaj zaposleni se prijavljuje ispostavi Republičkog zavoda za zdravstveno osiguranje u opštini gde se nalazi sedište poslodavca. Zaposleni čije je prebivalište na teritoriji druge filijale Republičkog zavoda za zdravstveno osiguranje u odnosu na sedište poslodavca koje je na teritoriji Filijale za grad Beograd, prijavljuju se filijali – ispostavi na čijem području se nalazi prebivalište zaposlenog. Za poslodavce van Beograda, ukoliko je ista filijala na kojoj se nalazi sedište poslodavca i prebivalište zaposlenog, iako može da bude različita ispostava u okviru iste filijale, prijavljivanje zaposlenog se vrši prema ispostavi gde je sedište poslodavca. U slučaju da je sedište poslodavca (osim Beograda) na teritoriji jedne matične filijale, a prebivalište zaposlenog na teritoriji druge matične filijale prijavljivanje zaposlenog se vrši matičnoj filijali, odnosno ispostavi gde je prebivalište zaposlenog.

2.11. Poreske prijave (po odbitku) na zarade i njihovo dostavljanje

Prilikom obračuna i isplate zarada popunjavaju se sledeće poreske prijave:

- Za porez na zarade sastavlja se **poreska prijava PP OPJ**. Uz poresku prijavu PP OPJ sastavlja se i **Specifikacija uz PP OPJ**, na kojoj se prikazuje usmeravanje poreza na zarade prema opštinama na kojima zaposleni imaju prebivalište. Ove prijave sastavljaju se prilikom svake isplate zarade i nema njihovog kumuliranja;
- Za socijalne doprinose sastavlja se **poreska prijava PP OD**. Ukoliko se zarada za jedan mesec isplaćuje u više delova, vrši se njihovo međusobno kumuliranje. Kumuliranje je neophodno zbog primene najniže i najviše mesečne osnovice za obračun doprinosa.

Sastavljaju se posebne (odvojene) poreske prijave PP OD za:

- zarade zaposlenih,
- razliku zarada, odnosno plata izabranih, imenovanih i postavljenih lica,
- naknada za privremene i povremene poslove,
- naknada za privremene i povremene poslove preko zadruga, ako privremene i povremene poslove obavlja zadrugar koji nije stariji od 26 godina i ako je na redovnom školovanju, za njega se ne sastavlja PP OD.

Zbirne poreske prijave PP OD, PP OPJ i Specifikacija uz PP OPJ podnose se Poreskoj upravi jednom mesečno, i to u roku od 5 dana po isteku meseca, posebno za svaku isplatu izvršenu u prethodnom mesecu.

Izuzetno, zbirnu poresku prijavu za porez po odbitku veliki poreski obveznici podnose Poreskoj upravi istog dana kada je izvršena isplata, a najkasnije u roku od dva dana od dana isplate prihoda koji se oporezuje po odbitku.

3. Naknade troškova zaposlenima

Zaposleni ima pravo na naknadu troškova u skladu sa opštim aktom i ugovorom o radu, a u skladu sa odredbama člana 118. Zakonom o radu i to:

1. za dolazak i odlazak sa rada u visini cene prevozne karte u javnom saobraćaju;
2. za vreme provedeno na službenom putu u zemlji;
3. za vreme provedeno na službenom putu u inostranstvu, najmanje u visini utvrđenoj posebnim propisima;
4. smeštaj i ishranu za rad i boravak na terenu, ukoliko poslodavac nije zaposlenom obezbedio smeštaj i ishranu;
5. za ishranu u toku rada;
6. za regres za korišćenje godišnjeg odmora.

Poslodavac je obavezan da zaposlenom obezbedi naknadu ovih troškova na način i u visini predviđenoj ugovorom o radu, odnosno opštim aktom, ali najmanje u visini predviđenoj Zakonom o radu.

Naknade troškova zaposlenim prema članu 40. Pravilnika o kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike („Službeni glasnik RS“, br. 114/2006), knjiži se **na računu 529 – Ostali lični rashodi**, osim izdataka za ishranu u toku rada i za regres za korišćenje godišnjeg odmora, koji se knjiže kao zarada.

4. Druga primanja zaposlenih koja nemaju karakter zarade

Poslodavac je dužan, u skladu sa svojim opštim aktom, da zaposlenom isplati druga primanja koja nemaju karakter zarade. Druga primanja propisana su odredbama člana 119. Zakona o radu, i obuhvataju:

1. otpremninu pri odlasku u penziju, najmanje u visini tri prosečne zarade;
2. naknadu troškova pogrebnih usluga u slučaju smrti zaposlenog ili člana uže porodice, a članovima uže porodice u slučaju smrti smatraju se deca i bračni drug, i
3. naknadu štete zbog povreda na radu ili profesionalnog oboljenja.

Poslodavac je obavezan da, prema članu 158. Zakona o radu, isplati i otpremninu zaposlenom koji je proglašen tehnološkim viškom.

Poslodavac takođe može da predvidi opštim aktom i:

- isplatu deci zaposlenih starosti do 15 godina života kao poklon za Božić i Novu godinu u visini neoporezivog iznosa predviđenog Zakonom o porezu na dohodak građana (član 119. stav 2. Zakona o radu);

- premiju za dobrovoljno dodatno penzijsko osiguranje, kolektivno osiguranje od posledica nezgoda i kolektivno osiguranje za slučaj težih bolesti i hirurških intervencija (član 119. stav 5. Zakona o radu);
- jubilarnu nagradu i solidarnu pomoć (član 120. stav 1. tačka 1) Zakona o radu);
- druga primanja (isplata zaposlenim pri rođenju deteta, isplata naknade za odvojen život i slično).

5. Rad na određeno vreme

Zakon o radu, pored rada na neodređeno vreme, predviđa mogućnost zasnivanja radnog odnosa i na određeno vreme, tako da ugovor o radu može da se zaključi na neodređeno ili određeno vreme (član 31. Zakona o radu). Obračun poreza i doprinosa identičan je obračunu za zaposlene na neodređeno vreme.

Zakonom o radu su utvrđeni slučajevi za ovaj oblik rada. Prema odredbi člana 37. Zakona o radu radni odnos zasniva se na vreme čije je trajanje unapred određeno kada su u pitanju:

- sezonski poslovi (poslovi koji, po pravilu, traju određeni period, sezonskog karaktera, kao što su poslovi u građevinarstvu, ugostiteljstvu za vreme turističke sezone, određeni poljoprivredni radovi i sl.).
- rad na određenom projektu (poslovi na istraživačkom projektu ili projektu iz oblasti kulture i sl.).
- privremeno povećan obim posla (u pitanju su poslovi koji su po svojoj prirodi stalni poslovi, ali se u određenom periodu obim posla povećava tako da poslodavac ne može da ih obavi sa postojećim brojem zaposlenih, kao što su poslovi koji treba da se završe u određenom roku i sl.).
- zamena privremeno odsutnog zaposlenog (to su poslovi koji kod poslodavca treba da se izvršavaju za vreme kad je zaposleni odsutan, do njegovog povratka, zbog bolesti, zamene porodilje, mirovanje radnog odnosa i sl.).

Poslodavac može da zasniva radni odnos na određeno vreme dok postoji potreba za obavljanjem tih poslova neprekidno ili sa prekidima, a najduže 12 meseci, a u slučaju zamene odsutnog zaposlenog, do njegovog povratka.

Prema odredbi člana 37. stav 2. Zakona o radu, prekidom rada se ne smatra prekid rada kraći od 30 dana.

Ugovor o radu kojim se zasniva radni odnos na određeno vreme treba da sadrži sve elemente koje propisuje član 33. Zakona o radu. U ugovoru treba da se navede slučaj za koji se zasniva radni odnos na određeno vreme i da se odredi vreme trajanja rada na određeno vreme, što u praksi uglavnom nije slučaj, već poslodavac prilikom zaključivanja ugovora o radu na određeno vreme

ne navede slučajeve koji su zakonom propisani, niti odredi trajanje radnog odnosa, zbog čega često dolazi do nepotrebnih sporova.

Kod trajanja rada na određeno vreme bitno je istaći da se određivanje trajanja radnog odnosa odnosi na posao koji se obavlja, a ne na zaposlenog. To znači, ukoliko između zasnivanja radnog odnosa na određeno vreme nije bilo prekida, ili je bio prekid kraći od 30 radnih dana, taj posao može da traje najduže 12 meseci. Dešava se da zaposleni radi više godina na istim poslovima na određeno vreme, pri čemu poslodavac, recimo na svakih pet – šest meseci, odjavljuje i prijavljuje zaposlenog na obavezno socijalno osiguranje, a zaposleni neprekidno radi. U takvim slučajevima se radi o očiglednoj zloupotrebi Zakona, pa kod konačnog prestanka takvog rada, zaposleni ima mogućnost da u postupku pred sudom dokaže da su se stekli uslovi za prerastanje radnog odnosa u radni odnos na neodređeno vreme.

Do prerastanja radnog odnosa, prema odredbi člana 37. stav 4. Zakona o radu, dolazi ako zaposleni nastavi da radi najmanje pet radnih dana po isteku roka na koji je zasnovan radni odnos. Iz navedene odredbe može da se zaključi da radni odnos može da preraste u radni odnos na neodređeno vreme, bez obzira na to po kojem osnovu je zasnovan radni odnos na određeno vreme.

6. Obaveze NVO kod isplata spoljnim saradnicima

Prilikom obavljanje svoje delatnosti NVO se u velikoj meri oslanjaju na rad spoljnih saradnika. Prilikom isplata naknada za rad tim saradnicima, obračunavaju se porez i socijalni doprinosi. U nastavku dajemo prvo opšta objašnjenja koja se odnose na sve vrste ugovora sa spoljnim saradnicima, a zatim objašnjavamo specifičnosti za pojedine oblike ugovora.

6.1. Prijavljivanje na osiguranje spoljnih saradnika

U slučaju kada poslove po ugovoru o delu, autorskom ili drugom ugovoru a za koji se prima naknada, obavlja **penzioner ili nezaposleno lice** koje nije osigurano ni po jednom osnovu, postoji obaveza podnošenja prijave na penzijsko i invalidsko osiguranje na **Obrascu M-1/SP, i to nezavisno od obaveze podnošenja obrazaca M-UN i M-UN/K o uplati doprinosa**. Ova obaveza je potvrđena mišljenjem Ministarstva za socijalna pitanja, br. 011–00–101/2002–03 od 25. 06. 2003. godine, iz kojeg citiramo sledeće:

„Postoji obaveza prijavljivanja na osiguranje osiguranika iz člana 12. stav 1. tačka 3) navedenog zakona (Zakona o PIO), tj. svih lica koja nisu na drugi način obuhvaćena obaveznim osiguranjem, odnosno svih lica koja nisu osiguranici zaposleni, osiguranici samostalnih delatnosti ili osiguranici poljoprivrednici (sadašnji Obrazac M-1/PZ). Posebno ističemo da kod korisnika penzije koji obavlja ugovorene poslove takođe postoji obaveza prijave na osiguranje, s obzirom na to da korisnik penzije nema svojstvo osiguranika. Međutim, imajući u vidu odredbe člana 90. navedenog zakona,

da je fond na teritoriji Republike kod kojeg je korisnik starosne penzije ostvario pravo, nadležan za ponovno određivanje penzije u slučaju da se korisnik penzije zaposli, odnosno obavlja samostalnu delatnost, prijavu na osiguranje treba dostaviti Fondu za penzijsko i invalidsko osiguranje, kod kojeg je korisnik i ostvario pravo na penziju. To znači da i uplatu doprinosa treba vršiti tom fondu, pre svega iz razloga praktičnosti (kod ponovnog određivanja prava).“

Lice koje obavlja poslove iz člana 12. stav 1. tačka 3) Zakona o PIO treba da da izjavu (ili dostavi kopiju prijave na osiguranje) poslodavcu, kako bi poslodavac mogao da zna kom fondu da uplati doprinos.

6.2. Angažovanje korisnika invalidske i porodične penzije po ugovoru o delu, odnosno po drugim ugovorima

Prema odredbama člana 25. Zakona o PIO, osiguranik stiče pravo na invalidsku penziju kada nastane potpuni gubitak radne sposobnosti, gubitak radne sposobnosti za obavljanje bilo kakvog posla. To znači da bi ovaj osiguranik teško bio sposoban za bilo kakvo radno angažovanje, ali imamo i invalidske penzionere koji su penziju ostvarili po odredbama starog Zakona o PIO (do 01. aprila 2003. godine) kada su uslovi za ostvarivanje ovog prava bili blaži.

Sa korisnikom **invalidske penzije** moguće je zaključiti ugovor o delu, ili neki drugi ugovor, uz naknadu.

Kao i za ostala lica angažovana po ovom osnovu, poslodavac mora da prijavi na osiguranje penzionera nadležnom fondu penzijskog i invalidskog osiguranja, s obzirom na to da penzioner nema svojstvo osiguranika. Ovo prijavljivanje na osiguranje ne bi trebalo, samo po sebi, da dovede do ponovne ocene radne sposobnosti invalidskog penzionera, niti do obustave isplate invalidske penzije, međutim u praksi je moguće da do toga ipak dođe. U smislu navedenog, dato je mišljenje Ministarstva za rad i zapošljavanje, br. 011–00–00362/2003–02 od 29. januara 2004. godine. Ova lica bi, ipak, trebalo da imaju u vidu odredbe člana 96. Zakona o PIO. Naime, prema mišljenju Ministarstva rada, zapošljavanja i socijalne politike, br. 011–00–00542/2005–02, od 25.07.2005. godine, postoji mogućnost preispitivanja.

„Članom 96. Zakona o penzijskom i invalidskom osiguranju propisano je da ukoliko postoji osnovana sumnja da je došlo do promena u stanju invalidnosti, Fond za penzijsko osiguranje može po službenoj dužnosti pokrenuti postupak za utvrđivanje promena u stanju invalidnosti. Ako u tom postupku organ veštačenja utvrdi da je došlo do promena u stanju invalidnosti korisnika invalidske penzije, odnosno da je sposoban za obavljanje svog ili drugog posla, prestaje mu pravo na invalidsku penziju.

Prema tome, korisnik invalidske penzije usled promena u stanju invalidnosti može da započne obavljanje određenih poslova.

Međutim, ako bi došlo do pokretanja postupka utvrđivanja promena u stanju invalidnosti i ako bi organ veštačenja utvrdio da je sposoban za obavljanje svog ili drugog posla, prestalo bi mu pravo na invalidsku penziju.

To znači da osnov prestanka prava na invalidsku penziju nije sama činjenica da je korisnik invalidske penzije započeo obavljanje određenih poslova, već ako u postupku utvrđivanja promena u stanju invalidnosti bude utvrđeno da ne postoji invalidnost.“

Ukoliko **porodični penzioner** bude radno angažovan bilo po ugovoru o delu, bilo po drugom ugovoru kod kojeg se za ostvareni rad plaća naknada, obustavlja mu se isplata porodične penzije za vreme za koje je obavezno osiguran. Naime, prema odredbama člana 117. stav 3. Zakona o PIO („Službeni glasnik RS“, br. 34/2003, 64/2004, 84/2004, 85/2005 i 101/2005), propisano je da se korisniku porodične penzije koji stekne svojstvo osiguranika obustavlja isplata porodične penzije.

6.3. Lica za koja se plaća doprinos za zdravstveno osiguranje kod autorskih ugovora i ugovora o delu

Lica koja su obavezno osigurana u skladu sa odredbama Zakona o zdravstvenom osiguranju su, između ostalih:

- lica koja u skladu sa zakonom obavljaju privremene i povremene poslove preko omladinske, odnosno studentske zadruge, a imaju navršenih 26 godina života, odnosno bez obzira na godine života, ako nisu na školovanju (član 17. stav 1. tačka 14);
- lica koja obavljaju poslove po osnovu ugovora o delu, po osnovu autorskog ugovora, po osnovu ugovora o porodičnom smeštaju prema propisima o socijalnoj zaštiti, kao i po osnovu drugih ugovora kod kojih se za izvršen posao ostvaruje naknada (u daljem tekstu: ugovorena naknada) (član 17. stav 1. tačka 16).

Odredbama člana 8. stav 1. tačka 16) Zakona o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje, uređeno je da su navedena lica obveznici doprinosa za zdravstveno osiguranje.

Svojstvo osiguranika koji je obavezno osiguran na zdravstveno osiguranje može se steći samo po jednom osnovu osiguranja. Ukoliko je lice osigurano po drugom osnovu (po osnovu zaposlenja, obavljanja samostalne delatnosti, poljoprivredne delatnosti, samostalni umetnici, kao korisnik penzije, tj. penzioner), tada se doprinos za zdravstveno osiguranje ne obračunava i ne plaća. Članom 21. Zakona o zdravstvenom osiguranju propisan je prioritetni osnov osiguranja, koji isključuje druge osnove osiguranja. Osiguranici koji su osigurani po osnovu prioritetnog osiguranja (zaposlenja, obavljanja samostalne delatnosti, obavljanja poljoprivredne delatnosti, korisnici penzije), ukoliko su angažovani po osnovu ugovora o delu ili drugog ugovora kod kojeg se ostvaruje ugovorena naknada, na njihovu naknadu ne obračunava se doprinos za zdravstveno osiguranje, jer pravo na zdravstveno osiguranje ostvaruju prema prioritetno utvrđenom osnovu osiguranja.

Odredbom člana 28. Zakona o zdravstvenom osiguranju, nije propisana obaveza obračuna doprinosa za zdravstveno osiguranje za slučaj povrede na radu i profesionalne bolesti po stopi od 2%, za lica koja obavljaju poslove po osnovu ugovora o delu, ugovora o dopunskom radu i ostalih ugovora kod kojih se ostvaruje ugovorena naknada.

6.4. Obaveze NVO kod isplata autorskih honorara spoljnim saradnicima - rezidentima

Oporezivanje prihoda od autorskih prava, prava srodnih autorskim pravima, i prava industrijske svojine uređeno je odredbama čl. 52. do 60. Zakona o porezu na dohodak.

Predmet oporezivanja su naknade koje autori ostvare po osnovu autorskog prava, srodnih prava, kao i prihodi od prava industrijske svojine.

Obveznik poreza na ove prihode je fizičko lice koje kao autor, nosilac srodnih prava, odnosno vlasnik prava industrijske svojine, ostvaruje naknadu po tom osnovu. Obračun i uplatu ovog poreza vrši isplatilac – NVO prilikom isplate neto iznosa, s obzirom na to da je u pitanju porez po odbitku. Obveznik poreza na ove prihode je i naslednik imovinskog autorskog i srodnog prava i prava industrijske svojine i svako drugo fizičko lice koje ostvaruje naknadu po tim osnovama.

Poreska osnovica prema članu 55. Zakona, je oporezivi prihod od autorskih prava i prava industrijske svojine koji predstavlja razliku između bruto prihoda i troškova koje je obveznik imao pri ostvarivanju u očuvanju prihoda.

Troškovi koji se priznaju prilikom utvrđivanja prihoda zavise od toga ko je obveznik (sticalac prihoda) i od toga šta je predmet oporezivanja:

Red. br.	Obveznik i predmet oporezivanja	Normirani troškovi	Stvarni troškovi	Ostali troškovi
1	Autori i nosioci srodnih prava	Priznaju se prema članu 56. Zakona (60%, 50% ili 40% – u zavisnosti od vrste autorskog dela ili srodnog prava)	Na zahtev autora i nosioca srodnih prava umesto normiranih priznaju se dokumentovani stvarni troškovi	Svim obveznicima priznaje se kao trošak u punom iznosu naknada koju plaćaju za usluge odgovarajućoj autorskoj agenciji, organizaciji za zaštitu muzičkog autorskog prava i preduzećima i drugim pravnim licima ovlašćenim za prodaju i naplatu prihoda od autorskih dela
2	Naslednik imovinskog autorskog i srodnog prava i svako drugo lice koje ostvaruje naknadu po tim osnovama	He priznaju se	He priznaju se	
3	Vlasnik prava industrijske svojine (autor ili bilo koji drugi)	He priznaju se	Troškovi koji se priznaju propisani su članom 57. Zakona	

Normirani troškovi propisani su članom 56. Zakona i utvrđeni su u visini od 40%, 50% i 60% i to:

- 1) za vajarska dela, tapiserije, umetničku keramiku, keramoplastiku, mozaik i vitraž, za umetničku fotografiju, zidno slikarstvo i slikarstvo u prostoru i tehnikama: freska, grafika, intarzija, emajl, intarzirane i emajlirane predmete, kostimografiju, modno kreatorstvo i umetničku obradu tekstila (tkani tekstil, štampani tekstil i sl.) – **60% od bruto prihoda**;
- 2) za slikarska dela, grafička dela, industrijsko oblikovanje sa izradom modela i maketa, sitnu plastiku, radove vizuelnih komunikacija, radove u oblasti unutrašnje arhitekture i obrade fasada, oblikovanje prostora, radove na području hortikulture, vršenje umetničkog nadzora nad izvođenjem radova u oblasti unutrašnje i fasadne arhitekture, oblikovanje prostora i hortikulture sa izradom modela i maketa, umetnička rešenja za scenografiju, naučna, stručna, književna i publicistička dela, prevođenje, odnosno prevodi, muzička i kinematografska dela i restauratorska i konzervatorska dela u oblasti kulture i umetnosti, za izvođenje umetničkih dela (sviranje i pevanje, pozorišna i filmska gluma, recitovanje), snimanje filmova i idejne skice za tapiseriju i kostimografiju kada se ne izvode u materijalu – **50% od bruto prihoda**,
- 3) za interpretaciju, odnosno izvođenje estradnih programa zabavne i narodne muzike, proizvodnju fonograma, proizvodnju videograma, proizvodnju emisije, proizvodnju baze podataka i za druga autorska i srodna prava koja nisu navedena u prethodnim tačkama – **40% od bruto prihoda**.

Na prihode od autorskih prava, prava srodnih autorskim pravima i prava industrijske svojine plaćaju se sledeće obaveze:

- **porez na dohodak građana po stopi od 20%** na bruto naknadu umanjenu za normirane troškove propisane u članu 56. Zakona o porezu na dohodak građana u visini od 40%, 50% i 60%;
- doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje za autorske ugovore **po stopi od 22%**. Izuzetno, u slučaju kada osiguranik podnese na uvid potvrdu o prestanku plaćanja doprinosa za PIO na ugovorene naknade, dobijenu od nadležnog fonda za PIO po kojoj je izmirio godišnju obavezu (za tekuću godinu) po osnovu doprinosa za PIO, ovaj doprinos se ne uplaćuje Fondu.
- doprinos za zdravstveno osiguranje **po stopi od 12,3% i to samo u slučaju da autor nije osiguran po osnovu zdravstvenog osiguranja po drugom osnovu (zaposlenja, obavljanja samostalne delatnosti, poljoprivrede, i dr.)**,

Porez na dohodak građana i socijalni doprinosi su porezi po odbitku koje je, **prilikom isplate** ugovorene naknade, dužan da obračuna i uplati isplatalac naknade, odnosno NVO koja angažuje fizičko lice po ugovoru o autorskom delu.

Naknada za autorski ugovor može se ugovoriti u neto ili u bruto iznosu. U slučaju da je naknada ugovorena u neto iznosu, tada je potrebno izvršiti preračunavanje neto u odgovarajuće bruto iznose primenom odgovarajućih koeficijenata.

Koeficijenti za preračun neto u bruto:

Stopa normiranih troškova	Porez 20% + doprinos za PIO 22%	Porez 20%	Porez 20%, doprinos za PIO 22% i zdravstveno osiguranje 12,3%
1	2	3	4
40%	1,33689840	1,13636364	1,4832394
50%	1,26582278	1,11111111	1,3726836
60%	1,20192308	1,08695652	1,2774655

Koji će se od navedenih koeficijenata primeniti zavisi od toga:

- da li se na autorski ugovor plaća doprinos za PIO ili ne. Naime, ako osiguranik podnese na uvid potvrdu o prestanku obaveze plaćanja doprinosa za PIO na ugovorene naknade, dobijenu od nadležnog fonda za PIO po kojoj je izmirio godišnju obavezu (za tekuću godinu) po osnovu doprinosa za PIO, ovaj doprinos se ne uplaćuje fondu PIO. U ovom slučaju autor i naručilac posla (NVO) mogu ugovoriti da se ovaj doprinos ne obračunava, a mogu ugovoriti da se ovaj doprinos obračunava ali ne uplaćuje fondu, nego se isplaćuje autoru;
- da li je autor osiguran po osnovu zdravstvenog osiguranja ili ne;

- da li su u pitanju strani državljani ili samostalni umetnici (strani državljani nisu obveznici doprinosa a samostalni umetnici plaćaju doprinose po rešenju poreskog organa, pa se na njihove naknade obračunava samo porez po stopi od 20%).

Primer obračuna prihoda po ugovoru o autorskom delu sa normiranim troškovima:

Na osnovu ugovora o autorskom delu, NVO isplaćuje naknadu dvojici autora od kojih je jedan obveznik zaposleno lice, a drugi lice koje nije osigurano ni po jednom osnovu. Ugovorena je neto naknada od 100.000 dinara za posao istraživanja i sastavljanja stručnog izveštaja o sprovedenom istraživanju (stopa normiranih troškova iznosi 40%).

Red. br.	O P I S	Nezaposleni	Zaposleni
1	2	3	4
1	Ugovorena neto naknada	100.000,00	100.000,00
2	Koeficijent za preračun	1,4832394	1,3368984
3	Bruto prihod (red. br. 1 h red. br. 2)	148.323,94	133.689,84
4	Normirani troškovi (red. br. 3 h 40%)	59.329,58	53.475,94
5	Oporezivi prihod (red. br. 3 – red. br. 4)	88.994,36	80.213,90
6	Porez na dohodak građana (red. br. 5 h 20%)	17.798,87	16.042,78
7	Doprinos za PIO (red. br. 5 h 22%)	19.578,76	17.647,06
8	Doprinos za zdravstveno osiguranje (red. br. 5 h 12,3%)	10.946,31	–
9	Naknada za isplatu (red. br. 3 – 6 – 7 – 8)	100.000,00	100.000,00

NVO – naručilac posla po ovom obračunu vrši uplatu poreza po odbitku (poreza na dohodak građana, doprinosa za PIO i doprinosa za zdravstveno osiguranje) i popunjava poresku prijavu PP OPJ-2 koju podnosi poreskoj upravi najkasnije do 5. u narednom mesecu. Takođe, popunjava i Obrazac M-UN/K, koji dostavlja nadležnom fondu PIO u istom roku.

Izuzetno, veliki poreski obveznici podnose poresku prijavu **istog dana** kada je izvršena isplata, a najkasnije **u roku od dva dana** od dana isplate prihoda koji se oporezuje po odbitku.

Isplatacilac _____ NVO „SLOGA“ _____ Sedište isplatioaca _____ Mladenovačka br. 6 _____ (adresa i opština isplatioaca) PIB _____ 100017456 _____ Matični broj _____ 070211 _____ Šifra delatnosti isplatioaca _____ 91330 _____	REPUBLIKA SRBIJA MINISTARSTVO FINANSIJA PORESKA UPRAVA Organizaciona jedinica „ČUKARICA“ _____ Potvrda o prijemu:
--	---

**PORESKA PRIJAVA
O OBRAČUNATOM I PLAĆENOM POREZU NA PRIHODE OD AUTORSKIH
I SRODNIH PRAVA I PRAVA INDUSTRIJSKE SVOJINE**

Primalac prihoda je osiguranik na PIO: (zaokružiti samo jedan od ponuđenih rednih brojeva) 1. zaposleni 2. samostalna delatnost 3. poljoprivrednik	Isplata izvršena: <u>4.06.</u> 2007. godine
Vrsta prihoda: <u>AUTORSKI HONORAR</u>	

Unose se celi brojevi, bez decimala

Red. br.	OPIS	Iznos	Uplatni račun
	2	3	4
1.	Prihod od autorskih i srodnih prava i prava industrijske svojine (čl. 52–53. Zakona)	133.690	
2.	Troškovi:		
	2.1. normirani troškovi (1. x 40%)	53.476	
	2.2. stvarni troškovi		
3.	Oporezivi prihod (1. – 2)	80.214	
4.	Porez na dohodak građana (3. x 20%)	16.043	840-711131843-95
5.	Doprinos za PIO na teret primoca prihoda (3. x 22%)	17.647	840-721117843-60
6.	Doprinos za zdravstveno osiguranje na teret primaoca prihoda (3. x ____%)		
7.	Iznos za isplatu (1. – 4. – 5. – 6)	100.000	

U _____, dana 4.06. 2007. godine

su iskazani podaci u ovoj poreskoj prijavi tačni, tvrdi i overava:

Poresku prijavu u Poreskoj upravi kontrolisali:

PORESKU PRIJAVU
POPUNIO (ML.)

ODGOVORNO LICE
ISPLATIOCA

1. _____

2. _____

U prethodnom primeru² pokazali smo kako izgleda obračun poreza i doprinosa na autorske ugovore ako se za obračun primenjuju stope normiranih troškova, a dali smo popunjen Obrazac PP OPJ-2 samo za zaposleno lice. Popunjen obrazac MUN dajemo kod ugovora o delu.

Troškovi naknada fizičkim licima po ugovoru o autorskom delu knjiže se u bruto iznosu na teret računa 523 – Troškovi naknada po autorskim ugovorima, u korist računa 465 – Obaveze prema fizičkim licima za naknade po ugovorima za iznos neto naknade i računa 489 – Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine za porez i doprinose za socijalno osiguranje.

Umesto normiranih troškova, na zahtev autora **moгу se priznati stvarni troškovi**.

Tada bi se bruto zarada utvrđivala sledećim koeficijentima:

1. **B = ST + 1,25N** – za naknade gde se obračunava samo porez na dohodak građana, a ne obračunavaju se doprinosi za socijalno osiguranje;
2. **B = ST + 1,724137931N** – za naknade gde se obračunava porez na dohodak građana, doprinos za PIO, a ne obračunava se doprinos za zdravstveno osiguranje, i
3. **B = ST + 2,1881838N** – za naknade gde se obračunavaju i porez i socijalni doprinosi, gde **B** – predstavlja bruto zaradu, **ST** – stvarne troškove, i **N** – neto zaradu.

Porez i doprinosi za obavezno socijalno osiguranje usmeravaju se prema sedištu isplatioca.

U skladu sa članom 59. Zakona o porezu na dohodak građana prihode od autorskih i srodnih prava i prava industrijske svojine koje obveznik (autor, nosilac srodnih prava ili vlasnik prava industrijske svojine) ostvario za delo koje je stvarao duže od jedne godine, prilikom utvrđivanja prihoda dele se, na zahtev obveznika na onoliko jednakih delova koliko je godina delo stvarano ali ne duže od pet godina. U tom slučaju u svakoj godini oporezuje se srazmerni deo ostvarenog prihoda.

Obračun i isplate naknade po osnovu autorskih ugovora nerezidentima

Oporezivanje prihoda od autorskih prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine i za nerizidente regulisano je odredbama čl. 52. do 60. Zakona o porezu na dohodak građana. Međutim, kod oporezivanja nerezidenata treba imati u vidu i ugovore o izbegavanju dvostrukog oporezivanja koje je naša zemlja zaključila sa drugima.

U slučajevima kada se prihod od autorskih i srodnih prava kao i prava industrijske svojine isplaćuje nerezidentima, iz zemalja sa kojima naša zemlja ima zaključen ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, porez koji se obračunava po našim propisima **ne može biti veći od poreza obračunatog po stopama iz tih ugovora.**

² Sve poreske prijave koje su pomenute u priručniku a nisu prezentirane u izvornom obliku mogu se skinuti sa sajta Poreske Uprave www.poreskauprava.sr.gov.yu.

Kod obračuna poreza na prihode nerezidenata, isplatilac primenjuje odredbe ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Nerezident mora da dokaže status rezidenta države sa kojom naša zemlja ima zaključen ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, i da je on stvarni vlasnik prihoda, što je uređeno odredbama člana 107a Zakona o porezu na dohodak građana. U stavu 2. člana 107a propisano je da status rezidenta države sa kojom je zaključen ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, nerezident dokazuje kod isplatioca prihoda potvrdom ili drugim odgovarajućim dokumentom overenim od nadležnog organa druge države ugovornice čije je rezident.

Kada nerezident Republike ispunjava oba navedena uslova (**potvrda rezidentnosti** koju daje nadležno ministarstvo u zemlji nerezidenta i pružanje dokaza da je stvarni vlasnik prihoda) tada isplatilac primenjuje stopu poreza po odbitku koja je za te prihode određena u ugovoru koji je zaključen sa državom rezidentnosti primaoca tih prihoda.

Ako isplatilac prihoda, tj. NVO primeni odredbe ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, a nisu ispunjeni uslovi, pa je posledica manje plaćeni porez, snosiće razliku između plaćenog poreza i dugovanog poreza u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak.

Kada se vrši isplata nerezidentu koji je iz države sa kojom naša zemlja nema zaključen ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja primenjuje se stopa od 20%.

U slučaju kada se obračun vrši po propisima naše zemlje, poreski organ je dužan da na zahtev nerezidenta izda potvrdu o porezu koji je plaćen u Republici Srbiji, u skladu sa članom 107a stav 4. Zakona o porezu na dohodak.

Strani državljani i lica bez državljanstva nisu obveznici uplate doprinosa za PIO po osnovu autorskih ugovora. U tom smislu dato je i tumačenje Ministarstva za socijalna pitanja br. 413–00–00189/2004–04 od 22. 03. 2004. godine, koje smo citirali u poglavlju 6.6. ovog dela priručnika.

Obračun se vrši na obrascu PP OPJ-2 i podnosi se Poreskoj upravi u istom roku kao i za rezidente.

6.5. Primanja po ugovoru o delu

Članom 199. Zakona o radu propisano je da poslodavac može sa određenim licem da zaključi ugovor o delu, radi obavljanja poslova koji su van delatnosti poslodavca, a koji imaju za predmet samostalnu izradu ili opravku određene stvari, samostalno vršenje određenog fizičkog ili intelektualnog posla.

Ugovor se može zaključiti i sa licem koje obavlja umetničku ili drugu delatnost u oblasti kulture u skladu sa zakonom, pri čemu ovaj ugovor mora da bude u saglasnosti sa posebnim kolektivnim ugovorom za lica koja samostalno obavljaju delatnost u oblasti umetnosti i kulture, ako je takav kolektivni ugovor zaključen.

Ugovor o delu zaključuje se isključivo za obavljanje poslova koji su van delatnosti poslodavca, što znači da se, po pravilu, ugovor o delu ne može zaključiti za bilo koji stalni posao u NVO. Ako se poveća obim posla ili treba zameniti odsutnog radnika, u tim slučajevima nije moguće sa drugim licem zaključiti ugovor o delu, već treba zaključiti radni odnos na određeno vreme ili ugovor o privremenim ili povremenim poslovima.

Kod ugovora o delu radi se o ugovaranju obavljanja konkretnog posla, dela, bilo fizičkog ili intelektualnog, koji se samostalno obavlja i kod kojeg nije bitno vreme obavljanja posla – vremensko trajanje nije zakonom ograničeno, već je poenta na samom poslu, na primer ugovor o čišćenju prostorija, krečenju i sl.

Ugovor o delu zaključuje se sa fizičkim licem u pisanom obliku, saglasno sa odredbama člana 199. stav 4. Zakona o radu. Ugovor se sastavlja u skladu sa odredbama čl. 600. do 629. Zakona o obligacionim odnosima.

Prema odredbama Zakona o radu, poslodavac nije dužan da vodi evidenciju o ugovorima, za koje se ne zasniva radni odnos, u koje, pored ostalih, spada i ugovor o delu (vođenje evidencije je bilo obavezno prema odredbama člana 129. stav 3. Zakona o radnim odnosima do njegovog ukidanja 21. 12. 2001. godine).

Ugovor o delu može da se zaključi i sa penzionisanim licem ako je starosni, porodični i invalidski penzioner.

Na prihode po ugovoru o delu plaćaju se sledeće obaveze:

- **porez na dohodak građana po stopi od 20% na osnovicu koju čini iznos bruto naknade umanjen za normirane troškove po stopi od 20%;**
- **doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje po stopi od 22% na istu osnovicu na koju se plaća porez na dohodak građana;**
- **doprinos za zdravstveno osiguranje po stopi od 12,3% na istu osnovicu na koju se plaća porez na dohodak građana, ukoliko lice sa kojim je zaključen ugovor nije osigurano po drugom osnovu.**

Prema odredbama člana 6. stav 1. tačka 18) Zakona o socijalnim doprinosima, **ugovorena naknada** je naknada u kojoj su sadržani porez i doprinosi koji se plaćaju na teret lica koje ostvaruje tu naknadu.

Bruto prihod obuhvata **iznos naknade** koja se isplaćuje fizičkom licu, kao i iznos **svih drugih izdataka na koje se obavezao isplati**lac, a koji su u vezi sa vršenjem njihovog posla, kao što su naknada troškova službenog putovanja, odnosno dnevnice, smeštaj i dr. Primer obračuna poreza i doprinosa u ovakvim slučajevima dat je u poglavlju gde objašnjavamo primanja članova upravnog i nadzornog odbora.

Ako po ugovoru o delu prihod ostvaruju samostalni umetnici, **doprinos za PIO** se ne obračunava i ne plaća, zato što oni plaćaju doprinos po rešenju Poreske uprave. Za ostala lica (zaposleni, preduzetnici, poljoprivrednici, penzioneri, nezaposleni i dr.) obračunava se doprinos za PIO. Ako su po ugovoru o delu angažovani strani državljani, ne obračunava se doprinos za PIO.

Ako je lice **zdravstveno osigurano** po drugom osnovu (po osnovu zaposlenja, obavljanja samostalne delatnosti, poljoprivredne delatnosti, samostalni umetnici, kao korisnik penzije, tj. pensioner), tada se doprinos za zdravstveno osiguranje ne obračunava i ne plaća.

Ako je predmet ugovora o delu usluga koja je po Zakonu o PDV oporeziva, prilikom isplate ugovorene naknade isplatalac takođe treba da vodi računa o tome da li lice koje je evidentirano za PDV, odnosno da li je obveznik PDV ili ne. Ukoliko se radi o licu koje je obveznik PDV, a predmet ugovora je usluga koja je po Zakonu o PDV oporeziva, prilikom isplate naknade po osnovu ugovora o delu na račun obveznika uplaćuje se neto naknada uvećana za PDV (s obzirom na to da to lice treba i da plati PDV).

Za ove prihode ne postoji mogućnost priznavanja stvarnih troškova.

Ako se naknada za poslove po ugovoru o delu ugovara u neto iznosu, tada je potrebno, radi utvrđivanja navedenih obaveza, izvršiti preračunavanje neto iznosa u odgovarajuće bruto iznose primenom odgovarajućih **koeficijenata**.

Bruto iznos naknade dobija se primenom sledećih formula:

Stopa normiranih troškova	Porez 20% + doprinos za PIO 22%	Porez 20%	Porez 20%, doprinos za PIO 22% i zdravstveno osiguranje 12,3%
20%	1,5060241	1,1904762	1,768034

1. Koeficijent za preračun neto na bruto **1,5060241** koristi se u svim slučajevima kada se iz ugovorene naknade obračunava i plaća porez po stopi od 20%, doprinos za PIO po stopi od 22%, odnosno u svim slučajevima kada je sklopljen ugovor sa licem koje je obavezno osigurano na zdravstveno osiguranje po drugom osnovu (zaposlenja, obavljanja samostalne delatnosti, poljoprivredne delatnosti, korisnici penzije).
2. Koeficijent **1,1904762** primenjuje se u slučajevima kada se na ugovorenu naknadu obračunava samo porez na dohodak građana. To je u slučaju da je ugovor zaključen sa samostalnim umetnicima koji doprinose plaćaju po rešenju Poreskog organa, strane državljanke i lica koja su oslobođena plaćanja doprinosa po osnovu uplaćenog doprinosa na najviši iznos godišnje osnovice.
3. Koeficijent **1,768034** primenjuje u svim slučajevima kada je zaključen ugovor sa licem koje nije osigurano po drugom osnovu, pa se obračunavaju i plaćaju i porez na dohodak građana i doprinos za PIO i doprinos za zdravstveno osiguranje.

Isplatilac naknade po ugovoru o delu dostavlja sledeće **poreske prijave**:

- 1) Obrazac PP OPJ-6 i Specifikacija dostavljaju se Poreskoj upravi;**
- 2) Obrazac M–UN ili Obrazac M–UN/K dostavlja se odgovarajućoj filijali Fonda za penzijsko i invalidsko osiguranje.**

Isplatilac ostalih prihoda dužan je da dostavi poresku prijavu Poreskoj upravi jednom mesečno, i to u roku od pet dana po isteku meseca, posebno za svaku isplatu izvršenu u prethodnom mesecu, u skladu sa članom 41. stav 3. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji. Izuzetno veliki poreski obveznici podnose poresku prijavu istog dana kada je izvršena isplata, a najkasnije u roku od dva dana od dana isplate prihoda koji se oporezuje po odbitku. Prijave o uplati doprinosa se podnose u istom roku kao i prijave za porez na dohodak građana.

Uz poresku prijavu **PP OPJ-6**, podnosi se specifikacija uplate poreza prema opštinama, koja čine sastavni deo te prijave, na obrascu **Specifikacija uz poresku prijavu** _____. U obrazac specifikacije, koja se podnosi uz poresku prijavu, isplatilac unosi podatke o uplati poreza na dohodak građana (iskazanog u poreskoj prijavi) prema opštini kojoj se usmerava porez. Porez na dohodak za ostale prihode **usmerava se prema opštini na čijoj teritoriji primalac prihoda ima prebivalište, odnosno boravište.**

U nastavku dajemo primer popunjenog Obrasca PP OPJ-6. Kao što se iz popunjenog Obrasca vidi, iznos doprinosa za PIO na teret primaoca prihoda, obračunat primenom propisane stope doprinosa na oporezivi prihod sa red. br. 3 unosi se pod red. br. 5. Obrasca PP OPJ-6. Pod red. br. 6. unosi se iznos doprinosa za zdravstveno osiguranje na teret primaoca prihoda, za lica koja nisu zdravstveno osigurana po drugom osnovu, obračunat primenom propisane stope doprinosa na oporezivi prihod sa red. br. 3.

Primer obračuna naknade po osnovu ugovora o delu:

NVO je angažovala dva lica da obave posao po ugovoru o delu. Jedno lice je nezaposleno i nije osigurano ni po jednom osnovu, dok je drugo lice zaposleno. Ugovoren je neto iznos u visini od 14.140,00 i 16.600,00 dinara.

Red. br.	O P I S	Nezaposleno lice	Zaposleno lice
1	2	3	4
1	Ugovorena neto naknada	14.140,00	16.600,00
2	Koeficijent za preračun	1,768034	1,5060241
3	Bruto prihod (red. br. 1 h red. br. 2)	25.000,00	25.000,00
4	Normirani troškovi (red. br. h Č 20%)	5.000,00	5.000,00
5	Oporezivi prihod (red. br. 3 – red. br. 4)	20.000,00	20.000,00
6	Porez na dohodak građana (red. br. 5 h 20%)	4.000,00	4.000,00
7	Doprinos za PIO (red. br. 5 h 22%)	4.400,00	4.400,00
8	Doprinos za zdravstveno osiguranje (red. br. 5 h 12,3%)	2.460,00	0,00
9	Naknada za isplatu (red. br. 3–6 –7–8)	14.140,00	16.600,00

Kao što se iz obračuna vidi, bruto naknada za ova lica (trošak isplatioca) je ista za oba lica, ali je neto naknada za nezaposleno lice manja, zato što se iz bruto naknade plaća i doprinos za zdravstveno osiguranje. Ukoliko bi za oba lica bila ugovorena jednaka neto naknada, trošak poslovanja isplatioca bio bi manji kod zaposlenog lica.

U nastavku dajemo popunjen primerak Obrascas PP OPJ-6 za nezaposleno lice i Obrazac M-UN.

ПОРЕСКА ПРИЈАВА

О ОБРАЧУНАТОМ И ПЛАЋЕНОМ ПОРЕЗУ НА ПРИХОДЕ СПОРТИСТА
И СПОРТСКИХ СТРУЧЉАКА И НА ДРУГЕ ПРИХОДЕ

(УГОВОР О ДЕЛУ, ДОПУНСКИ РАД, ТРГОВИНСКО ЗАСТУПАЊЕ, ВОЛОНТЕРСКИ РАД, ПРИМАЊА ЧЛАНОВА УПРАВНОГ И НАДЗОРНОГ ОДБОРА, НАКНАДА ПОСЛАНИЦИМА И ОДБОРНИЦИМА, НАКНАДА ПО ОСНОВУ ПОСЛОВА ОДБРАНЕ И ЗАШТИТЕ, ПРИМАЊА СТЕЧАЈНИХ УПРАВНИКА, СУДСКИХ ВЕШТАКА, СУДИЈА ПОРОТНИКА И СУДСКИХ ТУМАЧА И ДРУГА ПРИМАЊА КАДА СЕ ОБРАЧУНАВАЈУ ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ)

Прималац прихода је осигураник на ПИО:

(заокружити само један од понуђених редних бројева)

1. запослени
2. самостална делатност
3. пољопривредник

Врста прихода: уговор о делу

Исплата извршена: 10.1. 2007. године

Уносе се цели бројеви, без децимала

Ред. бр.	ОПИС	Износ	Уплатни рачун
1	2	3	4
1.	Приход (уговорена накнада или други приходи)	25.000	
2.	Нормирани трошкови (1. x 20 %)	5.000	
3.	Опорезиви приход (1. – 2)	20.000	
4.	Порез на доходак грађана (3. x 20 %)	4.000	840-711191843-30
5.	Допринос за ПИО на терет примоца прихода (3. x 22 %)	4.400	840-721315843-88
6.	Допринос за здравствено осигурање на терет примоца прихода (3. x 12,3 %)	2.460	840-721323843-47
7.	Износ за исплату (1. – 4. – 5. – 6)	14.140	
8.	Допринос за ПИО на терет исплатноца прихода		
9.	Допринос за здравствено осигурање на терет исплатноца прихода		

PRIJAVA O UPLATI DOPRINOSA

Obrazac M-UN

PO OSNOVU UGOVORENE NAKNADE, ODNOSNO NAKNADE PO OSNOVU
UGOVORA O DOPUNSKOM RADU I VISINI TE NAKNADE
ZA 2007 GODINU

Red. broj	Naziv obeležja	Broj MF rolne i pozicije	Prostor za odgovore
1.	Naziv (prezime i ime) i sedište isplatioca naknade	NVO «Perspektiva»	
2.	Registarski broj isplatioca naknade	6003586926	
3.	Poreski identifikacioni broj isplatioca naknade	100002581	
4.	Matični broj registra	07041268	
5.	Jedinstveni matični broj osiguranika	2003956710097	
6.	Prezime i ime osiguranika	Antić Ivan	
7.	Kategorija osigurnika	a) zaposleni (b) samostalne delatnosti v) poljoprivrednik g) korisnik penzije	
8.	Osnov za isplatu ugovorene naknade	ugovor o delu	
9.	Visina ugovorene naknade*		20.000
	Visina uplaćenog doprinosa		4.400

* Oporeziv prihod koji služi kao osnovica na koju se plaća doprinos

Datum isplate ugovorene naknade i uplate doprinosa 10.06.2007.

U _____, dana _____ god.

Broj i datum prijave:
Primio:
Uneo:

Podnosilac prijave

(M.P.)

(potpis ovlašćenog lica)

Troškovi naknada fizičkim licima po ugovoru o delu knjiže se u bruto iznosu na teret računa 522 – Troškovi naknada po ugovoru o delu, u korist računa 465 – Obaveze prema fizičkim licima za naknade po ugovorima za iznos neto naknade i računa 489 – Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine za porez i doprinose za socijalno osiguranje.

6.6. Oporezivanje prihoda po osnovu konsultantskih usluga i usluga stranih eksperata – nerezidenata

Isplate za obavljanje konsultantskih usluga domaćih i stranih eksperata na projektima koje isplaćuju domaći rezidenti (domaće NVO), po našem mišljenju, imaju isti tretman kao i ugovor o delu.

Strana fizička lica – nerezidenti Republike su, po pravilu, obveznici poreza na dohodak građana na prihod ostvaren u Republici, osim ako je sa državom čiji su rezidenti potpisan ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. U ugovorima o izbegavanju dvostrukog oporezivanja primanja po osnovu konsultantskih i sličnih usluga su uređena na više načina, u zavisnosti od toga o kojim delatnostima se radi i od toga za čije potrebe se usluge rade.

Prema odredbama člana 14. srpskog ugovora, dohodak koji ostvari rezident države ugovornice od profesionalnih delatnosti ili od drugih samostalnih delatnosti oporezuje se samo u toj državi, osim ako za obavljanje svojih delatnosti ima stalnu bazu koju redovno koristi u **drugoj državi ugovornici**. Izraz „profesionalne delatnosti“ posebno obuhvata samostalne naučne, književne, umetničke, obrazovne ili nastavne delatnosti, kao i samostalne delatnosti lekara, advokata, inženjera, arhitekata, stomatologa i računovođa.

Kada se radi o zaradama, naknadama i drugim sličnim primanjima, osim penzije, koje plaća država ugovornica ili njena politička jedinica ili jedinica lokalne samouprave fizičkom licu, za usluge učinjene toj državi ili toj političkoj jedinici ili jedinici lokalne samouprave, oporezuju **se samo u toj državi**.

Za ostale vrste dohotka koji nisu navedeni u ugovorima, gde se mogu svrstati razni poslovi po ugovoru o delu (osim navedenih u članu 14. ugovora i osim poslova za potrebe države) delovi dohotka rezidenta države ugovornice, bez obzira na to gde nastaju, oporezuju se **samo u toj državi** (državi rezidentnosti).

Prema odredbama člana 107a. Zakona o porezu na dohodak građana, kod obračuna poreza po odbitku na prihode nerezidenta, isplatiac prihoda primenjuje odredbe ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, pod uslovom da **nerezident dokaže status rezidenta države** sa kojom je Srbija (SFRJ, SRJ, Srbija i Crna Gora) zaključila ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, i da je on stvarni vlasnik prihoda. Status rezidenta države sa kojom je zaključen ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, nerezident dokazuje kod isplatioca prihoda potvrdom ili drugim

odgovarajućim dokumentom overenim od nadležnog organa druge države ugovornice čiji je rezident. Ako isplatilac prihoda primeni odredbe ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, a nisu ispunjeni navedeni uslovi, što za posledicu ima manje plaćeni iznos poreza, snosiće razliku između plaćenog poreza i dugovanog poreza po ovom zakonu.

Nadležni poreski organ, na zahtev nerezidenta, dužan je da izda potvrdu o porezu plaćenom u Republici. Ugovori određuju da je nadležan organ države ugovornice, po pravilu, ministar finansija te države, odnosno njegov ovlašćeni predstavnik. U slučaju Srbije, ovaj organ je Ministarstvo finansija, odnosno njegov ovlašćeni predstavnik (državni sekretar).

Pored toga, kod određenih vrsta ugovora između države i stranih organizacija (npr. Ujedinjene nacije) se ne plaća PDV, s obzirom na to da su se ugovorne strane obavezale da sredstva angažovana za realizaciju projekta budu oslobođene poreza, taksi, carina i drugih dažbina. U nastavku dajemo izvode iz mišljenja br. 413–00–00189/2004–04 od 22. 03. 2004. godine, koja je dalo Ministarstvo finansija i ekonomije, a odnose se na porez na dohodak građana:

„Prema odredbi čl. 1. i 2. Zakona o porezu na dohodak građana („Službeni glasnik RS“, br. 24/2001 i 80/2002 – dalje: Zakon), porez na dohodak građana plaćaju fizička lica na prihode iz svih izvora, osim onih koji su posebno izuzeti ovim zakonom. Pri tome, za poreski tretman prihoda fizičkih lica nije značajan izvor sredstava iz kojih se prihodi ostvaruju (donacije i dr.).

Obveznici poreza na dohodak građana na prihode ostvarene na teritoriji Republike Srbije su fizička lica, kako rezidenti, tako i nerezidenti Republike Srbije, saglasno sa odredbama čl. 7. i 8. Zakona. Smatramo da je prihod nesporno ostvaren na teritoriji Republike Srbije ako je isplatilac prihoda pravno lice – rezident Republike Srbije.

Prihodi koje ostvaruju domaća i strana fizička lica po osnovu konsultantskih usluga imaju poreski tretman ostalih – drugih prihoda iz člana 85. Zakona.“

„Nema pravnog osnova da fizička lica – državljani Republike Srbije, koja su angažovana na projektu Programa UN za zaštitu životne sredine – Fond za globalnu zaštitu životne sredine (UNEP-GEF) „Uvođenje nacionalnog zakonskog okvira za biobezbednost“, lokalno kao pružaoci usluga (konsultanti, eksperti i dr.), budu oslobođena obaveze plaćanja poreza na dohodak građana na prihode koje ostvare po tom osnovu, saglasno sa Zakonom o porezu na dohodak građana („Službeni glasnik RS“, br. 24/01 i 80/02), kao i sa članom IX Sporazuma između SFRJ i Programa UN za razvoj („Službeni list SFRJ – Međunarodni ugovori“, broj 11/88).

Kada se radi o fizičkim licima – stranim državljanima koja su angažovana na navedenom projektu, ta lica (konsultanti, eksperti i dr.) su saglasno sa članom IX prethodno navedenog Sporazuma, obuhvaćena privilegijama i imunitetima predviđenim u odeljcima 18 i 19 Konvencije o privilegijama i imunitetima UN i specijalizovanih agencija, što, između ostalog, podrazumeva

oslobođenje poreza na platu, honorare i druga primanja koja im isplaćuje OUN, odnosno specijalizovane agencije. (Ministarstvo finansija, br. 413–00–483/2004–04 od 31. 05. 2004. godine)“

*„U slučaju kada se isplata prihoda fizičkom licu vrši u stranoj valuti, **preračun u dinar**, radi utvrđivanja osnovice poreza, vrši se u skladu sa članom 32. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji („Službeni glasnik RS“, br. 80/2002, . . . i 70/2003).*

*Pod zvaničnim kursom centralne emisione banke po kojem se transakcije u stranoj valuti iz kojih proizlazi oporezivanje, konvertuju u dinar, u primeni odredbe člana 32. stav 1. tačka 1) Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, podrazumeva se **srednji zvanični kurs Narodne banke Srbije na dan kada je transakcija obavljena, odnosno za poreze po odbitku na dan isplate ostvarenog prihoda.** (Ministarstvo finansija i ekonomije, br. 413–00–00915/2003–04 od 2. 10. 2003. godine)“*

Datum kada je usluga obavljena utvrđuje se na osnovu Naredbe o određivanju dana pružanja usluga u spoljnoj trgovini („Službeni glasnik RS“, br. 107/2005). Ako dan pružanja usluge nije određen, odnosno odrediv na osnovu ugovora, za usluge istraživanja i pružanja i korišćenja informacija i znanja u privredi i nauci, usluge izvođenja naučnoistraživačkog projekta ili dela projekta, za obuku kadrova, obavljanje konsalting poslova, usluge atestiranja i druge usluge u spoljnotrgovinskom prometu, danom pružanja usluge smatra se dan pružanja tih usluga naveden u ugovoru, odnosno odgovarajućoj ispravi o pruženoj usluzi.

Strani državljani i lica bez državljanstva nisu obveznici uplate doprinosa za PIO po osnovu ugovora o delu, autorskih ugovora i ostalih ugovora po osnovu kojih se ostvaruje naknada, prema mišljenju Ministarstva za rad i zapošljavanje br. 011–00–68/2004–03 od 27. 02. 2004. godine, a koje glasi:

„S obzirom na to da je uslov za sticanje svojstva osiguranika samostalnih delatnosti, prema članu 12. stav 1. tačka 3) Zakona, nepostojanje drugog osnova osiguranja, a da su strani državljani osigurani saglasno sa propisima države čiji su državljani, smatramo da ne postoji osnov da se na njih primeni navedena odredba zakona u smislu sticanja svojstva osiguranika samostalnih delatnosti. Ovo je naročito i iz razloga što postojeće konvencije (međunarodni ugovori) o obaveznom socijalnom osiguranju ne sadrže odredbe kojima se bliže uređuje ovo pitanje, kao i činjenice da se najčešće radi o ugovorima koji se zaključuju za obavljanje posla kratkog vremenskog trajanja (npr. održavanje koncerta, učestvovanje na šahovskom turniru, Beogradskom maratonu i sl.) i jedno-kratnim uplatama ugovorene naknade.

*Iz svih navedenih razloga, a na osnovu postojećih propisa o penzijskom i invalidskom osiguranju i okolnosti obavljanja ugovorenih poslova, **strani državljani i lica bez državljanstva nisu obveznici uplate doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje po osnovu obavljanja poslova iz člana 12. stav 1. tačka 3) Zakona o penzijskom i invalidskom osiguranju.**“*

Koeficijent za preračun sa neto na bruto, kada se na naknadu plaća samo porez na dohodak građana, iznosi 1,190476.

Prilikom isplate naknade sastavlja se obrazac PP OPJ-8, s obzirom na to da se ne plaćaju doprinosi za socijalno osiguranje i Specifikacija, a porez se usmerava prema sedištu poslodavca.

6.7. Primanja članova upravnog i nadzornog odbora

NVO mogu članovima svojih upravnih odbora ili drugih organa upravljanja isplaćivati nadoknadu za obavljanje poslova, u skladu sa svojim opštim aktima.

Prihodi po osnovu članstva u upravnom i nadzornom odboru se smatraju drugim приходima čije je oporezivanje uređeno odredbama člana 85. Zakona o porezu na dohodak građana. Sva objašnjenja u vezi poreza i doprinosa, koeficijenata za preračun sa neto na bruto, obrazaca koji se dostavljaju i drugo, data su kod ugovora o delu i odnose se na primanja aktivista NVO.

Podsećamo da bruto prihod obuhvata **iznos naknade** koja se isplaćuje članu upravnog ili nadzornog odbora, kao i iznos **svih drugih izdataka na koje se obavezao isplati**lac, a koji su u vezi sa vršenjem njihovog posla, kao što su naknada troškova službenog putovanja, odnosno dnevnice, smeštaj i dr.

Tako, na primer, troškovi **dnevnica za dolazak na sednice upravnog odbora imaju isti tretman kao i naknada za članstvo u upravnom odboru i podležu plaćanju javnih prihoda na isti način**. Isto tako, ako se stranom državljaninu nadoknade troškovi dolaska na sednicu i smeštaja u hotelu, ove naknade smatraju se primanjem za članstvo u upravnom odboru. Pri tome, nije značajno da li se članu upravnog odbora isplaćuje novac za pokriće ovih troškova ili se troškovi plaćaju neposredno prevozniku ili hotelu.

Primer obračuna poreza i doprinosa na naknade članovima upravnog i nadzornog odbora

Član upravnog odbora primio je neto naknadu u iznosu od 15.000 dinara. Pored toga su mu nadoknađeni troškovi putovanja (korišćenje sopstvenog vozila) u iznosu od 5.000 dinara. Član upravnog odbora je zaposleno lice – rezident Srbije.

1.	Neto iznos naknade (15.000 + 5.000)	20.000,00
2.	Koeficijent za preračun na bruto	1,5060241
3.	Bruto naknada (red. br 1 + red. br. 2)	30.120,48
4.	Normirani troškovi (20% od red. br. 3)	6.024,10
5.	Oporeziva osnovica (red. br. 3 – red. br. 4)	24.096,39
6.	Porez na dohodak građana (20% na red. br. 5)	4.819,28
7.	Doprinos za PIO (22% na red. br. 5)	5.301,20
8	Neto iznos za isplatu (red. br. 3 – red. br. 6 – red. br. 7)	20.000,00

Troškovi naknada **članovima upravnog i nadzornog odbora** knjiže se u bruto iznosu na teret računa 526 – Troškovi naknada članovima upravnog i nadzornog odbora, dok se naknade ostalim licima knjiže na teret računa 525 – Troškovi naknada fizičkim licima po osnovu ostalih ugovora, u korist računa 465 – Obaveze prema fizičkim licima za naknade po ugovorima za iznos neto naknade i računa 489 – Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine za porez i doprinose za socijalno osiguranje.

6.8. Prihodi članova upravnog odbora – nereзиденata

Strana fizička lica – nerezydenti Republike su, po pravilu, obveznici poreza na dohodak građana na prihod ostvaren u Republici po osnovu članstva u upravnom odboru, osim ako je sa državom čiji su rezidenti potpisan ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja i ako je nerezydent dostavio isplatiocu prihoda dokaz o rezidentnosti druge države sa kojom postoji ugovor.

Prema odredbama člana 16. srpsko-crnogorskog nacrtu Ugovora, ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja zaključenog sa drugim državama, kao i rešenja sadržanog u Modelu ugovora OECD i Modelu ugovora UN, „*primanja direktora i druga slična primanja koja ostvari rezident države ugovornice, u svojstvu člana odbora direktora kompanije koja je rezident druge države ugovornice, mogu se oporezivati u toj drugoj državi.*“

Pod članstvom u odboru direktora, po našem mišljenju, podrazumeva se i članstvo u upravnom odboru.

Kada je reč o tumačenju izraza „*naknade direktora*“, pod njim se podrazumevaju ne samo primanja u novcu, već i primanja koja se ostvare u naturalnom obliku ili u vidu drugih pogodnosti (*pravo preče kupovine akcija, korišćenje stana, upotreba automobila, hotelski troškovi, pogodnosti zdravstvenog i životnog osiguranja, povlastice po osnovu članstva u nekom klubu*). Nasuprot ovome, eventualne naknade koje se ostvare po osnovu obavljanja za preduzeće neke druge delatnosti (*konsultacije, davanje saveta, radni odnos*) ne spadaju u polje primene člana 16, već su regulisane ostalim odgovarajućim članovima ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja.

Prema tome, naknade članovima upravnog odbora nerezidentima oporezuju se u Srbiji za članstvo u upravnom odboru srpskog preduzeća. Sva objašnjenja koja smo dali u poglavlju 6.7. ovog članka odnose se i na isplate nerezidentima.

Nadležni poreski organ, na zahtev nerezidenta, dužan je da izda potvrdu o porezu plaćenom u Republici.

6.9. Volonterski rad, stručno osposobljavanje i usavršavanje

U Srbiji ne postoji Zakonom definisani pravni okvir za volonterski rad. U toku je procedura za usvajanje Zakona o volontiranju koju je pokrenula inicijativa za zakonsko rešavanje statusa volontera - IZVOR. U vreme pisanja ovog Priručnika, Nacrt Zakona predat je Pokrajinskoj skupštini AP Vojvodine na usvajanje.

Zakonom o radu nije uređena kategorija volonterskog rada, kao oblika rada van radnog odnosa, ali je odredbama člana 201. uređeno stručno osposobljavanje i usavršavanje, koje se može smatrati volonterskim radom. Institucija volonterskog rada uređena je posebnim propisima u oblasti zdravstva i socijalne zaštite, sudstva, vojske i sličnim delatnostima kojima se volonter definiše kao fizičko lice koje se, u skladu sa propisima, po osnovu ugovora o volonterskom radu nalazi na stručnom osposobljavanju ili na praktičnom radu bez zasnivanja radnog odnosa. U delatnostima za koje nije propisano obavezno stručno osposobljavanje i usavršavanje, a volonteri se ne angažuju posredstvom Nacionalne službe za zapošljavanje, ne može se koristiti povoljan fiskalni tretman koji ima volonterski rad (proizvodnja, trgovina, poljoprivreda, nevladin sektor i drugo).

Delatnost udruženja građana u velikoj meri se zasniva na dobrovoljnom radu fizičkih lica – članova udruženja koji ne ostvaruju nikakvu nadoknadu za svoje radno angažovanje. Ukoliko se ovim licima nadoknađuju troškovi koje oni imaju na ime službenog puta (radi dolaska na sastanke, posete srodnoj organizaciji i sl.), a ne primaju nikakvu drugu nadoknadu po osnovu svog radnog angažovanja, ova primanja su izuzeta od oporezivanja, a detaljna objašnjenja dajemo u poglavlju 6.13 u ovom delu priručnika.

Naknada koju eventualno ostvaruju ova lica oporezuje se u skladu sa članom 85. Zakona o porezu na dohodak građana. Na tu nadoknadu obračunavaju se i socijalni doprinosi, na isti način kao i za primanja po ugovoru o delu (poglavlje 6.5. ovog dela priručnika).

U nastavku ćemo u najkraćim crtama objasniti obračun poreza i doprinosa za primanja volontera, imajući u vidu da se i u NVO može pojaviti ovakav oblik ugovora (npr. Crveni krst Srbije).

Prema odredbama člana 31. stav 3. Pravilnika o uslovima i načinu ostvarivanja prava nezaposlenih lica („Službeni glasnik RS“, br. 35/97, 52/97, 22/98, 8/2000, 29/2000, 49/2001, 28/2002), Zavod može, u skladu sa zakonom; da organizuje i osposobljavanje pripravnika – volontera sa visokom, višom ili srednjom stručnom spremom, bez zasnivanja radnog odnosa kao i osposobljavanje nezaposlenih lica sa visokom stručnom spremom, koji imaju prosečnu ocenu najmanje 8,00 ostvarenu u toku školovanja i upisali su magistarske studije – talenti (u daljem tekstu: talenti). Osposobljavanje pripravnika – volontera, vrši se bez zasnivanja radnog odnosa, zaključivanjem ugovora o volonterskom radu, u trajanju od 12 meseci za visoku, 9 meseci za višu i 6 meseci za srednju stručnu spremu. Za vreme osposobljavanja pripravnici – volonteri imaju pravo na novčanu pomoć u mesečnom iznosu utvrđenom finansijskim planom i programom rada Zavoda, za godinu u kojoj se program realizuje.

Lica sa kojima je zaključen ugovor o volonterskom radu imaju pravo na obavezno socijalno osiguranje za slučaj povrede na radu i profesionalne bolesti.

Za lica koja su angažovana po ugovoru o volonterskom radu, a pri tome **ne ostvaruju ugovorenu naknadu za rad**, poslodavac je dužan da plati:

- 1) **doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje za slučaj invalidnosti i telesnog oštećenja prouzrokovanih povredom na radu ili profesionalnom bolešću po stopi od 4%;**
- 2) **doprinos za zdravstveno osiguranje za slučaj povrede na radu i profesionalne bolesti po stopi od 2%.**

Osnovice doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje za slučaj invalidnosti i telesnog oštećenja po osnovu povrede na radu i profesionalne bolesti i doprinosa za zdravstveno osiguranje za slučaj povrede na radu i profesionalne bolesti, u slučajevima utvrđenim zakonom je **najniža mesečna osnovica doprinosa**. Kada je period za koji se obračunava doprinos kraći od mesec dana, obračun doprinosa se vrši na srazmerni iznos najniže mesečne osnovice doprinosa. Srazmerni iznos najniže mesečne osnovice doprinosa utvrđuje se od najniže mesečne osnovice doprinosa, srazmerno sa brojem dana u mesecu za koji postoji obaveza obračuna doprinosa.

Za lica koja su angažovana po ugovoru o volonterskom radu, a pri tome **ostvaruju ugovorenu naknadu za rad**, poslodavac je dužan da plati:

- 1) **porez na druge prihode prema članu 85. Zakona o porezu na dohodak građana po stopi od 20% na bruto osnovicu umanjenu za 20% normiranih troškova;**

- 2) doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje za slučaj invalidnosti i telesnog oštećenja prouzrokovanih povredom na radu ili profesionalnom bolešću po stopi od 4%;
- 3) doprinos za zdravstveno osiguranje po stopi od 12,3% na istu osnovicu na koju se plaća porez na dohodak građana, ukoliko lice sa kojim je zaključen ugovor nije osigurano po drugom osnovu.

Porez na dohodak i doprinos za zdravstveno osiguranje obračunavaju se na teret fizičkog lica. U osnovicu za obračun ulaze, pored osnovne naknade, i druge naknade troškova, ako ih isplatiac isplaćuje volonteru (naknada za prevoz, naknada za ishranu i dr.).

Doprinos za PIO obračunava se na teret isplatioca. Osnovica doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje za slučaj invalidnosti i telesnog oštećenja po osnovu povrede na radu i profesionalne bolesti, u slučajevima utvrđenim zakonom je **najniža mesečna osnovica doprinosa, odnosno ugovorena naknada ako se ostvaruje i ako je viša od najniže mesečne osnovice doprinosa**. Kada je period za koji se obračunava doprinos kraći od mesec dana, a ispunjeni su uslovi za primenu najniže mesečne osnovice doprinosa, obračun doprinosa se vrši na srazmerni iznos najniže mesečne osnovice doprinosa. Srazmerni iznos najniže mesečne osnovice doprinosa utvrđuje se od najniže mesečne osnovice doprinosa srazmerno sa brojem dana u mesecu za koji postoji obaveza obračuna doprinosa.

6.10. Stipendije i krediti učenicima i studentima

Primanja po osnovu stipendije i kredita učenika i studenata koja ostvaruju fizička lica koja nisu u radnom odnosu kod davaoca stipendije, odnosno kredita preko neoporezivog iznosa, sa stanovišta poreza na dohodak građana, imaju karakter ostalih – drugih prihoda na koje se porez plaća u skladu sa članom 85. stav 1. tačka 12) Zakona o porezu na dohodak građana.

Ova primanja nisu uređena Zakonom o radu, već se isplate po osnovu stipendija i kredita učenicima i studentima vrše na osnovu opštih akata isplatioca (pojedinačni kolektivni ugovor, pravilnik o radu, odluka direktora i dr.). Opštim aktom uređuju se kriterijumi i uslovi za deljivanje stipendija, odnosno kredita, dok se ostali detalji, po pravilu, regulišu ugovorom (visina naknade, odnosno kredita, rokovi vraćanja, uslovi u pogledu uspeha koje mora da zadovolji stipendista i slično).

Visina neoporezivog dela stipendije, odnosno kredita učenicima i studentima utvrđena je odredbama člana 9. stav 1 tačka 12) Zakona o porezu na dohodak građana i **iznosi 6.000 dinara mesečno**. Na iznos preko neoporezivog dela obračunava se porez na druge prihode prema odredbama člana 85. Zakona.

Stipendije se, prema odredbama člana 7. Pravilnika o oslobađanjima, mogu isplaćivati učenicima srednjih škola i studentima viših škola i fakulteta:

- 1) u skladu sa zakonom kojim se uređuje učenički i studentski standard u Republici Srbiji (Zakonom o učeničkom i studentskom standardu, koji je objavljen u „Službenom glasniku RS“, br. 81/92, . . . i 101/2005);
- 2) **od strane davalaca, u čiju delatnost, pored ostalog, spada i stimulisanje, odnosno pomoć u školovanju učenika i studenata (državne organizacije i institucije, nevladine organizacije, dobrotvorne i druge organizacije, fondacije, fondovi, zadužbine i dr.);**
- 3) od strane preduzeća i drugih pravnih lica, odnosno preduzetnika, u funkciji rešavanja i obezbeđivanja njihovih kadrovskih potreba.

Pravo na poresko izuzimanje po osnovu stipendija i kredita **ne može** se ostvarivati za stipendije i kredite koji se isplaćuju:

- 1) **licima koja su zaposlena kod davaoca stipendija ili kredita;**
- 2) **učenicima koji pohađaju osnovnu školu (obavezno osnovno obrazovanje).**

Nema smetnji da se isplata stipendija i kredita vrši deci zaposlenih kod poslodavca koji isplaćuje stipendije, odnosno kredite, pod uslovom da pohađaju srednju ili višu školu, odnosno fakultet. Međutim, ako se deci svih zaposlenih isplaćuje pomoć za pokrivanje troškova školovanja, sa stanovišta poreza na dohodak građana, ova primanja imaju poreski tretman zarade zaposlenih. S tim u vezi Ministarstvo finansija dalo je mišljenje br. 414–00–66/2004–04 od 14. 6. 2004. godine.

Podatak o vrsti srednje ili više škole, odnosno fakulteta koje pohađa stipendista važan je zbog utvrđivanja uslova iz Pravilnika, a to je da li se stipendiranjem te vrste obrazovanja obezbeđuju i rešavaju kadrovske potrebe isplatioca stipendije.

Po našem mišljenju, ugovor o stipendiranju ne mora da sadrži odredbu o obaveznom zaposlenju stipendiste po okončanju školovanja od strane isplatioca stipendije, već isplatilac stipendije može uneti u ugovor odredbu o naknadnoj odluci da li će stipendistu zaposliti, ukoliko pokaže odgovarajuće rezultate na školovanju i sl. Inače, u ugovor se može uneti i odredba o obavezi vraćanja ili ukidanja stipendije ukoliko stipendista ne pokaže odgovarajući uspeh u školovanju, što mora da bude uređeno u ugovoru, s tim da je to samo mogućnost, ali ne i obaveza.

Prema mišljenju Ministarstva finansija i ekonomije Republike Srbije broj 414–00–00152/2001–04 od 28. 11. 2001. godine, „*davanja koja se vrše fizičkim licima (koja nisu u radnom odnosu kod davaoca), nezavisno od toga što se nominuju kao stipendije i krediti od strane davaoca, ako nisu u funkciji rešavanja i obezbeđivanja njihovih kadrovskih potreba, ne mogu imati poreski tretman stipendija i kredita učenika i studenata u smislu navedenih odredaba Zakona i Pravilnika*“.

Naknada određenih troškova stipendistima, koji nisu u radnom odnosu sa isplatiocem (troškovi udžbenika i stručne literature, troškovi grafičkih i drugih tehničkih usluga, troškovi kurseva stranih i programskih jezika i dr.), koje isplatilac, pored stipendije, isplaćuje svojim stipendistima, čini

prihod fizičkog lica. Ova vrsta naknade nije izuzeta od oporezivanja odredbom člana 9. Zakona o porezu na dohodak građana. Ona ima karakter drugih prihoda na koje se, prema članu 85. stav 1. tačka 11) Zakona o porezu na dohodak, plaća porez po odbitku po stopi od 20%, i to po odbitku normiranih troškova. Poreski obveznik je fizičko lice, primalac naknade, jer ostvaruje prihod, a porez, saglasno sa članom 101. pomenutog zakona, obračunava, obustavlja i uplaćuje na propisani račun isplatilac prihoda.

Na stipendije i kredite date učenicima i studentima ne obračunavaju se doprinosi za socijalno osiguranje, s obzirom na to da se naknada ne isplaćuje po osnovu ugovora kod kojih se za izvršen posao ostvaruje naknada, već po osnovu ugovora o stipendiranju, odnosno kreditiranju. Na iznos iznad neoporezivog iznosa stipendija, odnosno kredita (iznad 6.000 dinara) obračunava se porez po odbitku po stopi od 20% na bruto osnovicu umanjenu za normirane troškove po stopi od 20%.

Preračun neto iznosa u bruto iznos se vrši primenom koeficijenta 1,190476.

Ukoliko se isplata stipendije vrši **učeniku osnovne škole, ova isplata se oporezuje kao ostali prihodi bez poreske olakšice, odnosno porez se plaća na ceo iznos po umanjenju 20% normiranih troškova ako se radi o detetu čiji staralac nije lice zaposleno kod isplatioca.**

Ukoliko se stipendira učenik osnovne škole čiji je **staratelj lice zaposleno kod isplatioca, ovakva isplata ima tretman zarade.**

Poresko izuzimanje po osnovu stipendija i kredita **ne može se ostvarivati ako se isplaćuju licima koja su zaposlena kod davaoca stipendija ili kredita, već one predstavljaju zaradu.**

Međutim, izdaci za stručno usavršavanje i obuku zaposlenih za potrebe obavljanja poslova kod poslodavca nemaju karakter zarade i na njih se ne plaća porez na dohodak građana i doprinosi za socijalno osiguranje, pod uslovom da se plaćanje troškova stručnog usavršavanja vrši na osnovu validnih dokumenata o troškovima.

Ugovor o stipendiranju mora da sadrži odredbe o ugovornim stranama iz kojih se može utvrditi identitet stipendiste, kao i podatak o školi, odnosno fakultetu koji stipendista pohađa, zatim podatke o visini stipendije, načinu, uslovima i rokovima isplate i eventualnog vraćanja sredstava.

Knjiženje obračunate stipendije vrši se na teret računa 529, uz odobrenje računa 469 (za neto iznos) i odobrenje računa 489 (za porez).

Isplatilac stipendije dužan je da dostavi poresku prijavu nadležnoj organizacionoj jedinici Poreske uprave **na Obrascu PP OPJ-8 i Specifikaciju.**

Primer popunjenog obrasca PP OPJ-8 za isplatu stipendija dajemo na sledećoj strani.

Primer obračuna stipendije i obrasca PP OPJ-8:

NVO je isplatila stipendiju učeniku srednje škole Jovanu Topaloviću u iznosu od 3.700,00 dinara i studentkinji Nataši Petrović u iznosu od 7.000,00. Neoporezivi iznos po stipendisti je 6.000 dinara.

Red. br.	Opis	Do neoporezivog iznosa	Preko neoporezivog iznosa	Ukupno
1	2	3	4	5
1	Neto iznos stipendije ukupno	9.700,00	1.000,00	10.700,00
2	Koeficijent za utvrđivanje bruto iznosa stipendije		1,190476	
3	Bruto iznos stipendije (r. br. 1 kol 4 h r. br. 2)	9.700,00	1.190,48	10.890,48
4	Normirani troškovi (r. br. 3 kol 4 h 20%)		238,10	
5	Poreska osnovica (r. br. 3 kol 4 – r. br. 4 kol. 4)		952,38	
6	Obračunati porez (r. br. 5 kol. 4 h 20%)		190,48	
7	Neto za isplatu (r. br. 3 – r. br. 6)	9.700,00	1.000,00	10.700,00

Objašnjenje: Stipendija se utvrđuje u neto iznosu i ona je ukupno 10.700 dinara od čega je neoporezivo 9.700 dinara (6.000+3.700), a 1.000 je oporeziva. Iznos koji je oporeziv pretvara se u bruto iznos primenom koeficijenta 1,190476.

6.11. Nagrade, novčane pomoći i druga besteretna davanja fizičkim licima koja nisu zaposlena kod isplatioca

Nagrade, novčane pomoći i druga besteretna davanja fizičkim licima koja nisu zaposlena kod isplatioca oporezuju se u skladu sa odredbama člana 85. stav 1. tačka 11) Zakona o porezu na dohodak građana. Nikakvi izuzeci za NVO nisu propisani. Na ove prihode ne plaćaju se doprinosi za socijalno osiguranje, imajući u vidu da se ne isplaćuju kao naknada za rad, već kao besteretno davanje.

Isplate, kao i druga davanja u robi, proizvodima i dr. penzionisanom licu (kao jubilarne nagrade, novogodišnji pokloni, pokloni za 8. mart, regres za godišnji odmor, razne pomoći i dr.) i

Isplatilac _____ Sedište isplatioca _____ (adresa i opština isplatioca) PIB _____ Matični broj _____ Šifra delatnosti isplatioca _____ _____
Uplatni račun poreza na druge zarade:

REPUBLIKA SRBIJA MINISTARSTVO FINANSIJA PORESKA UPRAVA Organizaciona jedinica _____ Potvrda o prijemu:
--

**PORESKA PRIJAVA
O OBRAČUNATOM I PLAĆENOM POREZU NA DRUGE
PRIHODE - PRIMANJA IZNAD NEOPOREZIVOG IZNOSA
(STIPENDIJE I KREDITI UČENIKA I STUDENATA, HRANARINE SPORTISTA
AMATERA, POMOĆ ZA SLUČAJ SMRTI, PUTNI TROŠKOVI
I DRUGA PRIMANJA KADA SE NE PLAĆAJU DOPRINOSI
ZA OBAVEZNO SOCIJALNO OSIGURANJE)**

Isplata izvršena: _____ 200__ . godine

Unose se celi brojevi, bez decimala

Red. br.	OPIS	Iznos
1	2	3
1.	Broj lica kojima se isplaćuju primanja iznad neoporezivog iznosa	1
2.	Iznos primanja koja se isplaćuju	10.700
3.	Neoporezivi iznos primanja	9.700
4.	Iznos primanja koje se oporezuje (2 - 3)	1.000
5.	Iznos primanja koja se oporezuju sa sadržanim porezom na dohodak građana	1.190
6.	Normirani troškovi (5 x 20%)	238
7.	Oporezivi iznos primanja (5 - 6)	952
8.	Porez na dohodak građana (7 x ____%)	190
9.	Iznos za isplatu (3 + 5-8)	10.700

U _____, dana _____ 200__ . godine

Da su iskazani podaci u ovoj poreskoj prijavi tačni, tvrdi i overava:

PORESKU PRIJAVU POPUNIO (M.P.) ODGOVORNO LICE ISPLATIOCA

Poresku prijavu u Poreskoj upravi kontrolisali:

1. _____
2. _____

drugom fizičkom licu, koje imaju humanitarni značaj (kao što je to pomoć invalidu rata, pomoć za lečenje, davanje lekova i dr.), a to lice nije u radnom odnosu sa isplatiocem, odnosno nema status zaposlenog, imaju karakter drugih prihoda i vrše se u skladu sa pojedinačnim kolektivnim ugovorom, odnosno sa opštim aktom NVO.

Osim navedenih isplata i druge isplate fizičkom licu, koje nije u radnom odnosu sa isplatiocem, smatraju se drugim prihodom fizičkog lica, kao što su:

- naučne nagrade koje dodeljuje fond (mišljenje Ministarstva finansija i ekonomije, br. 434–01–00055/2003–04 od 16. 2. 2003. godine;
- nagrade povodom jubileja licima koja nisu u radnom odnosu kod isplatioca;
- novčane nagrade za ostvarene uspehe, osvojene medalje;
- nagrade koje vlasnici konjskih grla ostvaruju na konjskim trkama;
- isplate fizičkom licu po osnovu sponzorisanja ili donatorstva naučnih radova, knjiga, doktora, učešća na kongresu u zemlji i inostranstvu i slično;
- isplata pomoći za lečenje fizičkom licu u zemlji i inostranstvu, ako to lice nije u radnom odnosu sa isplatiocem;
- materijalna pomoć fizičkim licima koja nisu zaposlena kod isplatioca, uključujući i decu radnika (mišljenje Ministarstva finansija i ekonomije Republike Srbije, br. 414–00–00152/2001–04 od 28. 11. 2001. godine;
- isplata pomoći licu koje nije u radnom odnosu za pokrivanje troškova smeštaja i lečenja u domu za slepe (mišljenje Ministarstva finansija i ekonomije Republike Srbije, br. 414–00–207/2001–04 od 12. 10. 2001. godine;
- novčane naknade polaznicima škola i seminara (mišljenje Ministarstva finansija i ekonomije Republike Srbije, br. 414–00–212/2001–04 od 26. 10. 2001. godine;
- novčane naknade najboljim studentima, kao i naknade naučnim radnicima za prisustvovanje savetovanjima, konferencijama i sl. koje zadužbina isplaćuje od slučaja do slučaja, u skladu sa kriterijumima utvrđenim svojim opštim aktom (mišljenje Ministarstva finansija i ekonomije Republike Srbije, br. 413–00–00119/2004–04 od 8. 4. 2004. godine;
- oprost duga po osnovu stambenog kredita bivšem zaposlenom, odnosno licu kome je prestat radni odnos kod kreditora (Mišljenje Ministarstva finansija i ekonomije, broj 414–00–59/2002–04 od 18. 06. 2002. godine;
- isplata regresa zaposlenom kome je prestat radni odnos (mišljenje Ministarstva finansija i ekonomije Republike Srbije, br. 414–00–284/2001–04 od 21. 11. 2001. godine;
- sve druge neimenovane isplate fizičkim licima, koja nisu u radnom odnosu kod isplatioca; s tim u vezi, Ministarstvo finansija Republike Srbije dalo je mišljenje br.413-00-01-058/2006-04 od 9. 10. 2006. godine, iz kojeg citiramo sledeće:

„Naime, odredbama člana 85. stav 1. tač. 11) i 13) Zakona, propisano je da se novčane pomoći i druga besteretna davanja fizičkom licu, kao i naknade troškova i drugih rashoda licima koja nisu zaposlena kod isplatioca, smatraju drugim prihodom fizičkog lica koji se oporezuje porezom na dohodak građana.“

Oporezivanje ovih isplata vrši se u skladu sa odredbama člana 85. stav 3. Zakona o porezu na dohodak građana, što znači da podležu obavezi plaćanja **poreza na dohodak građana** po stopi od 20%, na osnovicu koju čini bruto iznos umanjen za normirane troškove u visini od 20%.

Preračun sa neto na bruto iznos vrši se primenom koeficijenta 1,190476.

Prilikom ovih isplata, isplatilac prihoda dužan je da dostavi poresku prijavu nadležnoj organizacionoj jedinici Poreske uprave na obrascu poreske prijave PP **OPJ-8** i Specifikaciju. Isplatilac ostalih prihoda dužan je da dostavi poresku prijavu Poreskoj upravi jednom mesečno, i to u roku od pet dana po isteku meseca, posebno za svaku isplatu izvršenu u prethodnom mesecu, u skladu sa članom 41. stav 3. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji. Izuzetno, veliki poreski obveznici podnose poresku prijavu istog dana kada je izvršena isplata, a najkasnije u roku od dva dana od dana isplate prihoda koji se oporezuje po odbitku.

Primer obračuna:

1.	Neto iznos	10.000,00
2.	Koeficijent	1,190476
3.	Bruto iznos (red. br. 1 h red. br. 2)	11.904,76
4.	Normirani troškovi (red. br. 3 h 20%)	2.380,95
5.	Osnovica za porez na dohodak građana (red. br. 3 – red. br. 4)	9.523,81
6	Stopa poreza	20%
7.	Iznos poreza (red. br. 5 h red. br. 6)	1.904,76
8.	Neto iznos (red. br. 3 – red. br. 7)	10.000,00

6.12. Naknada troškova službenih putovanja i drugih rashoda licima koja nisu zaposlena kod NVO – isplatioca, a obavljaju neki posao za NVO uz naknadu (honorar)

Kada poslodavac (NVO) isplaćuje troškove vezane za ishranu, hotelski smeštaj i prevoz na službenom putu licima koja nisu u radnom odnosu kod isplatioca, a obavljaju za nje ga neki posao uz naknadu (honorar), i rezidenti su Republike Srbije, pored poreza na

dohodak građana po članu 85. Zakona o porezu na dohodak građana, obračunava i plaća i doprinos za penzijsko-invalidsko osiguranje.

Ukoliko poslodavac upućuje na službeni put lice koje nije u radnom odnosu kod njega, poreska oslobođenja iz člana 18. Zakona o porezu na dohodak građana (za dnevnice, troškove smeštaja, putne troškove) ne važe, izuzev u slučajevima iz člana 85. stav 4. Zakona o porezu na dohodak.

Na ove izdatke plaća se i doprinos za PIO ukoliko se radi o naknadi troškova i drugih rashoda licima koja obavljaju neki posao za isplatioca. Naime, Ministarstvo za rad, zapošljavanje i socijalnu politiku, dalo je mišljenje broj 414–00–10/2005–07 od 20. juna 2005. godine, sledeće sadržine:

„Članom 12. stav 3. Zakona o penzijskom i invalidskom osiguranju („Službeni glasnik RS“, br. 34/03, 64/03 i 84/04) utvrđeno je da su osiguranici samostalnih delatnosti lica koja obavljaju poslove po osnovu ugovora o delu, odnosno poslove po osnovu autorskih ugovora, kao i poslove po osnovu drugih ugovora, kod kojih za izvršen posao ostvaruju naknadu, a nisu osigurani po drugom osnovu. Prema članu 201. stav 5. Zakona o penzijskom i invalidskom osiguranju („Službeni glasnik RS“, br. 34/03, 64/03 i 84/04), doprinos za osiguranike koji ostvaruju ugovorenu naknadu za obavljanje poslova iz člana 12. stav 1. tačka 3) ovog zakona, obračunava i isplaćuje isplatilac ugovorene naknade na teret osiguranika, prilikom isplate ugovorene naknade.

Odredbom člana 205. Zakona o penzijskom i invalidskom osiguranju utvrđeno je da se u pogledu načina utvrđivanja doprinosa, rokova, kamata, načina plaćanja i ostalog što nije uređeno ovim zakonom, izuzev odredaba koje se odnose na zastarelost, poreska oslobođanja i olakšice i otpisa, primenjuju odredbe zakona kojim se uređuje porez na dohodak građana, odnosno zakona kojim se uređuje poreski postupak. U skladu sa navedenom odredbom, a prema članu 85. stav 1. tačka 13) Zakona o porezu na dohodak građana („Službeni glasnik RS“, br. 24/01, 80/02 i 135/04) kojim je utvrđeno da prihodi po osnovu naknada troškova i drugih rashoda licima koja nisu zaposlena kod isplatioca spadaju u grupu ostalih prihoda koji po svojoj prirodi čine dohodak fizičkog lica, smatramo da na naknade za ishranu, hotelski smeštaj i troškove prevoza koji se isplaćuju licima koja nisu zaposlena kod poslodavca a koja se upućuju na službeni put u zemlji i inostranstvu plaća se doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje. Doprinos se plaća na osnovicu na koju se plaća porez po stopi od 22%.“

Strani državljani i lica bez državljanstva nisu obveznici doprinosa za PIO po osnovu obavljanja poslova iz člana 12. stav 1. tačka 3) Zakona o penzijsko-invalidskom osiguranju (ugovor o delu, ugovor o autorskom pravu, i drugi ugovori kod kojih se za izvršeni posao ostvaruje naknada). Iz prethodno navedenog proizlazi da ukoliko poslodavac naknadauje troškove službenog putovanja stranom licu, ne obračunava se doprinos za PIO, već samo porez na dohodak građana po članu 85. Zakona o porezu na dohodak građana.

Za osnivača NVO koji nije zasnovao radni odnos u NVO, kada mu se naknađuju troškovi službenog putovanja u zemlji i u inostranstvu, takođe se obračunava porez i doprinos za PIO kao i za druga lica koja nisu u radnom odnosu, s obzirom na to da se poresko oslobođenje za naknadu troškova odnosi samo na zaposlene (član 18. Zakona o porezu na dohodak građana).

Na naknade troškova i rashoda koje se **ne isplaćuju po osnovu rada, ne plaća se doprinos za PIO i doprinos za zdravstveno osiguranje**. Međutim, ovakve isplate mogu se vršiti u izuzetnim slučajevima, kada za to postoji ekonomsko ili neko drugo opravdanje, jer se inače ne mogu priznati kao rashod poslovanja.

O poreskom oslobođenju koje je odredbama člana 85. stav 4. Zakona o porezu na dohodak, propisano za **dokumentovane naknade troškova po osnovu službenih putovanja**, detaljnije pišemo u nastavku.

6.13. Naknada troškova po osnovu službenih putovanja licima koja ne primaju nikakvu naknadu od NVO

Poresko oslobođenje predviđeno je članom 85. stav 4. Zakona za **dokumentovane** naknade troškova po osnovu službenih putovanja najviše do iznosa tih troškova koji se priznaju zaposlenima po članu 18. tač. 2) do 4) Zakona, samo ako se isplata vrši fizičkim licima koja nisu zaposlena kod isplatioca, i to:

- 1) upućenim, odnosno pozvanim od strane državnog organa ili organizacije, sa pravom naknade troškova u skladu sa zakonom i drugim propisima;
- 2) članovima predstavničkih i izvršnih tela Republike, teritorijalne autonomije i lokalne samouprave, u vezi sa vršenjem funkcije;
- 3) upućenim na rad u Republiku, po nalogu inostranog poslodavca, a u vezi sa delatnošću domaćeg isplatioca;
- 4) **ako dobrovoljno, odnosno po pozivu saraduju u humanitarnim, zdravstvenim, vaspitno-obrazovnim, kulturnim, sportskim, naučnoistraživačkim, verskim i sličnim delatnostima, sindikalnim organizacijama, privrednim komorama, političkim strankama, savezima i udruženjima, nevladinim organizacijama, kao i u drugim nedobitnim organizacijama, i ako po osnovu te saradnje ne ostvaruje naknadu za radno angažovanje.**

Poresko oslobođenje važi samo za navedena lica.

Ne plaća se porez na druge prihode na primanja navedenih lica po osnovu:

- dnevnice za službeno putovanje u zemlji do iznosa od 1.200 dinara, odnosno dnevnice za službeno putovanje u inostranstvo do iznosa propisanog od strane nadležnog državnog organa;
- naknade troškova smeštaja na službenom putovanju, prema priloženom računu;

- naknade prevoza na službenom putovanju, prema priloženim računima prevoznika u javnom saobraćaju, a kada je, saglasno sa zakonom i drugim propisima, odobreno korišćenje sopstvenog automobila za službeno putovanje ili u druge dobrotvorne svrhe – do iznosa 30% cene jednog litra super benzina, a najviše do 3.500 dinara mesečno.

Osnovni uslov da bi naknada troškova bila izuzeta od oporezivanja je da su troškovi **dokumentovani. Dokument za priznavanje dnevnice za službeno putovanje je putni nalog, dok se za priznavanje troškova smeštaja mora priložiti račun hotela.** Za troškove prevoza takođe se mora priložiti račun, a ako upućeno lice koristi sopstveno vozilo, potrebno je da priloži obračun pređenih kilometara.

Tako na primer, troškovi prevoza članova kulturno-umetničkog društva radi nastupanja u drugom mestu, sportista radi sportskog takmičenja, članova udruženja na kongres ili u posetu drugom udruženju ne podležu obavezi obračuna poreza na dohodak građana, ako se radi o licima koja za svoj angažman ne primaju nikakvu nadoknadu.

U **svim drugim slučajevima** kada poslodavac upućuje na službeno putovanje lice koje nije kod njega u radnom odnosu, naknada troškova po osnovu službenih putovanja ima tretman ostalih prihoda na koje se plaća porez na druge prihode (20% poreza na dohodak na osnovicu umanjenu za 20%), na ime normiranih troškova. To znači da ako NVO isplaćuje naknadu troškova spoljnim saradnicima ili funkcioneru koji prima neku nadoknadu za rad, ovo poresko oslobođenje ne važi za njih.

7. Obračun i uplata poreza i doprinosa na zarade i druge prihode zaposlenih u međunarodnim organizacijama, diplomatskim i konzularnim predstavništvima, primanja iz druge države (Obrazac PP OPO)

Obveznik koji ostvaruje zarade i druge prihode u drugoj državi ili iz druge države, kod diplomatskog ili konzularnog predstavništva strane države, odnosno međunarodne organizacije ili kod predstavnika i službenika takvog predstavništva, odnosno organizacije, dužan je da s m obračuna i uplati porez po odbitku, ako porez ne obračuna i ne uplati isplatilac prihoda.

Prema članu 2. Zakona o porezu na dohodak, porez na dohodak građana plaća se na prihode iz svih izvora, sem onih koji su ovim zakonom posebno izuzeti. Prema tome, porez se plaća na prihode koje rezidenti Republike Srbije ostvare kod isplatioca drugih država, kao i kod diplomatskih i konzularnih predstavništava strane države ili kod međunarodne organizacije. Obaveza obračuna i uplate doprinosa postoji nezavisno na koji način isplatilac vrši isplata takvog prihoda rezidentu Republike Srbije. Ako je isplatilac pojedinačne isplate pravno ili fizičko lice – rezident Republike, prema članu 101. Zakona o porezu na dohodak, dužan je da obračuna po-

rez po odbitku. Naime, za svakog obveznika i za svaki pojedinačno isplaćen prihod, isplatilac obračunava, obustavlja i uplaćuje poreze i doprinose na propisane račune u momentu isplate prihoda, u skladu sa propisima koji važe na dan isplate.

Međutim, ako isplatilac nije rezident Republike Srbije, obaveza obračuna i podnošenja poreske prijave propisana je za lice koje ostvaruje prihode. Tako je odredbama člana 107. Zakona o porezu na dohodak građana propisana obaveza obračuna i uplate poreza i doprinosa od strane obveznika poreza i doprinosa.

Obavezu obračuna i plaćanja poreza, obveznik poreza ima i u slučaju ako porez po odbitku ne obračuna i ne uplati drugi isplatilac, kao i ako prihod ostvari od lica koje nije obveznik obračunavanja i plaćanja poreza po odbitku. Dakle, ako rezident Republike – fizičko lice primi od inostranog isplatioca naknadu za obavljanje određenih poslova, na iznos tog primanja dužan je da obračuna propisane poreze i doprinose zavisno od vrste primanja. Takođe, dužan je da sam uplati porez i da nadležnom poreskom organu dostavi poresku prijavu o obračunatom i plaćenom porezu najkasnije u roku od 15 dana od dana kada je primio zaradu ili druge prihode.

Nadležnost poreskog organa određuje se prema mestu prebivališta, odnosno boravišta obveznika, odnosno poreska prijava podnosi se poreskom organu i prema mestu prebivališta lica koje ostvaruje prihod iz kojeg se plaća porez po odbitku. Vrsta ostvarenih prihoda za koje se podnosi prijava i sadržina poreske prijave propisani su Pravilnikom o obrascima poreske prijave o obračunatom i plaćenom porezu po odbitku i pripadajućim doprinosima od strane fizičkog lica („Službeni glasnik RS“, br. 11/05).

Pravilnikom se propisuje obrazac poreske prijave o obračunatom i plaćenom porezu po odbitku koju dostavlja fizičko lice kao poreski obveznik, kada sam obračunava i uplaćuje porez na dohodak građana po odbitku (porez po odbitku) na zaradu ili drugu vrstu prihoda koju ostvaruje u ili iz druge države članice, odnosno druge države, kod diplomatskog ili konzularnog predstavništva strane države, odnosno međunarodne organizacije ili kod predstavnika ili službenika takvog predstavništva, odnosno organizacije ili kod drugog isplatioca, ako porez po odbitku ne obračuna i ne uplati isplatilac prihoda, odnosno ako prihod ostvari od lica koje nije obveznik obračunavanja i plaćanja poreza po odbitku, u skladu sa članom 107 Zakona o porezu na dohodak građana.

Prema tome, poreski obveznik lice koji ostvaruje prihod u drugoj državi ili iz druge države kod diplomatskog i konzularnog predstavništva strane države međunarodnih organizacija, ako isplatilac nije obračunao porez po odbitku dužan je sam da obračuna poreze i pripadajuće doprinose na sledeće prihode:

- zarade i druga primanja po osnovu zaposlenja;
- prihode od autorskih i srodnih prava i prava industrijske svojine;
- prihode od nepokretnosti;

Образац ПП ОПО

Име и презиме подносиоца пријаве - пореског обвезника

 Petar Mihajlović
 Пребивалиште/боравиште (адреса и општина)

 Vranjska br.107, Vračar
 ЈМБГ _____
 0311931733517
 Број телефона _____
 011 22415-486

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
 МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
 ПОРЕСКА УПРАВА
 Организациона јединица

 Vračar

Потврда о пријему: _____

**ПОРЕСКА ПРИЈАВА
 О ОБРАЧУНАТОМ И ПЛАЋЕНОМ ПОРЕЗУ ПО ОДБИТКУ И ПРИПАДАЈУЋИМ
 ДОПРИНОСИМА НА ЗАРАДУ/ДРУГУ ВРСТУ ПРИХОДА ОД СТРАНЕ
 ФИЗИЧКОГ ЛИЦА КАО ПОРЕСКОГ ОБВЕЗНИКА
 за приход примљен _____ 06. 2007. године**

Врста оствареног прихода: (заокружити само један од понуђених редних бројева)

1. зарада и друга примања по основу запослења	4. приходи од непокретности
2. приходи од ауторских и сродних права и права индустријске својине	5. приходи од давања у закуп покретних ствари
3. приходи од капитала:	6. приходи од игара на срећу
3.1. камата	7. приходи од осигурања лица
3.2. дивиденде и удели у добити	8. приходи спортиста и спортских стручњака
	9. други приходи

Подносилац пријаве - порески обвезник је осигураник на ПИО: (заокружити само један од понуђених редних бројева)

- запослени
- самостална делатност (укључујући и незапослене)
- пољопривредник

Приход је исплаћен: (заокружити само један од понуђених редних бројева)

- исплатом на рачун у банци (назив банке и број рачуна) _____
- исплатом у готовом новцу
- у другом облику

Уносе се цели бројеви, без десимала

Ред. бр.	ОПИС	Износ	Уплатни рачун јавних прихода
1	2	3	4
1.	Остварени приход	30.000	
2.	Износ прихода изузет/ослобођен од плаћања пореза (законски основ _____)		
3.	Остварени приход који се опорезује (1. - 2)	30.000	
4.	Трошкови:		
4.1.	нормирани трошкови (3. x _____ %)	6.000	
4.2.	стварни трошкови	-	
5.	Опорезиви приход - пореска основица (3. - 4)	24.000	
6.	Обрачунати порез на доходак грађана (5. x _____ %)	4.800	
7.	Порез на доходак грађана плаћен у другој држави чланици или другој држави	-	
8.	Уплаћен порез на доходак грађана (6. - 7)	4.800	840-711191843-30
9.	Основица доприноса за обавезно социјално осигурање	24.000	
10.	Обрачунати и плаћени доприноси (из оствареног прихода)		840-721315843-88
10.1.	допринос за ПИО	5.280	
10.2.	допринос за здравствено осигурање		
10.3.	допринос за осигурање за случај незапослености		

У _____ У Београду _____ дана _____ 16. 02. _____ 2007. године
 Под кривичном и материјалном одговорношћу, изјављујем да су подаци у овој пријави потпуно тачни:

Пореску пријаву у Пореској управи контролисали:

Подносилац пријаве - порески обвезник

1. _____
 2. _____

- prihode od davanja u zakup pokretnih stvari;
- prihode od igara na sreću;
- prihode od osiguranja lica;
- prihode od kapitala (kamate dividende i udeli u dobiti);
- prihodi od sportista i sportskih stručnjaka;
- drugi prihodi po osnovu ugovora o delu, trgovinskog zastupanja, volonterskog rada, i drugih prihoda iz člana 85. Zakona.

Poresku prijavu iz člana 1. Pravilnika, poreski obveznik dostavlja Poreskoj upravi na Obrascu PP OPO – Poreska prijava o obračunatom i plaćenom porezu po odbitku i pripadajućim doprinosima na zaradu/dругu vrstu prihoda od strane fizičkog lica kao poreskog obveznika, koji je odštampan uz Pravilnik i čini njegov sastavni deo.

U Obrazac PP OPO novčani iznosi unose se u dinarima bez para.

Poresku prijavu na Obrascu PP OPO poreski obveznik dostavlja Poreskoj upravi – organizacionoj jedinici nadležnoj prema mestu svog prebivališta, posebno za ostvarenu zaradu i svaku drugu vrstu prihoda navedenu na obrascu te poreske prijave, najkasnije u roku od 15 dana od dana kada je primio zaradu ili drugu vrstu prihoda.

U Obrascu PP OPO iskazuju se i podaci o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje (pripadajući doprinosi) koje poreski obveznik obračunava i plaća iz ostvarenog prihoda istovremeno sa obračunom i plaćanjem poreza po odbitku iskazanog u toj poreskoj prijavi, saglasno članu 65 Zakona o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje.

8. Primanja na koja se ne plaća porez na dohodak

Prema odredbama člana 9. Zakona, **ne plaća se porez** na dohodak građana na primanja ostvarena po osnovu:

- 1) propisa o pravima ratnih invalida;
- 2) roditeljskog i dečijeg dodatka;
- 3) naknada za tuđu pomoć i negu i naknada za telesno oštećenje;
- 4) naknada za vreme nezaposlenosti;
- 5) materijalnog obezbeđenja u skladu sa zakonom;
- 6) naknada iz zdravstvenog osiguranja, osim naknade zarade (plate);
- 7) naknada iz osiguranja imovine, izuzev naknada iz osiguranja za izmaklu korist, kao i naknada iz osiguranja lica kojima se nadoknađuje pretrpljena šteta, ukoliko ona nije nadoknađena od štetnika;
- 8) naknada materijalne i nematerijalne štete, izuzev naknade za izmaklu korist i naknade zarade (plate), odnosno naknade za izgublenu zaradu (platu);
- 9) pomoći u slučaju smrti zaposlenog, člana njegove porodice ili penzionisanog radnika – do 35.000 dinara;
- 10) pomoći zbog uništenja ili oštećenja imovine usled elementarnih nepogoda ili drugih vanrednih događaja;
- 11) organizovane socijalne i humanitarne pomoći;
- 12) stipendija i kredita učenika i studenata – u mesečnom iznosu do 6.000 dinara;
- 13) naknade za ishranu – hranarine koju sportistima amaterima isplaćuju amaterski sportski klubovi, u skladu sa zakonom kojim se uređuje sport – u mesečnom iznosu do 5.000 dinara;
- 14) naknada i nagrada za rad osuđenih lica i maloletnih učinilaca krivičnih dela u kazneno-popravnim ustanovama;
- 15) naknada i nagrada za rad pacijenata u psihijatrijskim ustanovama;
- 16) naknada za rad lica u organima za sprovođenje izbora ili za popis stanovništva;
- 17) penzija i invalidnina koje se ostvaruju po osnovu prava iz obaveznog penzijskog i invalidskog osiguranja, odnosno vojnog osiguranja;
- 18) otpremnine kod odlaska u penziju – do iznosa koji je kao najniži utvrđen zakonom kojim se uređuje rad;
- 19) otpremnine, odnosno novčane naknade koje poslodavac isplaćuje zaposlenom za čijim je radom prestala potreba, u skladu sa zakonom kojim se uređuju radni odnosi – do iznosa koji je utvrđen tim zakonom;

- 20) jednokratne novčane naknade koja se isplaćuje licu kome prestaje radni odnos u procesu restrukturiranja preduzeća i pripreme za privatizaciju, stečaj i likvidaciju, u skladu sa Odlukom o utvrđivanju Programa za rešavanje viška zaposlenih u procesu racionalizacije, restrukturiranja i pripreme za privatizaciju („Službeni glasnik RS“, broj 64/05) – do iznosa utvrđenog tim programom, a za lica starija od 50 godina života – bez ograničenja iznosa;
- 21) naknada za rad hranitelja i naknada za izdržavanje korisnika u hraniteljskoj porodici;
- 22) naknada koje, u skladu sa propisima koji uređuju Vojsku Srbije, nadležni državni organ isplaćuje vojnicima (na služenju vojnog roka u Vojsci i u civilnoj službi), studentima vojnih akademija, učenicima srednjih vojnih škola i slušaocima škola za rezervne vojne oficire;
- 23) naknada koje se, u skladu sa propisima koji uređuju unutrašnje poslove, isplaćuju učenicima srednje škole unutrašnjih poslova;
- 24) premija, subvencija i regresa iz budžeta Republike, koji se isplaćuju na poseban namenski račun otvoren kod poslovne banke, obveznicima poreza na prihode od poljoprivrede i šumarstva, odnosno poljoprivrednicima, upisanim u registar poljoprivrednih gazdinstava, u skladu sa posebnim propisima;
- 25) PDV nadoknade, u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dodatu vrednost, koja se isplaćuje licima koja su obveznici poreza na prihode od poljoprivrede i šumarstva na katastarski prihod, saglasno sa zakonom kojim se uređuje porez na dodatu vrednost;
- 26) nagrada učenicima i studentima ostvarenim za postignute rezultate tokom školovanja i obrazovanja, kao i osvojenih na takmičenjima u okviru obrazovnog sistema.

U vezi sa ostvarivanjem prava na poresko oslobođenje za primanja iz stava 1. tač. 10) do 13) člana 9. ovog Zakona, a na osnovu ovlašćenja iz Zakona, ministar finansija doneo je Pravilnik o ostvarivanju prava na poreska izuzimanja za primanja po osnovu pomoći zbog uništenja ili oštećenja imovine, organizovane socijalne i humanitarne pomoći, stipendija i kredita učenika i studenata, hranarina sportista amatera i prava na poresko oslobođenje za primanja po osnovu solidarne pomoći za slučaj bolesti („Službeni glasnik RS“, br. 31/2001 i 5/2005).

„Troškovi besplatnog obrazovanja, odnosno edukacije za određene stručne poslove za polaznike seminara (studenti, postdiplomci i sl.), izabrane po utvrđenim kriterijumima, kao i drugi troškovi koji su u funkciji obezbeđenja uslova za sprovođenje takvog obrazovanja, odnosno edukacije, a koje (u okviru registrovane delatnosti obrazovanja), plaća institut, nevladina organizacija i sl., neposredno (po računima, fakturama i dr.) preduzećima i drugim organizacijama (za predavanja, literaturu, smeštaj, ishranu, prevoz i dr.), ne podležu plaćanju poreza na dohodak građana po Zakonu.

Međutim, ukoliko pojedina fizička lica (polaznici škola i seminara, predavači i dr.) od instituta ostvaruju i direktna primanja (u gotovu, na lični račun i sl.), takva primanja imaju karakter ostalih – drugih prihoda iz člana 85. st. 1. i 2. Zakona“.(mišljenje Ministarstva finansija i ekonomije br. 414–00–212/2001–04 od 26. 10. 2001. godine).

Poresko oslobođenje po osnovu organizovane socijalne i humanitarne pomoći može da se ostvari na primanja koja imaju karakter socijalnog i humanitarnog davanja, odnosno pomoći za saniranje i ublažavanje posledica teško narušene socijalne sigurnosti i teške humanitarne situacije određenog lica ili grupe lica iz sredstava koja su obezbeđena **organizovanom akcijom prikupljanja pomoći sa učešćem više davalaca, odnosno donatora, najčešće uz podršku sredstava informisanja, odnosno humanitarnih organizacija – uplatom na poseban namenski otvoren tekući račun lica za lečenje (operacija i sl.) u inostranstvu i nabavku lekova i pomagala pod propisanim uslovima**. Prema tome, plaćanja po osnovu organizovane humanitarne i socijalne pomoći u skladu sa odredbama Zakona o porezu na dohodak građana i Pravilnika, ne podležu obavezi plaćanja poreza na dohodak građana. U tom smislu je i dato mišljenje Ministarstva finansija i ekonomije, br. 414–00–299/2001–04 od 14. 12. 2001. godine.

9. Podnošenje pojedinačne poreske prijave na Obrascu PPP

Obveznik podnošenja Obrasca PPP je svako pravno i fizičko lice koje je isplatilac prihoda na koje je plaćen porez po odbitku, odnosno doprinos za obavezno socijalno osiguranje, uključujući i NVO.

Podnošenje pojedinačne poreske prijave za porez po odbitku propisan je odredbama člana 41. stav 5. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji („Službeni glasnik RS“, br. 80/2002, . . . i 85/2005). Obrazac pojedinačne poreske prijave propisan je Pravilnikom o obrascu pojedinačne poreske prijave o obračunatom i plaćenom porezu i doprinosima za obavezno socijalno osiguranje po odbitku na teret primaoca prihoda („Službeni glasnik RS“, br. 128/03).

Prema članu 3. Pravilnika, pojedinačna poreska prijava – Obrazac PPP, podnosi se jednom godišnje Poreskoj upravi – organizacionoj **jedinici prema sedištu isplatioca prihoda, a obveznici Centra za velike poreske obveznike Obrazac PPP podnose Centru za velike poreske obveznike (Save Maškovića 3-5)**. Zakonom je propisana obaveza podnošenja Obrasca PPP jednom godišnje poreskoj upravi, najkasnije **do 31. januara tekuće godine za prethodnu godinu**.

Isplatilac prihoda koji je menjao sedište u toku godine Obrazac PPP ponosi svojoj organizacionoj jedinici na čijoj teritoriji na dan podnošenja obrasca ima sedište.

Isplatilac koji je u toku godine prestao sa poslovanjem dužan je da podnese Obrazac PPP za isplate izvršene u periodu poslovanja u toj godini kada je prestao sa poslovanjem.

Obrazac PPP može se podneti i u elektronskom obliku na magnetnom mediju u „csv“ formatu (na disketi ili CD-u). Poreski obveznici Centra za velike poreske obveznike prijavu mogu podneti samo u elektronskom obliku, a ostali uz elektronski zapis obavezno dostavljaju i odštampani Obrazac PPP.

Obrazac PPP podnosi se i kada NVO isplaćuje prihode nerezidentu. U slučaju **isplate prihoda nerezidentnim licima**, koji nemaju JMBG, za ta lica treba dostaviti posebno popunjene odgovarajuće delove PPP (II - IV), i podatke o tom licu kojima isplatilac raspolaže (na primer, umesto JMBG dostavlja se broj pasoša, umesto prebivališta, naziv države čiji je on državljanin i sl.). Po našem mišljenju, na tim posebno popunjenim delovima Obrasca PPP trebalo bi u naslovu dodati „nerezidenti“.

5. Zakup nepokretnosti od strane NVO

1. Uvod

Retko se u praksi dešava da NVO obavlja delatnost u prostorijama koje su njihovo vlasništvo, već se iznajmljuju lokali, stanovi, garaže i druge nepokretnosti od pravnih a od najčešće fizičkih lica. Ugovor o zakupu je specifičan vid ugovora kojim se zakupodavac obavezuje da zakupoprincipu preda nepokretnost na korišćenje, a ovaj se obavezuje da mu za to plaća određenu zakupninu.

Osnovna pitanja koja se odnose na ugovor o zakupu uređena su odredbama čl. 576. do 599. Zakona o obligacionim odnosima („Službeni list SFRJ“, br. 29/78, 39/85, 57/89 i „Službeni list SRJ“ 31/93, 22/99 i 44/99 – u daljem tekstu: ZOO). Za ugovore o korišćenju poslovnog prostora po osnovu zakupa ne postoji obaveza overavanja kod suda ili u opštini kao što je to slučaj kada se radi o ugovoru o kupoprodaji nepokretnosti.

Ugovor se sastavlja u pisanoj formi, u kome precizno treba definisati sve elemente, a naročito prava i obaveze ugovornih strana, uzimajući u obzir odredbe ZOO. Ugovori o zakupu mogu se zaključivati u stranoj valuti, a plaćati u dinarima, a može se ugovoriti i plaćanje u devizama, saglasno odredbama člana 34. Zakona o deviznom poslovanju („Službeni glasnik RS“, br. 62/2006).

2. Koje su obaveze zakupodavca ?

Obaveze zakupodavca utvrđene su odredbama čl. 569. do 580. ZOO. Zakupodavac je dužan da zakupcu preda nepokretnost u ispravnom stanju, da je održava u ispravnom stanju i da radi toga vrši potrebne opravke na njoj.

Zakupodavac je dužan da zakupcu nadoknadi troškove koje je ovaj učinio za održavanje nepokretnosti, a koje bi on sam bio dužan da učini. Prema odredbama člana 570. stav 3. ZOO, na teret zakupca padaju samo troškovi sitnih opravki izazvanih redovnom upotrebom stvari u okviru nepokretnosti koja je predmet zakupa. Zakupac je dužan da zakupodavca obavesti o ovim popravkama.

Zakupodavac je odgovoran za materijalne nedostatke zakupljene nepokretnosti koje smetaju njenoj ugovorenoj ili redovnoj upotrebi, a zakupac je dužan da ga obavesti o svakom nedostatku koji uoči u toku zakupa.

3. Koje su obaveze zakupca ?

Obaveze zakupca određene su odredbama čl. 581. do 585. ZOO. Zakupac je dužan da zakupljenu nepokretnost koristi onako kako je određeno ugovorom ili namenom nepokretnosti. On odgovara za štetu koja nastane korišćenjem zakupljene nepokretnosti protivno ugovoru ili njenoj nameni, bez obzira na to da li je nepokretnost koristio on, ili neko drugo lice koje radi po njegovom nalogu.

Na teret zakupca padaju samo troškovi sitnih opravki izazvanih redovnom upotrebom stvari u okviru nepokretnosti koja je predmet zakupa.

Zakupac je dužan da po prestanku zakupa nepokretnost preda neoštećenu i u stanju u kojem je bila kad mu je predata u zakup.

Zakupac je dužan da plaća zakupninu u rokovima koji su određeni ugovorom ili zakonom. U nedostatku ugovora ili zakona, zakupnina se plaća u rokovima koji su uobičajeni za mesto gde je nepokretnost predata u zakup.

Ako nije drukčije ugovoreno ili u mestu predaje nepokretnosti uobičajeno, zakupnina se plaća **polugodišnje** kada je ugovor o zakupu na jednu ili više godina, a ako je ugovor na kraće vreme, po isteku tog vremena (član 583. ZOO).

Zakupodavac može otkazati ugovor o zakupu ako zakupac ne plati zakupninu u roku od 15 dana pošto ga je zakupodavac pozvao na plaćanje, ali ugovor ostaje na snazi ako zakupac isplati iznos dužne zakupnine pre nego što mu otkaz bude saopšten.

4. Koje su obaveze NVO kod zakupa nepokretnosti od fizičkih lica?

Na zakup ili podzakup nepokretnosti (zemljišta, stambenih i poslovnih zgrada, delova tih zgrada, stanova, delova stanova, poslovnih prostorija i garaža), obračunava se i plaća porez na prihode od nepokretnosti. Na prihode od nepokretnosti ne obračunavaju se i ne plaćaju socijalni doprinosi.

Obaveze NVO su definisane odredbama čl. 66. do 71. Zakona o porezu na dohodak građana („Službeni glasnik RS“, br. 24/2001, . . . 62/2006 i 65/2006 ispravka, u daljem tekstu: Zakon o porezu na dohodak).

Prihode od nepokretnosti, u skladu sa odredbama člana 66. stav 2. Zakona o porezu na dohodak građana, čine **ostvarena zakupnina i vrednost svih realizovanih obaveza i usluga** na koje se obavezao zakupac, odnosno podzakupac. To znači da u zakupninu ulaze i adaptacije, modernizacije i rekonstrukcije koje ostaju vlasniku nepokretnosti.

Obveznik poreza na prihode od nepokretnosti je fizičko lice koje izdavanjem u zakup ili podzakup nepokretnosti ostvari prihode po tom osnovu (član 67. stav 1. Zakona o porezu na dohodak). Međutim, **NVO kao zakupac, obavezna je da prilikom isplate zakupnine obračuna, obustavi i uplati na propisane račune porez na dohodak**, u skladu sa članom 101. Zakona o porezu na dohodak.

Oporezivi prihod od nepokretnosti čini bruto prihod iz člana 66. stav 2. ovog zakona, umanjen za normirane troškove u visini od 20%.

Izuzetno, prilikom utvrđivanja oporezivog prihoda od nepokretnosti ostvarenog po osnovu iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima **za koje je plaćena boravišna taksa**, normirani troškovi se priznaju u visini od 50% od bruto prihoda.

Obvezniku poreza na prihode od nepokretnosti, na njegov zahtev, umesto normiranih troškova priznaće se stvarni troškovi koje je imao pri ostvarivanju i očuvanju prihoda, ako za to podnese dokaze. Stvarnim troškovima smatra se i iznos jednogodišnje amortizacije, obračunate primenom proporcionalne metode po stopi iz nomenklature sredstava za amortizaciju.

Ako je obveznik zakupac koji nepokretnost izdaje u podzakup, od zakupnine koju ostvaruje odbija se zakupnina koju plaća zakupodavcu.

Stopa poreza na prihode od nepokretnosti iznosi 20%, saglasno sa odredbama člana 69. Zakona o porezu na dohodak građana.

Fizičko lice je obavezno da kao zakupodavac **podnese poresku prijavu** za porez na dohodak građana na obrascu PPDG-2 u roku od 15 dana od dana zaključenja ugovora i onda kada ugovorom nije predviđena visina zakupa. Međutim, nadležni poreski organ može, po prijavi, kao i u postupku kontrole, u skladu sa članom 70. Zakona o porezu na dohodak građana, paušalno utvrditi osnovicu za obračun poreza na dohodak u visini koja odgovara tržišnim prilikama.

Ukoliko nadležni poreski organ u postupku kontrole utvrdi da nije ugovorena zakupnina u cilju izbegavanja poreske obaveze, on može utvrditi porez na dohodak građana za prihod od zakupa. Naime, prema članu 9. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji („Službeni glasnik RS“, br. 80/2002, . . . i 62/2006), poreske činjenice utvrđuju se prema njihovoj ekonomskoj suštini (načelo fakticiteta). Ako se simulovanim pravnim poslom prikrija neki drugi pravni posao, za utvrđivanje poreske obaveze osnovu čini disimulovani pravni posao. Kada su na propisima suprotan način ostvareni prihodi, odnosno stečena imovina, Poreska uprava će utvrditi poresku obavezu u skladu sa zakonom kojim se uređuje odgovarajuća vrsta poreza.

Poreska prijava za utvrđivanje poreza na prihode od nepokretnosti podnosi se **poreskom organu na čijoj teritoriji se nalazi nepokretnost**.

Prijava za prihode od zakupa nepokretnosti podnosi se na na Obrascu PPDG-2 – Poreska prijava za utvrđivanje poreza na prihode od nepokretnosti za ____ godinu, u skladu sa članom 3. Pravilnika o obrascima poreskih prijava za utvrđivanje poreza na prihode građana („Službeni glasnik RS“, br. 7/2004 – u daljem tekstu: Pravilnik o obrascima poreskih prijava). Obrazac PPDG-2 sadrži podatke:

- 1) o poreskom obvezniku;
- 2) o nepokretnosti od koje se ostvaruju prihodi i osnovu sticanja prihoda;
- 3) o zakupcu, odnosno podzakupcu;
- 4) za utvrđivanje poreza.

5. Kako se utvrđuje porez na dohodak građana na prihode od davanja u zakup nepokretnosti ?

Porez na dohodak građana na prihode od davanja u zakup nepokretnosti plaća se:

- po odbitku od svakog pojedinačno ostvarenog prihoda, ako je zakupac – isplatilac prihoda pravno lice –NVO
- po rešenju poreskog organa, ako isplatilac prihoda nije pravno lice -NVO.

Pod pravnim licem podrazumeva se i deo pravnog lica, odnosno poslovna jedinica nerezidentnog pravnog lica koja je registrovana kod nadležnog državnog organa (predstavništvo i dr.), kao i državni organi i organizacije.

Porez po odbitku obračunava, obustavlja i uplaćuje na propisane račune isplatilac u momentu isplate prihoda za svakog obveznika i za svaki pojedinačno isplaćeni prihod.

Porez po rešenju plaća sam obveznik – fizičko lice zakupodavac. Do donošenja rešenja o utvrđivanju akontacije poreza za tekuću godinu, obveznici poreza na prihode od nepokretnosti, dužni su da plaćaju akontacije poreza u visini koja odgovara poslednjoj akontaciji iz prethodne godine (član 112. Zakona o porezu na dohodak građana).

Obveznik koji ostvaruje prihode od nepokretnosti u ili iz druge države članice, odnosno druge države, kod diplomatskog ili konzularnog predstavništva strane države, odnosno međunarodne organizacije ili kod predstavnika i službenika takvog predstavništva, odnosno organizacije, dužan je da sam obračuna i uplati porez po odbitku po odredbama ovog zakona, ako porez ne obračuna i ne uplati isplatilac prihoda (član 107. Zakona o porezu na dohodak).

Imajući u vidu da se zakupnina najčešće ugovara u neto iznosu, potrebno je preračunati neto iznos zakupnine na bruto iznos, radi obračuna poreza.

Ukoliko je zakupodavac fizičko lice koje nije obveznik PDV, na usluge zakupa nepokretnosti se ne obračunava i ne plaća PDV. Koeficijent za preračun sa neto na bruto iznos, kada se na naknadu ne plaća PDV iznosi **1,1904762**.

Formula za preračun sa neto na bruto iznos kada se na naknadu **ne plaća PDV**, a umesto normiranih se priznaju **stvarni troškovi**, glasi:

$$B = StT + 1,25N$$

gde je: B – bruto iznos naknade; StT – nominalni iznos stvarnih troškova; N – neto naknada bez stvarnih troškova.

Kada je zakupodavac fizičko lice koje je obveznik PDV, ono je dužno da na zakup **obračuna PDV** po stopi 18%. Koeficijent za preračun sa neto na bruto je isti kao i kad fizičko lice nije obvez-

nik PDV. Osnovica za obračun PDV je bruto zakupnina (neto + porez na dohodak građana). **U nastavku dajemo koeficijente za preračun u bruto koji u sebi sadrže i PDV. Ovi koeficijenti se ne koristi prilikom obračuna, ali su korisni kod ugovaranja zato što se na osnovu njih može utvrditi cena koštanja zakupa, ako zakupac nije obveznik PDV ili je obveznik, a ne može da odbije prethodni PDV (bavi se delatnošću iz člana 25. Zakona o PDV).** Koeficijent za preračun **sa neto na bruto iznos, koji u sebi sadrži PDV**, kada se na naknadu plaća PDV iznosi **1,4047611**. Preračunata stopa PDV koja se utvrđuje na bruto iznos koji u sebi sadrži i PDV iznosi 15,254237%.

Formula za preračun sa neto na bruto iznos kada se na naknadu **plaća PDV**, a umesto normiranih se priznaju **stvarni troškovi**, glasi:

$$B_{pdv} = 1,18StT + 1,4749999N$$

gde je: B_{pdv} – bruto iznos naknade sa PDV; StT – nominalni iznos stvarnih troškova; N – neto naknada bez stvarnih troškova i PDV.

6. Kako popuniti poresku prijavu PP OPJ-4 ?

Isplatalac prihoda od zakupa nepokretnosti popunjava poresku prijavu na **Obrascu PP OPJ-4**, u skladu sa odredbama člana 13. Pravilnika o načinu utvrđivanja, plaćanja i evidentiranja poreza, koji podnosi nadležnoj organizacionoj jedinici Poreske uprave jednom mesečno, i to u roku od pet dana po isteku meseca, posebno za svaku isplatu izvršenu u prethodnom mesecu, u skladu sa članom 41. stav 3. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji. Izuzetno veliki poreski obveznici podnose poresku prijavu istog dana kada je izvršena isplata, a najkasnije u roku od dva dana od dana isplate prihoda koji se oporezuje po odbitku.

Kod zakupa nepokretnosti popunjava se prvi deo Obrasca PP OPJ-4. Prilikom obračuna poreza na prihode od zakupnine polazi se od toga da se zakupnina ugovora u bruto iznosu bez PDV. Obračunati PDV se ne iskazuje u ovom obrascu, već je zakupodavac koji je obveznik PDV dužan da ga iskaže u Obrascu PP PDV.

Uz poresku prijavu **PP OPJ-4**, podnosi se specifikacija uplate poreza prema opštinama, koja čine sastavni deo te prijave, na obrascu **Specifikacija uz poresku prijavu _____**. U obrazac specifikacije, koja se podnosi uz poresku prijavu, isplatalac unosi podatke o uplati poreza na dohodak građana (iskazanog u poreskoj prijavi) prema opštini kojoj se usmerava porez. Porez na dohodak na prihode od nepokretnosti i na ostale prihode **usmerava se prema opštini na čijoj teritoriji primalac prihoda ima prebivalište, odnosno boravište**. Naime, prema odredbama člana 18. stav 3. tačka 1) Pravilnika o načinu utvrđivanja, plaćanja i evidentiranja poreza, u kolonu 2. Specifikacije unosi se šifra opštine na čijoj teritoriji zaposleni, odnosno drugi primalac prihoda ima **prebivalište, odnosno boravište – prema kojoj je usmerena uplata poreza na dohodak građana**, iz čega proizlazi

da se kod svake vrste prihoda gde se sastavlja specifikacija porez usmerava prema prebivalištu, odnosno prema boravištu fizičkog lica.

Uplatni računi za uplatu javnih prihoda za prihode od zakupa nepokretnosti dati su u tabeli.

Primer obračuna zakupnine

Zakupodavac fizičko lice izdao je u zakup nepokretnost pravnom licu – NVO, a ugovorena neto zakupnina iznosi 280.000 dinara mesečno. Ugovorom je uređeno da primalac usluge – zakupac obračunava zakupninu i izdaje dokument o obračunu naknade. Zakupac je izdao dokument o obračunu, a zakupodavac se pismeno saglasio .

U nastavku dajemo primer obračuna koji izdaje primalac usluge – zakupac, a na sledećoj strani dajemo popunjen Obrazac PP OPJ-4. Uz ovaj obrazac se dostavlja i Specifikacija uz poresku prijavu.

Zakupodavac:
Bobičić Mirjana, Beograd
Ulica Maršala Birjuzova 53
PIB (JMBG): 1710966970015

Zakupac:
„NVO“ Centar za prava manjina
Ul. Gospodar Jovanova 21
PIB: SR 198765432
Beograd 30.06.2007.

OBRAČUN USLUGE ZAKUPA BR. 1/2007

za period od 1.06. do 30.06.07. godine
za zakup stana u Beogradu Gospodar Jovanova 21
po Ugovoru br 01/2007 od 27.05.2007 godine

1.	Vrednost zakupa (poreska osnovica za PDV)	333.333
1a.	Normirani troškovi (20%)	66.667
1b.	Oporezivi prihod (red. br. 1 – red. br. 1a)	266.666
1v.	Porez na dohodak građana (red. br. 1b Ć 20%)	53.333
1g.	Iznos za isplatu (red. br. 1 – red. br. 1v)	280.000

Obračun sastavio
Janko Janković

M. P.

Odgovorno lice
Petar Petrović

Saglasan sa obračunom–
zakupodavac Bobičić Mirjana

PP OPJ-4

PORESKA PRIJAVA
O OBRAČUNATOM I PLAĆENOM POREZU NA PRIHODE OD NEPOKRETNOSTI
I OD DAVANJA U ZAKUP POKRETNIH STVARI

Isplata izvršena: _____ 200_ godine

Unose se celi brojevi, bez decimala

Red. br.	OPIS	Iznos	Uplatni račun
1	2	3	4
I	PRIHODI OD NEPOKRETNOSTI		
1.	Prihodi – ugovorena zakupnina (član 66. stav 2. Zakona)	333.333	
2.	Troškovi:		
2.1.	Normirani (1. x 20 %)	66.667	
2.2.	Stvarni		
3.	Oporezivi prihod (1. – 2)	266.666	
4.	Porez na dohodak građana (3. x 20 %)	53.333	840-711143843-82
5.	Iznos za isplatu (1. – 4)	280.000	
II	PRIHODI OD DAVANJA U ZAKUP POKRETNIH STVARI		
6.	Prihod – ugovorena zakupnina (član 82. Zakona)		
7.	Troškovi:		
7.1.	Normirani (6. x ____%)		
7.2.	Stvarni		
8.	Oporezivi prihod (6. – 7)		
9.	Porez na dohodak građana (8. x ____ %)		
10.	Iznos za isplatu (6. – 9		
III	UKUPNO PLAĆENI POREZ		
11.	Ukupno obračunat i plaćen porez na prihode od nepokretnosti i od davanja u zakup pokretnih stvari (4. + 9)	53.333	

7. Kako knjižiti zakupninu?

Knjiženje troška zakupnine kod zakupca-NVO, u slučaju kada je zakupodavac fizičko lice, vrši se stavom 525/465, 489, u iznosu koji se odnosi na obračunski period. Ako je zakupodavac obveznik PDV, prethodni porez knjiži se na teret računa 270 (ili 272), a u korist računa 465.

Zakupnina koja se plaća za više meseci unapred, ali ne više od 12 meseci, knjiži se na teret računa 280 – Unapred plaćeni troškovi, a na kraju obračunskog perioda prenosi se odgovarajući deo na teret računa 525. Ako se zakupnina plaća unapred za period duži od 12 meseci, tada se knjiži na teret računa 014 – Ostala nematerijalna ulaganja.

8. Da li se PDV plaća na prihod od zakupnine?

Obaveza obračunavanja i plaćanja PDV kod prihoda od davanja u zakup nepokretnosti zavisi od toga da li je fizičko lice – zakupodavac poreski obveznik ili ne.

Naime, ukoliko ispunjava uslove propisane članom 8. Zakona o PDV, odnosno samostalno obavlja delatnost davanja u zakup kao trajnu aktivnost u cilju ostvarivanja prihoda i pri tome u prethodnih 12 meseci ostvaruje promet veći od 2.000.000, fizičko lice je dužno da se prijavi nadležnom poreskom organu za evidentiranje u sistem PDV, da obračunava PDV na usluge zakupa i da se pridržava odredbi Zakona o PDV, nezavisno od toga da li je svoju delatnost registrovalo ili ne (da vodi PDV evidencije, obračunava i plaća PDV, podnosi poreske prijave na obrascu PP-PDV, itd.).

Međutim, u skladu sa odredbama člana 33. stav 3. Zakona o PDV, zakupodavac – fizičko lice može do podnese poresku prijavu na Obrascu EPPDV, ako je u prethodnih 12 meseci ostvario promet veći od 1.000.000 dinara, ako za to ima interes.

Osnovica za obračun PDV je bruto zakupnina, odnosno bruto prihod iz člana 66. stav 2. Zakona o porezu na dohodak.

Ukoliko je fizičko lice obveznik PDV, ono je dužno da izda račun ili drugi dokument koji služi kao račun (obračun, ugovor i sl.) za izvršenu uslugu ili isporučeno dobro i iskaže PDV na računu u skladu sa odredbama člana 42. Zakona o PDV. Međutim, iz praktičnih razloga, bolje je da račun, odnosno dokument o obračunu izda primalac usluge, odnosno dobra, u skladu sa **članom 43. Zakona o PDV**, pri čemu je potrebno da se izvršilac posla pismeno saglasi sa iskazanim PDV.

Ukoliko je zakupac obveznik PDV, porez iskazan na računu može se koristiti kao prethodni porez, tako da PDV ne utiče na cenu zakupa, osim ako je zakupac lice koje nije obveznik PDV.

Naime, račun ili drugi dokument o obračunu može izdati obveznik kao primalac usluga pod sledećim uslovima:

- 1) ako obveznik – primalac dobara i usluga ima pravo da iskaže PDV u računu;
- 2) ako između obveznika koji izdaje i obveznika koji prima dokument o obračunu postoji saglasnost da obračun prometa dobara i usluga izvrši primalac dobara i usluga;
- 3) ako je dokument o obračunu dostavljen obvezniku koji je isporučio dobra ili uslugu;
- 4) ako se obveznik koji je isporučio dobra i usluge pismeno saglasio sa iskazanim PDV.

Za razliku od poreza na dohodak gde porez plaća isplatilac – pravno lice ili preduzetnik, obveznik obračuna i plaćanja PDV je fizičko lice zakupodavac. Prema tome, isplatilac prihoda je dužan da obračuna i plati porez po odbitku (porez na dohodak građana), **a iznos PDV, zajedno sa ugovorenom neto naknadom isplatiće fizičkom licu jer je obveznik PDV to lice a ne isplatilac naknade.** Obračunati PDV isplatilac prihoda iskazuje kao prethodni porez na računu 270, osim kod zakupa stanova i stambenih objekata. Naime, u skladu sa članom 25. stav 2. tačka 4) Zakona o PDV, na usluge zakupa stanova i stambenih objekata, ako se koriste za stambene potrebe, ne plaća se PDV, bez prava na odbitak prethodnog poreza. Međutim, ukoliko se stanovi i stambeni objekti koriste za druge potrebe, PDV se obračunava, ako je zakupodavac obveznik PDV.

Prema odredbi člana 12. stav 3. tačka 1) Zakona o PDV, kao **mesto prometa** usluge koja je neposredno povezana sa nepokretnošću smatra se mesto gde se nalazi nepokretnost, tako da se PDV obračunava samo na zakup nepokretnosti koja se nalazi u Republici Srbiji.

Obaveza obračuna PDV na uslugu iznajmljivanja nepokretnosti postoji i u slučaju kada se nepokretnost nalazi u Republici, a uslugu iznajmljivanja te nepokretnosti vrši strano lice koje u Republici nema sedišta ili stalnu poslovnu jedinicu. U tom slučaju strano lice treba da odredi poreskog punomoćnika kao poreskog dužnika (koji ne mora da bude i obveznik PDV), a ako ne odredi poreskog punomoćnika, poreski dužnik je lice kojem je nepokretnost data u zakup. Saglasno sa odredbom člana 10. stav 2. Zakona ovaj poreski dužnik ako je istovremeno i obveznik, dužan je da ispuni obavezu koja je ovim zakonom propisana za obveznika, osim izdavanja računa.

Na osnovu navedenih odredbi Zakona o PDV proizlazi da obaveza obračuna PDV na usluge zakupa poslovnog prostora postoji:

- u slučaju da se nepokretnost koja se iznajmljuje nalazi u Republici, a uslugu iznajmljivanja vrši obveznik PDV;
- u slučaju kada se nepokretnost nalazi u Republici, a uslugu iznajmljivanja te nepokretnosti vrši strano lice koje u Republici nema sedišta ili stalnu poslovnu jedinicu, strano lice mora da odredi poreskog punomoćnika kao poreskog dužnika (koji ne mora da bude obveznik PDV), a ako ne odredi poreskog punomoćnika, poreski dužnik je lice kome je nepokretnost data u zakup (član 10. stav 1. tačka 3) Zakona o PDV).

U slučaju da je obveznik PDV dao u zakup nepokretnost koja se nalazi u Republici (osim stanova i stambenog objekta, ako se koristi za stambene potrebe), dužan je da obračuna PDV po opštoj stopi od 18%.

Ukoliko je obveznik PDV poreski dužnik po osnovu člana 10. stav 1. tač. 2) ili 3) Zakona, poreski punomoćnik, odnosno zakupac – korisnik usluge, a uslugu davanja u zakup nepokretnosti koja se nalazi u Republici vrši strano lice, poreski punomoćnik ili zakupac kao obveznik iskazuje obavezu za PDV (po internom obračunu) i u isto vreme, saglasno sa odredbom člana 28. stav 5. Zakona, isti iznos iskazuje kao prethodni porez.

Ukoliko je zakupodavac domaće lice koje nije obveznik PDV (nije evidentiran za PDV), obaveza za obračun PDV ne postoji.

U pogledu vremena pružanja usluge zakupa nepokretnosti prema odredbi člana 15. stav 1. tačka 2) Zakona o PDV smatra se da je usluga pružena danom kada je prestao pravni odnos koji je osnov pružanja usluge, bez obzira na to da li je zakup nepokretnosti ugovoren na određeno ili neodređeno vreme. Kako se najčešće za ovakvu vrstu usluga izdaju periodični (najčešće mesečni) računi, promet usluga smatra se izvršenim poslednjeg dana perioda za koji se izdaje račun (poslednjeg dana u mesecu).

Prema odredbama člana 16. stav 1. Zakona o PDV, smatra se da je PDV obaveza nastala danom kada se izvrši promet usluga (poslednjeg dana u mesecu ako se izdaje periodični račun) ili naplata ukoliko je naknada ili deo naknade naplaćen pre prometa usluga.

Kada je naknada za uslugu zakupa plaćena unapred (avansno), obaveza obračunavanja PDV nastaje u momentu naplate, odnosno u momentu isplate zakupodavcu. Ako je ugovoreno plaćanje zakupnine po isteku određenog perioda (meseca, tromesečja, polugodišta i dr.), obaveza obračunavanja PDV nastaje po isteku ugovorenog perioda, tj. zadnjeg dana u mesecu, tromesečju i dr.

9. Kako se tretiraju dodatna ulaganja na nepokretnosti?

Imajući u vidu odredbe ZOO po kojima je zakupodavac dužan da održava nepokretnost u ispravnom stanju za vreme trajanja zakupa i da radi toga vrši potrebne opravke na njoj, ako zakupac preuzme na sebe obavezu održavanja zakupljene stvari (nepokretnosti), zakupodavac je dužan da zakupcu nadoknadi troškove koje je ovaj učinio za održavanje stvari, a koje bi on sam bio dužan da učini. Prihode od nepokretnosti čine ostvarena zakupnina i vrednost svih realizovanih obaveza i usluga na koje se obavezao zakupac, odnosno podzakupac.

Tako, na primer, troškovi adaptacije poslovnog prostora koji je dat u zakup a koje snosi zakupac imaju tretman **zakupnine**, o čemu je Ministarstvo finansija i ekonomije dalo mišljenje br. 414–00–00200/2003–04 od 19.01.2004. godine.

Troškovi popravki, rekonstrukcija, adaptacija poslovnog prostora, kao i troškovi telefonskih, vodovodnih i elektro priključaka, ukoliko ih snosi zakupac, predstavljaju prihod od nepokretnosti za zakupodavca u skladu sa odredbama člana 66. stav 2. Zakona o porezu na dohodak građana.

Prihodima od nepokretnosti smatraju se i sredstva koja zakupac uloži u prostor koji je uzeo u zakup (dovršene gradnje, adaptacija, rekonstrukcija, modernizacija i sl.). U praksi je vrlo čest slučaj da je predmet ugovora o zakupu nedovršeni objekat ili poslovni prostor koji je potrebno adaptirati, a da se zakupac obavezuje da umesto da plaća zakupninu za određeni period, sopstvenim sredstvima dovrši ili adaptira poslovni prostor. Troškovi koji nastanu s tim u vezi takođe predstavljaju zakupninu, nezavisno od toga što se ona ne isplaćuje direktno zakupodavcu, i opozuju se na isti način kao i zakupnina.

Međutim, u slučaju ako se radi o montiranju uređaja od strane zakupca koji se mogu demonirati a da se pri tom ne remeti nepokretnost u građevinskom smislu, tada ovi troškovi ne predstavljaju prihod od nepokretnosti, o čemu je Vrhovni sud Srbije doneo presudu U. 2679/02 od 5.02.2003. godine .

10. Kako se tretiraju troškovi sitnih opravki i korišćenja zakupljene nepokretnosti?

Pod troškovima sitnih popravki izazvanih redovnom upotrebom stvari koji padaju na teret zakupca, kod nepokretnosti mogu se podrazumevati troškovi krećenja, sitnih popravki bravarije, sanitarija, instalacija, zamena delova uređaja, zamena sijalica, zamena osigurača, i slično. Ako je ove popravke vršilo lice koje je obveznik PDV, tada zakupac – obveznik PDV može da koristi prethodni PDV uz ispunjenje uslova propisanih Zakonom o PDV. Zamena sanitarija, adaptacije i slične intervencije ne mogu se smatrati sitnim popravkama.

Ugovorom o zakupu potrebno je urediti na čiji teret padaju **troškovi korišćenja** zakupljene nepokretnosti, odnosno troškovi struje, telefona, komunalnih usluga (čišćenja, iznošenja smeća, potrošnje vode, grejanja) i sl. Ukoliko ovi troškovi padaju na teret zakupca (što je u skladu sa ZOO), oni mogu da budu uključeni u iznos zakupnine, a mogu i da se posebno iskazuju. Na koji način će se oni prevaljivati na zakupca zavisi od toga da li su zakupodavac i zakupac obveznici PDV. S tim u vezi, Ministarstvo finansija Republike Srbije dalo je mišljenje br. 413–00–00143/2005–04 od 25.08.2005. godine, a čiji deo glasi: *„troškovi PTT, električne energije, komunalni i slični troškovi koji nastaju od strane zakupca u toku korišćenja nepokretnosti – stana po osnovu ugovora o zakupu, a koje zakupac plaća direktno javnim, odnosno javno komunalnim preduzećima na osnovu ispostavljenih računa koji glase na ime zakupodavca, odnosno vlasnika nepokretnosti, po našem mišljenju ne podležu plaćanju poreza na dohodak građana na prihode od nepokretnosti.“*

Zakupac ne može da koristi PDV sadržan u računima za struju, telefon, komunalne usluge i dr. kao prethodni porez, s obzirom na to da računi glase na ime zakupodavca, a zakupodavac ne može iskazati PDV na računu zato što nije poreski obveznik.

Međutim, kada su zakupodavac i zakupac obveznici PDV, onda zakupodavac može da na računu pored osnovne cene zakupa iskaže i troškove korišćenja i da na ukupnu vrednost zaračuna PDV. Ovako zaračunati PDV može se koristiti kao prethodni porez.

11. Kako se oporezuje prihod od nepokretnosti koji ostvaruje nerezident za nepokretnu imovinu u Srbiji ?

Ugovorima o izbegavanju dvostrukog oporezivanja koje je zaključila Srbija (Jugoslavija, Srbija i Crna Gora) određuje se da se dohodak koji rezident države ugovornice ostvari od nepokretnosti imovine, koja se nalazi u drugoj državi ugovornici oporezuje u toj drugoj državi (državi izvora).

Ovo je zbog toga što postoji neposredna ekonomska veza između nepokretnosti imovine i države izvora – države ugovornice u kojoj se nepokretnost nalazi. Ovo rešenje primenjuje se kako na dohodak ostvaren neposrednim korišćenjem nepokretnosti imovine, tako i na dohodak koji se ostvari iznajmljivanjem ili korišćenjem na drugi način. To znači da se za nepokretnu imovinu koju nerezident poseduje u Srbiji prihod od zakupa te imovine oporezuje u Srbiji.

Obaveza podnošenja poreske prijave poreskom organu na čijoj teritoriji se nalazi nepokretnost na obrascu PPDG-2 važi i za nerezidente.

Ako je vlasnik nekretnosti u Srbiji fizičko lice nerezident, a zakupac srpsko pravno lice, odnosno preduzetnik, zakupac je dužan da obračunava i plaća porez na prihode od nepokretnosti po odbitku prilikom isplate prihoda nerezidentu. Poreska osnovica, poreska stopa, obrasci koji se podnose isti su kao i kada je zakupodavac rezident. Izuzetak čini usmeravanje. Naime, porez na dohodak usmerava se prema sedištu isplatioca, s obzirom na to da nerezident nema prebivalište, odnosno boravište u Srbiji. S obzirom na to da nerezident ostvaruje prihode koji se oporezuju po odbitku, za koje nije obavezno podnošenje poreske prijave, ne postoji obaveza određivanja punomoćnika, saglasno odredbama člana 14. stav 3. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji.

Ako je vlasnik nekretnosti u Srbiji fizičko lice nerezident, a zakupac fizičko lice rezident, porez se plaća po rešenju poreskog organa. Prema odredbama člana 14. stav 2. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, poreski obveznik – nerezident Republike koji nema stalnu poslovnu jedinicu na teritoriji Republike, odnosno koji ostvaruje prihode ili stiže imovinu na teritoriji Republike van poslovanja svoje stalne poslovne jedinice, dužan je da u roku od deset dana od dana početka ostvarivanja prihoda, odnosno sticanja imovine podložne oporezivanju na teritoriji Republike, obavesti Poresku upravu u sedištu o licu koje je njegov poreski punomoćnik.

Ugovori određuju metod koji će primenjivati Srbija i druga država ugovornica za eliminisanje dvostrukog oporezivanja dohotka od nepokretnosti imovine. Pri tome, Srbija i druga država ugo-

vornica mogu primenjivati isti ili različit metod. U ugovorima koje je Srbija (Jugoslavija, SCG) do sada zaključila, primenjuju se sledeći metodi:

- metod izuzimanja kod kojeg se dohodak rezidenta države ugovornice koji se, u skladu sa odredbama ugovora, oporezuju u drugoj državi ugovornici, izuzimaju od oporezivanja u državi rezidentnosti;
- metod kredita prema kojem rezidentu države ugovornice, koji ostvaruje dohodak, koji se prema odredbama ugovora, oporezuje u drugoj državi ugovornici, država rezidentnosti odobrava odbitak od poreza na dohodak tog rezidenta iznos koji odgovara porezu na dohodak koji je plaćen u drugoj državi ugovornici.

Međutim, odbitak od poreza na dohodak u državi rezidentnosti ne može biti veći od njenog poreza na dohodak, na kapitalni dobitak i na imovinu koji podležu oporezivanju u drugoj državi ugovornici.

12. Primer ugovora o zakupu

Forma ugovora o zakupu nije propisana zakonom. Pri davanju u zakup imovine zaključuje se ugovor o zakupu kojim se zakupodavac obavezuje da preda određenu imovinu na upotrebu zakupcu. Zakupac se obavezuje da mu za to plaća zakupninu i da mu po isteku određenog vremena vrati neoštećenu imovinu. U nastavku dajemo primer ugovora o zakupu nepokretnosti između pravnih lica.

Ugovor o zakupu poslovnog prostora

zaključen dana _____ u _____, između _____ iz _____, ul. _____, br. _____, tekući-račun br. _____, koga zastupa _____ kao zakupodavca (u daljem tekstu: Zakupodavac) i _____ iz _____, ul. _____, br. _____, tekući-račun br. _____, koga zastupa _____ kao zakupca (u daljem tekstu: Zakupac).

Zakupodavac i zakupac su se sporazumeli o sledećem:

Član 1.

Zakupodavac se obavezuje da preda Zakupcu na korišćenje poslovni prostor koji se nalazi u _____, ul. _____, br. _____, čija je površina _____ m². Poslovni prostor se sastoji od _____ prostorija (pomoćnih prostorija, skladišta i sl.).

Član 2.

Poslovni prostor je (nije) opremljen opremom za obavljanje delatnosti, koja je popisana i predata u ispravnom stanju Zakupcu uz zapisnik o primopredaji poslovnog prostora.

Član 3.

Zakupodavac se obavezuje da zakupcu preda na korišćenje poslovni prostor koji je predmet ovog ugovora u roku od _____ dana od dana zaključenja ugovora.

Zakupodavac je dužan da zakupcu nadoknadi pričinjenu štetu, ako bez opravdanih razloga ne ispuni obavezu iz prethodnog stava.

Član 4.

Zakupac će poslovni prostor koristiti za obavljanje _____ delatnosti i ne može ga koristiti za druge namene bez saglasnosti zakupodavca.

Član 5.

Poslovni prostor daje se u zakup za period od __ godina, od dana zaključenja ugovora.

Član 6.

Zakupac se obavezuje da plaća zakupninu u mesečnom neto (bruto) iznosu od _____ dinara. Zakupnina se plaća unapred, najkasnije do 10. u mesecu za tekući mesec, na osnovu ispostavljenog računa od strane Zakupodavca (bez ispostavljanja računa).

Član 7.

Zakupac je dužan da snosi troškove upotrebe telefona, električne energije, parnog grejanja, čišćenja i druge komunalne troškove nastale u vezi sa korišćenjem zakupljenog poslovnog prostora.

Zakupodavac je dužan da redovno plaća troškove iz prethodnog stava i da odmah po dobijanju računa zahteva refundaciju troškova od zakupca, dostavljanjem knjižnog zaduženja u čijem je prilogu kopija računa za navedene troškove.

Član 8.

Zakupodavac je dužan da snosi troškove održavanja poslovnog prostora u ispravnom stanju. Troškove održavanja i popravke opreme u poslovnim prostorijama snosi zakupodavac.

Član 9.

Zakupac nema pravo da vrši bilo kakve promene na zakupljenom poslovnom prostoru (adaptacije i slično) bez pismene saglasnosti Zakupodavca.

Član 10.

Zakupac ne može zakupljeni poslovni prostor dati u zakup drugome (podzakup), bez prethodne pismene saglasnosti Zakupodavca.

Član 11.

Ovaj ugovor prestaje da važi istekom roka na koji je zaključen.

Ako po isteku vremena za koje je ugovor zaključen, zakupac produži da koristi poslovni prostor, a Zakupodavac se tome ne protivi, smatra se da je zaključen nov ugovor na neodređeno vreme, pod istim uslovima kao i ovaj ugovor.

Član 12.

Ugovor o zakupu može prestati otkazom jedne od ugovorenih strana.

Otkazni rok za otkaz ugovora iznosi _____ dana.

Zakupodavac može otkazati ugovor o zakupu ako zakupac ne plati zakupninu ni u roku od ___ dana po isteku roka za plaćanje.

Član 13.

Zakupac je dužan da po prestanku zakupa vrati Zakupodavcu neoštećen poslovni prostor u roku od pet dana, u stanju u kojem ga je primio.

Zakupac ne odgovara za istrošenost poslovnog prostora, uređaja i opreme, koja je nastala redovnom upotrebom.

Član 14.

Ovaj ugovor sastavljen je u četiri primerka, od kojih su dva za Zakupodavca, a dva za Zakupca.

Član 15.

Za sve što nije uređeno ovim ugovorom primenjivaće se Zakon o obligacionim odnosima.

Član 16.

Ugovorne strane saglasne su da sva pitanja u vezi sa ovim ugovorom rešavaju sporazumno. U slučaju spora spor će biti rešavan pred nadležnim sudom.

Zakupodavac

Zakupac

6. Zakup pokretne imovine od strane NVO

1. Uvod

Zakon o obligacionim odnosima potpuno isto tretira i zakup pokretne imovine u odnosu na zakup nepokretnosti, tako da osnovni elementi iskazani u prethodnom poglavlju važe i za ovu vrstu zakupa.

Ugovori o zakupu opreme, transportnih sredstava i druge pokretne imovine uređeni su odredbama čl. 567. do 599. Zakona o obligacionim odnosima („Službeni list SFRJ“, br. 29/78, 39/85, 57/89 i „Službeni list SRJ“ 31/93, u daljem tekstu ZOO).

Osnovni elementi za ovu vrstu zakupa su :

- ugovor o zakupu je specifičan vid ugovora kojim se zakupodavac obavezuje da zakupoprimcu preda određenu stvar na upotrebu, a ovaj se obavezuje da mu za to plaća određenu zakupninu.
- za ugovore o upotrebi pokretne imovine po osnovu zakupa ne postoji obaveza overavanja kod suda ili u opštini kao što je to slučaj kada se radi o ugovoru o kupoprodaji nepokretnosti.
- ugovor se sastavlja u pisanoj formi, u kome precizno treba definisati sve elemente, a naročito prava i obaveze ugovornih strana, uzimajući u obzir odredbe ZOO.
- ugovori o zakupu mogu se zaključivati u stranoj valuti, a plaćati u dinarima, a može se ugovoriti i plaćanje u devizama, saglasno odredbama člana 34. Zakona o deviznom poslovanju („Službeni glasnik RS“, br. 62/2006).

2. Kako se utvrđuje porez na prihod od davanja u zakup pokretne imovine ?

Prema odredbama člana 82. Zakona o porezu na dohodak građana, prihodi koje obveznik ostvari davanjem u zakup opreme, transportnih sredstava i druge pokretne imovine, smatraju se ostalim prihodima. Obveznik poreza na dohodak građana za prihode ostvarene davanjem u zakup pokretne imovine je fizičko lice koje tu imovinu izdaje u zakup.

Osnovicu za obračun poreza na dohodak čini ostvareni neto prihod. Oporezivi prihod utvrđuje se kada se od bruto prihoda odbiju normirani troškovi u visini od 20%. Bruto prihod obuhvata ostvarenu zakupninu i vrednost svih realizovanih obaveza i usluga na koje se obavezao zakupac (popravke, zamena delova i sl.).

Stopa poreza na prihode od zakupa pokretne imovine je 20%.

Prema odredbama člana 82. stav 4. Zakona o porezu na dohodak građana, obvezniku koji to zahteva i dokumentuje, poreski organ će umesto normiranih troškova priznati troškove amorti-

zacije, finansiranja, investicionog i tekućeg održavanja i druge stvarne troškove u vezi sa stvarima koje je dao u zakup.

Prema tome, ukoliko ugovorom o zakupu, obavezu održavanja zakupljene stvari umesto plaćanja zakupnine za određeni period preuzme na sebe zakupac, svi troškovi koji s tim u vezi nastanu imaju tretman zakupnine na koju se obračunava i plaća porez na dohodak građana. Naime, prihodom od zakupnine smatra se ne samo novčana naknada (zakupnina), već i vrednost svih realizovanih obaveza i usluga na koje se obavezao zakupac.

Porez na dohodak građana na prihode od davanja u zakup pokretnih stvari plaća se:

- **po odbitku** od svakog pojedinačno ostvarenog prihoda, ako je zakupac – isplatilac prihoda pravno lice-NVO,
- po **rešenju** poreskog organa, ako isplatilac prihoda nije pravno lice -NVO.

Obračun, obustavljanje i uplatu poreza vrši pravno lice-NVO, kojem je fizičko lice izdalo u zakup imovinu u momentu isplate prihoda. Pod pravnim licem podrazumeva se i deo pravnog lica, odnosno poslovna jedinica nerezidentnog pravnog lica koja je registrovana kod nadležnog državnog organa (predstavništvo i dr.), kao i državni organi i organizacije.

Porez po odbitku obračunava, obustavlja i uplaćuje na propisane račune isplatilac u momentu isplate prihoda za svakog obveznika i za svaki pojedinačno isplaćeni prihod. Porez po rešenju plaća sam obveznik – fizičko lice zakupodavac.

Ako je zakupodavac fizičko lice koje je obveznik PDV, onda postoji obaveza obračuna PDV na zakup pokretne imovine. Za razliku od poreza na dohodak građana gde porez plaća isplatilac – pravno lice ili preduzetnik, obveznik obračuna i plaćanja PDV je fizičko lice zakupodavac.

Prema tome, isplatilac prihoda od zakupa dužan je da obračuna i plati porez po odbitku, **a iznos PDV, zajedno sa ugovorenom neto naknadom isplatiće zakupodavcu, jer je obveznik PDV to lice a ne isplatilac naknade.** Obračunati PDV isplatilac prihoda iskazuje kao prethodni porez na računu 270.

Mesto i vreme prometa usluge zakupa i nastanak poreske obaveze uređeni su odredbama čl. 12, 15. i 16. Zakona o PDV.

Kada je naknada za uslugu zakupa plaćena unapred, obaveza obračunavanja PDV nastaje u momentu naplate, odnosno u momentu isplate zakupodavcu. Ako je ugovoreno plaćanje zakupnine po isteku određenog perioda (meseca, tromesečja, polugodišta i dr.), obaveza obračunavanja PDV nastaje po isteku ugovorenog perioda, tj. zadnjeg dana u mesecu, tromesečju i dr. Prema tome, u slučajevima kada zakupac nije u mogućnosti da plaća zakupninu (npr. blokiran mu je račun), obaveza obračunavanja PDV nastaje po isteku ugovorenog roka plaćanja.

Prema odredbama člana 95. Zakona, obveznik poreza na prihode od nepokretnosti iz člana 67. ovog zakona, kao i obveznik poreza na prihode od davanja u zakup pokretnih stvari iz člana 82. ovog zakona, dužni su da podnesu poresku prijavu **PPDG-4** i u slučaju kada se ovaj porez plaća po odbitku, najkasnije **u roku od 15 dana od dana zaključenja ugovora o zakupu, odnosno podzakupu**. Ova obaveza propisana je za sva fizička lica – zakupodavce, nezavisno od toga da li je zakupac pravno ili fizičko lice i nezavisno od visine zakupnine. Poreska prijava za utvrđivanje poreza na prihode od zakupa pokretnih stvari podnosi se prema **prebivalištu poreskog obveznika** (fizičkog lica – zakupodavca).

Prijava za prihode od zakupa pokretnih stvari podnosi se na obrascu Poreska prijava za utvrđivanje poreza na prihode od davanja u zakup pokretnih stvari i na druge prihode na koje se plaća porez po odbitku za ____ godinu – obrazac **PPDG-4** u skladu sa Pravilnikom o obrascima poreskih prijava.

Imajući u vidu to da se zakupnina najčešće ugovara u neto iznosu, potrebno je preračunati neto iznos zakupnine na bruto iznos, radi obračuna poreza.

Ukoliko je zakupodavac fizičko lice koje nije obveznik PDV, na usluge zakupa pokretnih stvari se ne obračunava i ne plaća PDV.

Koeficijent za preračun sa neto na bruto iznos, iznosi **1,1904762**.

Formula za preračun sa neto na bruto iznos kada se na naknadu **ne plaća PDV**, a umesto normiranih se priznaju **stvarni troškovi**, glasi:

$$B = StT + 1,25N,$$

gde je: B – bruto iznos naknade; StT – nominalni iznos stvarnih troškova; N – neto naknada bez stvarnih troškova.

Ovi koeficijenti primenjuju se kod preračunavanja u bruto naknadu nezavisno od toga da li je zakupodavac obveznik PDV ili ne. Naime, primenom koeficijenta dobija se bruto naknada. Ona je osnovica za obračun PDV, koji se dodaje na bruto naknadu, dok se porez na dohodak građana odbija od bruto naknade. Kada je zakupodavac fizičko lice koje je obveznik PDV, ono je dužno da na zakup **obračuna PDV** po stopi 18%.

U nastavku dajemo koeficijente za preračun u bruto koji u sebi sadrže i PDV. Ovi koeficijenti se ne koristi prilikom obračuna, ali su korisni kod ugovaranja zato što se na osnovu njih može utvrditi cena koštanja zakupa, ako zakupac nije obveznik PDV ili je obveznik, a ne može da odbije prethodni PDV (bavi se delatnošću iz člana 25. Zakona o PDV). Preračunata stopa PDV iznosi 15,254237%.

Koeficijent za preračun **sa neto na bruto iznos, koji u sebi sadrži PDV**, kada se na naknadu plaća PDV iznosi **1,4047611**.

Formula za preračun sa neto na bruto iznos kada se na naknadu **plaća PDV**, a umesto normiranih se priznaju **stvarni troškovi**, glasi:

$$B_{pdv} = 1,18StT + 1,4749999N,$$

gde je: B_{pdv} – bruto iznos naknade sa PDV; StT – nominalni iznos stvarnih troškova;
N – neto naknada bez stvarnih troškova i PDV.

3. Kako obračunati zakupninu i popuniti poresku prijavu PP OPJ-4 ?

3.1. Primer obračuna zakupnine

NVO je obračunalo i uplatilo zakupninu za juni 2007. za putnički automobil fizičkom licu u ugovorenom neto iznosu od 10.000 dinara mesečno. Fizičko lice nije obveznik PDV.

Obračun

1)	Neto iznos zakupnine	10.000,00
2)	Koeficijent za preračun	1,1904762
3)	Bruto iznos zakupnine	11.904,76
4)	Normirani troškovi (r. br. 3 h 20%)	2.380,95
5)	Oporezivi prihod (r. br. 3 – r. br. 4)	9.523,81
6)	Porez na dohodak (r. br. 4 h 20%)	1.904,76
7)	Iznos za isplatu (r. br. 3 – r. br. 6)	10.000,00

3.2. Kako popuniti poresku prijavu PP OPJ-4 ?

Isplatalac prihoda od zakupa pokretnih stvari popunjava poresku prijavu na Obrascu PP OPJ-4, u skladu sa odredbama člana 13. Pravilnika o načinu utvrđivanja, plaćanja i evidentiranja poreza, koji podnosi nadležnoj organizacionoj jedinici Poreske uprave jednom mesečno, i to u roku od pet dana po isteku meseca, posebno za svaku isplatu izvršenu u prethodnom mesecu, u skladu sa članom 41. stav 3. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji.

Izuzetno veliki poreski obveznici podnose poresku prijavu istog dana kada je izvršena isplata, a najkasnije u roku od dva dana od dana isplate prihoda koji se oporezuje po odbitku.

Prilikom obračuna poreza na prihode od zakupnine polazi se od toga da se zakupnina ugovora u bruto iznosu bez PDV.

Kod zakupa pokretnih stvari ne popunjava se prvi deo a u delu II – Prihodi od davanja u zakup pokretnih stvari, u koloni 3 unosi se:

- (1) pod red. br. 6 – prihod koji čini ugovorena zakupnina od davanja u zakup ili podzakup pokretnih stvari, koja u sebi sadrži porez na dohodak građana;
- (2) pod red. br. 7 – iznos troškova koje je obveznik imao pri ostvarivanju i očuvanju prihoda (propisani normirani ili dokazani stvarni);
- (3) pod red. br. 8 – oporezivi prihod, kao razlika između prihoda sa red. br. 6. i iznosa troškova sa red. br. 7;
- (4) pod red. br. 9 – iznos poreza na dohodak građana na prihode od davanja u zakup pokretnih stvari, obračunat primenom propisane stope na oporezivi prihod sa red. br. 8;
- (5) pod red. br. 10 – iznos za isplatu, kao razlika između prihoda sa red. br. 6. i iznosa poreza sa red. br. 9;
- 3) u delu III – Ukupno plaćeni porez, u koloni 3 na red. br. 11. unosi se iznos ukupno obračunatog i plaćenog poreza na prihode od nepokretnosti i na prihode od davanja u zakup pokretnih stvari, kao zbir iznosa poreza sa red. br. 4. i 9.

U koloni 4 – Uplatni račun, podaci se unose na red. br. 9.

Uz poresku prijavu **PP OPJ-4**, podnosi se specifikacija uplate poreza prema opštinama, koja čine sastavni deo te prijave, na obrascu **Specifikacija uz poresku prijavu _____**.

Uplatni račun za plaćanje poreza na prihode od zakupnine dat je u tabeli.

PP OPJ-4

PORESKA PRIJAVA
O OBRAČUNATOM I PLAĆENOM POREZU NA PRIHODE OD NEPOKRETNOSTI
I OD DAVANJA U ZAKUP POKRETNIH STVARI

Isplata izvršena: _____ 200_ godine

Unose se celi brojevi, bez decimala

Red. br.	OPIS	Iznos	Uplatni račun
1	2	3	4
I	PRIHODI OD NEPOKRETNOSTI		
1.	Prihodi – ugovorena zakupnina (član 66. stav 2. Zakona)		
2.	Troškovi:		
2.1.	Normirani (1. x 20 %)		
2.2.	Stvarni		
3.	Oporezivi prihod (1. – 2)		
4.	Porez na dohodak građana (3. x 20 %)		
5.	Iznos za isplatu (1. – 4)		
II	PRIHODI OD DAVANJA U ZAKUP POKRETNIH STVARI		
6.	Prihod – ugovorena zakupnina (član 82. Zakona)	11.905	
7.	Troškovi:		
7.1.	Normirani (6. x 20 %)	2.381	
7.2.	Stvarni		
8.	Oporezivi prihod (6. – 7)	9.524	
9.	Porez na dohodak građana (8. x 20 %)	1.905	840-711145843-96
10.	Iznos za isplatu (6. – 9)	10.000	
III	UKUPNO PLAĆENI POREZ		
11.	Ukupno obračunat i plaćen porez na prihode od nepokretnosti i od davanja u zakup pokretnih stvari (4. + 9)	1.905	

4. Kako knjižiti zakupninu?

Knjiženje troška zakupnine kod zakupca, u slučaju kada je zakupodavac fizičko lice koje nije obveznik PDV, vrši se stavom 525/465, 489, u iznosu koji se odnosi na obračunski period. Ako je zakupodavac obveznik PDV, pored navedenih knjiženja, knjiži se i prethodni porez na teret računa 270 (ili 272), a u korist računa 465.

Zakupnina koja se plaća za više meseci unapred, ali ne više od 12 meseci, knjiži se na teret računa 280 – Unapred plaćeni troškovi, a na kraju obračunskog perioda prenosi se odgovarajući deo na teret računa 525. Ako se zakupnina plaća unapred za period duži od 12 meseci, tada se knjiži na teret računa 014 – Ostala nematerijalna ulaganja.

5. Kako tretirati troškove održavanja zakupljene stvari ?

Prema odredbama člana 570. stav 1. Zakona o obligacionim odnosima, zakupodavac je dužan da održava stvar u ispravnom stanju za vreme trajanja zakupa i da radi toga vrši potrebne opravke na njoj. Ako zakupodavac preuzme na sebe obavezu održavanja zakupljene stvari (pokretne imovine), zakupodavac je dužan da zakupcu naknadi troškove koje je ovaj učinio za održavanje stvari, a koje bi on sam bio dužan da učini.

Kod zakupa pokretnih stvari (uobičajeno su to motorna vozila), troškovi redovnih servisa, razne popravke, rezervni delovi i njihova zamena padaju na teret zakupodavca. Isto tako, troškovi u vezi za registracijom vozila, obaveznim osiguranjem i slično, predstavljaju troškove zakupodavca.

Kada zakupac učini neki od ovih troškova vezanih za održavanje zakupljenog vozila, on treba da traži od zakupodavca da mu nadoknadi troškove ili umanju naplatu zakupnine. Ukoliko zakupac vrši popravke vozila, kupuje auto-gume, akumulator, delove motora i druge rezervne delove za zakupljeno motorno vozilo, umesto da plaća zakupninu za određeni period, ovi troškovi predstavljaju troškove zakupnine, ako ih ne refundira od zakupodavca i dužan je da obračuna porez na dohodak građana (i eventualno PDV, ako je obveznik PDV).

6. Kako tretirati troškove korišćenja zakupljene stvari?

Prema odredbama člana 570. stav 3. Zakona o obligacionim odnosima, troškovi sitnih opravki izazvanih redovnom upotrebom stvari, kao i troškovi same upotrebe, padaju na teret zakupca. Zakupac je dužan da obavesti zakupodavca o potrebi opravke.

Po našem mišljenju, pod troškovima koji padaju na teret zakupca mogu se knjižiti na osnovu verodostojne dokumentacije sledeći troškovi u vezi sa zakupljenim vozilom: troškovi pogonskog goriva, ulje za podmazivanje motora, troškovi pranja vozila, vulkanizerske usluge (krpljenje guma), putarina i slično.

Ostali troškovi, ukoliko ih učini zakupac, imaju za zakupodavca tretman prihoda od zakupa.

Ugovorom o zakupu trebalo bi da se precizira šta je sve uključeno u naknadu koju zakupac plaća zakupodavcu, kako ne bi dolazilo do sporova u toku trajanja ugovora. Smatramo da bi obligaciono-pravni odnosi između pravnog lica, odnosno radnje i fizičkog lica kod zakupa pokretnih stvari, prava i obaveze ugovorenih strana morali biti pismeno, jasno i nedvosmisleno uređeni ugovorom.

Primer ugovora o zakupu je dat u prethodnom poglavlju ali se može iskoristiti i kao primer za sklapanje ugovora o zakupu pokretnosti uz određene modifikacije

7. NVO u sistemu poreza na dodatu vrednost (PDV)

1. Uvod

Porez na dodatu vrednost (u daljem tekstu PDV) je opšti porez na potrošnju koji se obračunava i plaća na isporuku dobara i pružanje usluga, u svim fazama proizvodnje i prometa dobara i usluga, kao i na uvoz dobara, osim ako Zakonom o PDV nije drukčije propisano.

PDV je u Republici Srbiji uveden odredbama Zakona o porezu na dodatu vrednost („Službeni glasnik RS“, br. 84/04, 86/04, 61/05 i 61/07– u daljem tekstu: Zakon o PDV)

Opšta stopa PDV iznosi 18%. Pored opšte stope, na određeni broj dobara i usluga primenjuje se posebna stopa od 8%, u skladu sa članom 23. Zakona o PDV. Poreska oslobođenja sa pravom na odbitak prethodnog poreza propisana su odredbama člana 24. Zakona o PDV, dok su poreska oslobođenja bez prava na odbitak prethodnog poreza propisana odredbama člana 25. Zakona o PDV.

Na osnovu Zakona o PDV doneti su podzakonski akti, od kojih su, za NVO najznačajniji:

- Pravilnik o obliku i sadržini prijave za evidentiranje obveznika PDV, postupku evidentiranja i brisanja iz evidencije i o obliku i sadržini poreske prijave PDV („Službeni glasnik RS“, br. 94/04 i 108/05, u daljem tekstu Pravilnik o poreskim prijavama).
- Pravilnik o obliku, sadržini i načinu vođenja evidencije o PDV („Službeni glasnik RS“, 107/04 i 67/05);
- Pravilnik o načinu i postupku ostvarivanja poreskih oslobođenja kod PDV sa pravom i bez prava na odbitak prethodnog poreza („Službeni glasnik RS“, 124/04, . . . i 112/06, u daljem tekstu: Pravilnik o poreskim oslobađanjima);
- Pravilnik o postupku ostvarivanja prava na povraćaj i o načinu i postupku refakcije PDV („Službeni glasnik RS“, 107/04 i 65/05);
- Pravilnik o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima kod kojih se mogu izostaviti pojedini podaci („Službeni glasnik RS“, 105/04, 140/04 i 67/05).

2. Poreski položaj NVO kada nisu poreski obveznici

Nevladine organizacije po pravilu nisu obveznici PDV, imajući u vidu da se većina njih bave isključivo delatnošću koja ne podleže ovoj obavezi.

Sredstva za svoj rad NVO stižu, najčešće, iz članarina svojih članova, priloga, donacija, poklona i dr. Za određene projekte, udruženja i organizacije mogu dobiti sredstva i iz državnog budžeta i budžeta lokalne samouprave. Pravno lice koje nije obveznik PDV ima isti status kao i krajnji

potrošač, pa tako i NVO. Pri kupovini svih dobara i usluga na tržištu, NVO snosi PDV kao trošak poslovanja.

Kada NVO koja nije obveznik PDV nabavlja dobra ili usluge za sopstvene potrebe ili za potrebe obavljanja svoje delatnosti od dobavljača koji su poreski obveznici, što je i najčešći slučaj, ona ima tretman krajnjeg potrošača. To znači da NVO nabavlja dobra i usluge sa obračunatim PDV od strane dobavljača poreskog obveznika i snosi teret PDV. Naime, obračunati PDV u fakturama dobavljača povećaće troškove NVO. Kada NVO ova nabavljena dobra daje (poklanja) bez naknade drugim licima, ona neće obračunavati PDV.

Primer 1:

Udruženje građana „A“ prikupilo je članarinu od svojih članova u iznosu od 1.500.000 dinara. Novčana sredstva nalaze se na tekućem računu udruženja. Na osnovu statuta, udruženje deo članarine u iznosu od 1.000.000 dinara poklanja Domu penzionera za potrebe krećenja, a za ostatak novca u iznosu od 300.000 dinara kupuje od trgovinskog preduzeća poreskog obveznika igračke, a za 200.000 kupuje slatkiše od trgovinskog preduzeća koje nije poreski obveznik i poklanja ih Domu za nezbrinutu decu.

Kao što smo već istakli, članarina ne predstavlja naknadu za promet dobara i usluga i ne podleže obavezi plaćanja PDV. To znači da udruženje prilikom prosleđivanja (poklanjanja) članarine u iznosu od 1.000.0000 Domu penzionera ne obračunava PDV, iz razloga što prenos novčanih sredstava bez obaveze primaoca da izvrši protivuslugu nije predmet oporezivanja PDV.

Prilikom nabavke igračaka (300.000) dobavljač poreski obveznik obračunaće u ulaznoj fakturi PDV od 18%. Obračunati porez povećava troškove poslovanja udruženja, odnosno udruženje se javlja kao krajnji potrošač. Prilikom nabavke igračaka od dobavljača koji nije poreski obveznik nema obračunatog PDV. Prilikom poklanjanja igračaka udruženje ne obračunava PDV, odnosno ne izdaje račun u smislu člana 42. Zakona, već treba da vodi evidencije kome je pomoć upućena (zbog knjiženja u knjigovodstvu).

Primer 2:

Humanitarna organizacija „B“ primila je donaciju u robi (npr. garderoba) od pravnog lica poreskog obveznika. Dobijenu garderobu poklanja izbeglicama – fizičkim licima.

Pravno lice poreski obveznik prilikom poklanjanja robe (garderobe) humanitarnoj organizaciji nema obavezu izdavanja računa iz člana 42. Zakona, u skladu sa odredbama Pravilnika o računima. Naime, obveznik PDV koji vrši promet licima koja nisu obveznici PDV nemaju obavezu izdavanja računa iz člana 42. Zakona o PDV. U ovom slučaju može da izvrši interni obračun PDV, jer u skladu sa članom 4. stav 4. tačka 2) Zakona o PDV, prometom dobara uz naknadu smatra se i svaki promet dobara bez naknade. Kada humanitarna organizacija poklanja datu garderobu izbeglicama, ne obračunava PDV.

3. Obveznici poreza na dodatu vrednost – NVO koje se bave oporezivom delatnošću

NVO mogu sticati sredstva za svoj rad i obavljanjem privredne delatnosti, koja podleže oporezivanju PDV. Činjenica da je NVO po pravilu nedobitna organizacija ne znači da se mora uzdržavati od obavljanja delatnosti koja donosi dobit. NVO može obavljati sve delatnosti koje su utvrđene statutom, osim onih koje su zakonom zabranjene.

Prema odredbama člana 8. Zakona o PDV, poreski obveznik je lice koje samostalno obavlja promet dobara i usluga, u okviru obavljanja delatnosti, kao trajnu aktivnost u cilju ostvarivanja prihoda. Uobičajeno je da su obveznici PDV pravna lica i preduzetnici, odnosno oni koji svojim kupcima prodaju dobra ili usluge uz naknadu.

Na primer, udruženje građana izdaje u zakup poslovni prostor, organizuje dobrotvorne priredbe, ima restoran ili kafić, izdaje časopise, značke, ambleme, drži školu plesa i dr. Za obavljanje navedenih delatnosti NVO ne mora da osnuje privredno društvo, već ih može samostalno obavljati. Međutim, uobičajeno je da se privredna delatnost mnogo efikasnije i racionalnije obavlja ukoliko se obavlja u okviru privrednog društva, nego u okviru NVO. Osnovni motiv obavljanja delatnosti (npr. trgovine) nije u tome da NVO ostvari određeni prihod i dobit, već da se ostvareni prihod iskoristi za obavljanje delatnosti zbog koje je NVO osnovana.

Primer:

Fitness klub registrovan je kao udruženje građana i vrši usluge rekreacije fizičkim licima. U prethodnih 12 meseci imao je ostvaren ukupan promet dobara i usluga veći od 2.000.000 dinara i postao je poreski obveznik. U izlaznim fakturama obračunava PDV, ali ima i pravo da koristi prethodni porez, pod uslovima iz člana 28. Zakona, za umanjenje svoje poreske obaveze po izlaznim računima.

Ukoliko se NVO, pored osnovne delatnosti bavi nekom delatnošću koja podleže PDV, ona postaje obveznik PDV ako joj vrednost isporučenih dobara i pruženih usluga, osim prometa opreme i objekata za vršenje delatnosti (u daljem tekstu: ukupan promet) prelazi iznos od 2.000.000 dinara u prethodnih 12 meseci.

Od 1. Januara 2008. godine cenzus za uključivanje u sistem PDV se menja sa 2.000.000 na 4.000.000 dinara.

Ako se nedobitna organizacija bavi delatnošću koja podleže PDV, ona se može prijaviti u sistem PDV i ako proceni da će u narednih 12 meseci ostvariti ukupan promet veći od 1.000.000 dinara (2.000.000 od 1.januara 2008. godine).

NVO koja se bavi delatnošću koja podleže PDV, a ima promet manji od 2.000.000 dinara (4.000.000 od 1.januara 2008. godine) smatra se malim poreskim obveznikom, u smislu člana 33. Zakona o PDV. Nedobitna organizacija koja se bavi delatnošću koja podleže PDV, a koja je u

prethodnih 12 meseci ostvarila ili procenjuje da će u narednih 12 meseci ostvariti ukupan promet veći od 1.000.000 dinara (2.000.000 od 1.januara 2008. godine), a manji od 2.000.000 dinara (4.000.000 od 1.januara 2008. godine) može se opredeliti za obavezu plaćanja PDV, podnošenjem evidencione prijave propisane u skladu sa Zakonom o PDV, nadležnom poreskom organu. U ovom slučaju, obaveza plaćanja PDV traje najmanje **dve godine**.

4. Prava i obaveze NVO – poreskih obveznika

Prema odredbama člana 37. Zakona o PDV, obveznik je dužan da:

- 1) podnese prijavu za PDV (evidenciona prijava);
- 2) izdaje račune o izvršenom prometu dobara i usluga;
- 3) vodi evidenciju u skladu sa ovim zakonom;
- 4) obračunava i plaća PDV i podnosi poreske prijave.

Obveznik PDV ima pravo da odbije prethodni porez sa ulaznih računa za svoje nabavke, uz uslove propisane članom 28. Zakona o PDV.

5. Obavezni sadržaj računa koje izdaje NVO koja je obveznik PDV i sadržaj računa NVO koja nije obveznik PDV

NVO obveznik PDV dužna je da izdaje račun ili drugi dokument u skladu sa članom 42. Zakona o PDV za svaki promet dobara i usluga drugim obveznicima.

Obaveza izdavanja računa postoji i ako NVO naplati naknadu ili deo naknade pre nego što je izvršen promet dobara i usluga (avansno plaćanje), s tim što se u konačnom računu odbijaju avansna plaćanja u kojima je sadržan PDV. Sadržina računa propisana je odredbama člana 42. stav 3. Zakona o PDV. Račun se izdaje u najmanje dva primerka, od kojih jedan zadržava izdavalac računa, a ostali se daju primaocu dobara i usluga.

NVO koja nije obveznik PDV nije dužna da na svojim računima navede klauzulu iz koje proizlazi da PDV nije zaračunat niti da navede član Zakona o PDV na osnovu koga je ona nije obveznik PDV.

6. Što se smatra ukupnim prometom u smislu člana 33. Zakona o PDV, kao kriterijuma za obavezu ulaska u krug obveznika PDV?

U skladu sa članom 33. Zakona o PDV, ukupnim prometom smatra se ukupan promet dobara i usluga bez PDV, osim prometa opreme za vršenje delatnosti, čija je pojedinačna vrednost najmanje 500.000 dinara bez PDV i osim prometa objekata za vršenje delatnosti, bez obzira na pojedinačnu vrednost. Prometom dobara i usluga smatraju se isporuke dobara i izvršene usluge uz naknadu i bez naknade.

Ukupnim prometom dobara i usluga, pored prometa opreme čija je pojedinačna vrednost najmanje 500.000 dinara bez PDV i prometa objekata bez obzira na pojedinačnu vrednost, ne smatra se ni:

I. promet dobara i usluga iz člana 6. Zakona o PDV. Naime, ovim odredbama precizirano je da se prometom dobara i usluga, u smislu Zakona o PDV, ne smatra:

- 1) prenos celokupne ili dela imovine, sa ili bez naknade, ili kao ulog, ako je sticalac poreski obveznik ili tim prenosom postane poreski obveznik i ako produži da obavlja istu delatnost;
- 2) prenos prava svojine na polovnim motornim vozilima, odnosno polovnim plovnim objektima, ako prenosilac nije poreski obveznik u smislu ovog zakona;
- 3) besplatno davanje poslovnih uzoraka u uobičajenim količinama za tu namenu kupcima ili budućim kupcima;
- 4) davanje poklona manje vrednosti, ako se daju povremeno različitim licima.

II. promet dobara i usluga, za koji iz definicije predmeta oporezivanja PDV iz člana 3. stav 1. tačka 1) Zakona o PDV, proizlazi da se ne smatra predmetom PDV, a koji se odnosi na:

- 1) isporuke dobara i pružanje usluga koje se, u skladu sa čl. 11. i 12. Zakona o PDV, vrše u inostranstvu, tj. čije mesto prometa nije teritorija Republike Srbije;
- 2) uzimanje dobara i vršenje usluga za sopstvene poslovne svrhe obveznika PDV;
- 3) naplate i isplate šteta po osnovu poslovanja;
- 4) sredstva koja se naplaćuju ili plaćaju u ime i za račun drugog lica (na primer, kod špeditera, gde se u ukupan promet uzima samo provizija ili naknada špediteru);
- 5) članarine;
- 6) dotacije, donacije u novcu, kao što su dotacije iz budžeta koje nisu neposredno povezane sa prometom dobara i vršenjem usluga, koje su samo finansijski priliv, kao i dotacije za koje primalac nema nikakvih obaveza prema donatoru, odnosno primalac ne vrši promet dobara i usluga donatoru, primljena novčana sredstva od humanitarnih organizacija i sl.

Po ovom pitanju, navodimo deo mišljenja Ministarstva finansija br. 413–00–01976/2005–04 od 4.08.2005. godine, koji glasi: „*Međutim, ukoliko novčana sredstva koja dobijate kao donaciju koristite za nabavku građevinskog materijala koji će se davati kao humanitarna pomoć, saglasno sa navedenom odredbom člana 3. Zakona, isporučilac građevinskog materijala, ako je PDV obveznik, dužan je da obračuna PDV.*“

- 7) subvencije, koje se primaju u vidu novčanih sredstava, a za koje primalac nije izvršio promet dobara i usluga, odnosno koje nisu neposredno povezane sa prometom dobara i usluga koji vrši primalac subvencije.

S tim u vezi Ministarstvo finansija dalo je mišljenje br. 413–00–2345/2005 od 27.09.2005. godine, koje glasi: „*Odredbom člana 3. Zakona o porezu na dodatu vrednost („Službeni glasnik*

RS“, br. 84/04, 86/04 i 61/05 – u daljem tekstu: Zakon) propisano je da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga (u daljem tekstu: promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Prenos novčanih sredstava nije predmet oporezivanja PDV, pod uslovom da se on ne vrši u cilju ispunjenja obaveze plaćanja prometa dobara ili usluga.

Prema odredbi člana 17. stav 1. Zakona, poresku osnovicu kod prometa dobara i usluga čini naknada (u novcu, stvarima ili uslugama) koju obveznik prima ili treba da primi za isporučena dobra ili pružene usluge, uključujući subvencije koje su neposredno povezane sa cenom tih dobara ili usluga, u koju nije uključen PDV, ako ovim Zakonom nije drukčije propisano.

Saglasno sa navedenom zakonskom odredbom, ako novčana sredstva u vidu subvencije predstavljaju deo naknade za promet dobara ili usluga, u tom slučaju u poresku osnovicu za obračun PDV uključuje se subvencija, u koji nije uključen PDV.

Međutim, u slučaju kada JKP Gradske tržnice primi novčana sredstva (subvenciju) za funkcionisanje preduzeća, pri čemu taj iznos novčanih sredstava ne predstavlja deo naknade za promet dobara i usluga koje to preduzeće vrši, u tom slučaju primljena novčana sredstva ne uključuju se u poresku osnovicu za obračun PDV.“

Po istom pitanju dato je i mišljenje Ministarstva finansija, broj: 413-00-0026/2007-04 od 5.03.2007. godine, čiji završni deo glasi:

„Saglasno navedenim zakonskim odredbama, kada obveznik PDV – JP Sportski centar „Mladost“ primi novčana sredstva iz budžeta grada Kragujevca za isplatu zarada zaposlenih, kao i za pokriće troškova otklanjanja štete nastale usled havarije na grejnom sistemu u prostorijama sportske dvorane „Jezero“, ova novčana sredstva ne uračunavaju se u osnovicu za obračun PDV primaoca sredstava – JP Sportski centar „Mladost“, s obzirom na to da se ne radi o novčanim sredstvima koja su neposredno povezana sa naknadom za promet koji vrši ovaj obveznik PDV.“

8) dividende i učešća u dobiti;

9) primljeni avansi za promet dobara i usluga (bez obzira na to što primljeni avansi podležu obavezi plaćanja PDV, ne mogu se uzeti u ukupan promet dobara i usluga, jer promet nije izvršen. Po ovom pitanju Ministarstvo finansija dalo je mišljenje br. 413-00-2541/2005-04 od 12.12.2005. godine, čiji završni deo glasi: *„U skladu sa navedenim zakonskim odredbama, u ukupan promet dobara i usluga za određivanje poreskog perioda obveznika PDV ne uračunavaju se primljena avansna sredstva, nezavisno od toga što je obveznik PDV, u skladu sa odredbom člana 16. Zakona, dužan da po osnovu primljenih avansnih sredstava za oporezivi promet dobara i usluga obračuna i plati PDV u skladu sa Zakonom.“*

- 10) kamate (zatezne i druge);
- 11) kursne razlike;
- 12) razlike po „valutnoj klauzuli“, i
- 13) depozit – garancije, pod uslovom da se sredstva depozita ne koriste za plaćanje prometa dobara i usluga. Po ovom pitanju Ministarstvo finansija dalo je mišljenje br. 413–00–01823/2005–04 od 5.08.2005. godine, čiji deo glasi: „S obzirom da preuzimanje depozita – garancije koju ste kao zakupodavac primili od firme „SET Computers“) ne predstavlja predmet oporezivanja prema napred navedenim zakonskim odredbama, nema ni obaveze obračunavanja PDV u ovom slučaju, pod uslovom da se sredstva depozita ne koriste za plaćanje zakupnine, odnosno da zakupoprimac plaća zakupninu u skladu sa ugovorom i pod uslovom da se sredstva depozita, nakon isteka ugovora, vraćaju zakupoprimcu, u skladu sa ugovorom o zakupu.“;

Po istom pitanju Ministarstvo finansija dalo je mišljenje broj: 413-00-1029/2006-04 od 17.11.2006. godine, čiji završni deo glasi:

„Primanje novčanih sredstava – depozita, bez obaveze primaoca novčanih sredstava da izvrši protivčinidbu davaocu (promet dobara ili usluga), u konkretnom slučaju depozita za eventualno načinjenu štetu po osnovu ugovora o održavanju manifestacija, ne smatra se predmetom oporezivanja PDV.“

- III. promet dobara i usluga koji strano lice izvrši obvezniku PDV, nezavisno od toga što je obveznik PDV za oporezivi promet stranog lica izvršen na teritoriji Republike Srbije poreski dužnik, što znači da ima obavezu obračunavanja i plaćanja PDV.

7. Na primljene donacije se ne obračunava PDV

Primljena novčana ili druga sredstva, a za koja je primalac sredstava nije obavezan da izvrši nikakvu uslugu niti da isporuči neka dobra davaocu sredstava ili licu koje on odredi, smatraju se donacijom, odnosno poklonom. Na donacije se ne plaća PDV, međutim, ukoliko je vrednost donacije preko 9.000 dinara, na donaciju se plaća porez na poklon i primalac donacije je dužan da podnese poresku prijavu Poreskoj upravi, o čemu pišemo u posebnom delu ovog priručnika.

U vezi sa tretmanom novčanih **donacija**, Ministarstvo finansija Republike Srbije dalo je mišljenje, prema kom primljene novčane donacije bez obaveze primaoca da davaocu donacije isporuči dobra ili izvrši uslugu, ne uključuju se u ukupan promet za određivanje poreskog perioda (mišljenje br. 413-00-02695/2005-04 od 22.12.2005. godine). Deo ovog mišljenja citiramo u nastavku:

„Primanje novčanih sredstava bez obaveze primaoca novčanih sredstava da izvrši protivčinidbu davaocu (promet dobara i usluga), ne smatra se predmetom oporezivanja PDV. Prema tome, u

ukupan promet dobara i usluga za određivanje poreskog perioda obveznika PDV ne uračunavaju se primljena novčana sredstva u vidu donacije.“

Primljena novčana ili druga sredstva na ime donatorstva, donacija po ugovoru ili drugom dokumentu, a za koja je primalac sredstava nije obavezan da izvrši neku uslugu ili isporuči neka dobra davaocu sredstava ili licu koje on odredi smatraju se donacijom (od latinske reči „dono, donare“ koja znači dati, davati bez ikakvog interesa, odnosno bez ikakve protivusluge ili drugog davanja). Međutim, ukoliko su primljena sredstva uslovljena nekom protivuslugom ili isporukom dobara, ona se ne mogu smatrati donacijom. .

Na transfere kojima državni organ pomaže finansiranje programskih i statutarnih zadataka NVO ne obračunava se PDV. Međutim ako se doznačena sredstva odnose na plaćanje određenog konkretnog programa koji sprovodi NVO, onda primljeni transfer predstavlja nadoknadu za obavljenu isporuku dobra ili pruženu uslugu, pri čemu NVO to ne naplaćuje od korisnika, već od državnog organa. U tom slučaju, radi se o oporezivoj delatnosti i primljena sredstva podležu obračunu PDV.

Sponzorstvo (za razliku od donatorstva) podrazumeva da primalac sredstava vrši uslugu sponzoru – davaocu sredstava. Najčešće je to usluga reklame, koja se smatra izvršenom u svim slučajevima kada primaoci sredstava obelodane sponzore (isticanjem reklame na sportskim terenima, navođenjem firmi sponzora prilikom raznih kulturnih, sportskih i drugih manifestacija, bilo prilikom održavanja tih manifestacija, na TV ili u dnevnoj i drugoj štampi i sl.). NVO – primalac sredstava treba da ispostavi račun ili drugi dokument. Ako je NVO obveznik PDV, račun mora biti izdat u skladu sa članom 42. Zakona o PDV, sa obračunatim PDV po stopi od 18%.

Primer:

NVO izdaje časopis, u časopisu reklamira proizvode privrednog društva, a istovremeno privredno društvo uplaćuje donaciju NVO. Ovde se ne radi o donaciji, već o naplaćivanju obavljenih usluga reklame, pa je NVO dužna da obračuna PDV po stopi od 18%, ako je obveznik PDV.

8. Na članarine se ne plaća PDV

Članarina ne predstavlja naknadu za promet dobara i usluga, ona se naplaćuje od svojih članova u jednakim iznosima i u određenim vremenskim periodima (mesečno, kvartalno ili godišnje) i koristi se za izvršavanje ciljeva koji su predviđeni statutom NVO.

Naime, udruženja građana i organizacije nisu poreski obveznici u smislu člana 8. st. 1. i 2. Zakona o PDV, jer prikupljanjem članarine, donacija i dr. ne vrše promet dobara i usluga u okviru obavljanja svoje delatnosti u cilju ostvarivanja prihoda. Članarine koje naplaćuju udruženja od svih članova moraju biti uređene pod jednakim uslovima za sve članove ili za pojedine kategorije

članova (deca, omladina penzioneri, zaposleni, nezaposleni i sl.). Jednaki uslovi ne podrazumevaju isti apsolutni iznos članarine za sve članove.

Ukoliko visina članarine zavisi od vrednosti isporučenih dobara ili korišćenja određenih usluga koje pruža NVO, onda se ne radi o članarini, već o naknadama za izvršene usluge koje ulaze u ukupan promet.

U vezi sa oporezivanjem članarina koje plaćaju članovi udruženja Ministarstvo finansija dalo je mišljenje br. 413-00-31/5-05-04 od 22. 01. 2005. godine a koje glasi:

„Odredbom člana 3. Zakona o PDV propisano je da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Članarine (novčana sredstva) koje plaćaju članice (osnivači) udruženja, a koje udruženje isključivo koristi za isplate zarada i drugih primanja zaposlenima u udruženju, plaćanje poreza i doprinosa, kao i troškovi poslovanja (struja, voda, telefon), nemaju tretman naknade za izvršene usluge.

Međutim, ukoliko se za članove udruženja vrši posebna usluga za koju se naplaćuje posebna naknada, na nju je udruženje dužno da obračuna PDV u poreskom periodu“.

Međutim, u praksi se često dešava da se u obliku članarine naplaćuje i neka usluga, pa je teško razgraničiti članarinu od naknade za izvršenu uslugu. Na primer, fitnes klub je registrovan kao udruženje građana i naplaćuje članarinu od svojih članova mesečno u jednakim iznosima. Uplatom članarine svaki član stiče pravo na rekreaciju u trajanju od 10 sati mesečno. U konkretnom slučaju, članarina pokriva određeni broj časova za rekreaciju i ne može se tretirati samo kao članarina, već je jedan deo članarina a drugi deo naknada za uslugu zakupa.

Koji deo predstavlja članarinu, a koji deo oporezivu uslugu, utvrđuje se od slučaja do slučaja, uzimajući u obzir pod kojim uslovima i po kojoj ceni se takve usluge pružaju drugim licima koja nisu članovi kluba. Tako na primer, ako NVO, pored članarine koja je ista za sve članove, izdaje časopis i od članova kojima sa dostavlja naplaćuje dodatnu članarinu na ime pretplate za časopis, tada se u poreskom smislu ne radi o članarini, već o naknadi za isporučeno dobro. Ako je NVO obveznik PDV, ona bi morala da obračuna PDV na takozvanu dodatnu članarinu, odnosno pretplatu na časopis.

9. Da li je NVO dužna da plati PDV na članarinu i donacije ako je obveznik PDV?

One NVO koje su obveznici PDV ne obračunavaju PDV na članarinu koju naplaćuju od svojih članova, niti na donacije, ako se zaista radi o članarini, odnosno donacijama.

10. NVO kao mali poreski obveznik i njen interes da se prijavi u sistem PDV

NVO – mali poreski obveznik koji za promet dobara i usluga koristi pretežno svoj rad, odnosno stvara relativno veću dodatnu vrednost nego što su mu troškovi koje mu drugi fakturišu (sa PDV), ima veći interes da se ne uključi u sistem PDV.

Ako se NVO bavi delatnošću na koju se obračunava PDV, a ostvaruje ili planira da ostvari promet dobara i usluga veći od 1.000.000 a manji od 2.000.000 dinara, **ona se može odlučiti da se uključi u sistem PDV.** Pri tome, ona treba da izvrši analizu prednosti i nedostataka koje sistem PDV pruža poreskim obveznicima.

Ako NVO – mali poreski obveznik planira da u narednih 12 meseci ostvari promet po osnovu prodaje dobara i usluga veći od 1.000.000, a manji od 2.000.000 dinara, a u međuvremenu mora da ima veće nabavke dobara i usluga sa obračunatim PDV, onda ona treba da se opredeli da postane obveznik PDV i pre nego što ispuni uslov da to učini po sili zakona. Pored toga, ako planira veću nabavku opreme, za NVO je povoljnije da odmah postane obveznik PDV, jer će obračunati PDV na opremu moći da koristi kao prethodni PDV i da ga povрати ili da ga iskoristi za umanjenje svoje poreske obaveze po izlaznim računima.

Ako NVO pretežno vrši promet dobara i usluga licima koja su obveznici PDV, onda je i za nju povoljnije da se opredeli da postane obveznik PDV. Ako se NVO ne opredeli da bude obveznik PDV, prethodni PDV sadržan u računima dobavljača za nju predstavlja trošak, odnosno poskupljuje njene nabavke, a PDV ne može da prenese na svog kupca. Ukoliko se prijavi u PDV, NVO može koristiti prethodni PDV, a istovremeno i njeni kupci to mogu za PDV koji im ona obračunava.

11. Rokovi za podnošenje evidencionih poreskih prijava za PDV za NVO koje se bave oporezivom delatnošću

Lice koje u tekućoj godini počinje da obavlja PDV aktivnost (osim novoosnovanih NVO) evidencionu prijavu – obrazac EPPDV i poresku prijavu – obrazac PPPDV podnosi u roku od 10 dana po isteku poreskog perioda u kojem je počelo da obavlja PDV aktivnost. Navedeni obrasci propisani su Pravilnikom o poreskim prijavama.

U skladu sa članom 38. stav 1. Zakona o PDV, Ministarstvo finansija Republike Srbije dalo je mišljenje br. 413-00-00043/2007-04 od 12. 02. 2007. godine. Prema ovom mišljenju, obveznik koji je u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet dobara i usluga veći od 2.000.000 dinara, dužan je da, počev od narednog dana u odnosu na dan kada je ostvario ukupan promet veći od 2.000.000 dinara, izdaje PDV račun, vodi evidenciju, obračunava PDV i da podnese evidencionu i prvu poresku prijavu u roku od 10 dana po isteku tekućeg poreskog perioda.

12. Rokovi za podnošenje poreskih prijava na obrascu PPPDV i plaćanje PDV za NVO koje se bave oporezivom delatnošću

Poresku prijavu na Obrascu PPPDV podnose lica iz člana 50. Zakona o PDV nadležnom poreskom organu u roku od 10 dana po isteku kalendarskog meseca, odnosno kalendarskog tromesečja. U istom roku se plaća PDV.

Obaveza podnošenja poreske prijave poreza na dodatu vrednost utvrđena je u članu 50. Zakona o PDV.

U poreskoj prijavi poreza na dodatu vrednost – Obrascu PPPDV vrši se obračun PDV za poreski period, tj. za kalendarski mesec ili kalendarsko tromesečje.

Na osnovu poreske prijave plaća se PDV za poreski period ili se podnosi zahtev za povraćaj PDV, odnosno utvrđuje pravo na poreski kredit.

Poreski period za koji se podnosi poreska prijava – Obrazac PPPDV je:

- kalendarski mesec za obveznika koji je u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet veći od 20.000.000 dinara ili procenjuje da će u narednih 12 meseci da ostvari ukupan promet veći od 20.000.000 dinara;
- kalendarski mesec za obveznika koji prvi put započne da obavlja delatnost u tekućoj godini, za tekuću i narednu kalendarsku godinu;
- kalendarsko tromesečje za obveznika koji je u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet manji od 20.000.000 dinara ili procenjuje da će u narednih 12 meseci da ostvari ukupan promet manji od 20.000.000 dinara.

Svaki obračun PDV za kalendarski mesec ili kalendarsko tromesečje je konačan. Obveznici ne sastavljaju kumulativne obračune niti utvrđuju konačnu obavezu na kraju godine.

Prema tome, svaka poreska prijava za poreski period je konačna i u njoj se utvrđuje obaveza za uplatu ili povraćaj PDV, odnosno pravo na poreski kredit.

U vezi sa rokom za podnošenje poreske prijave i plaćanje PDV u slučaju kada je 10. **neradni dan** u mesecu (subota, nedelja, praznik), Ministarstvo finansija Republike Srbije dalo je mišljenje br. 430-01-00167/2005-04 od 28. 07. 2005. godine, iz koga citiramo sledeće:

„Ako poslednji dan roka pada u nedelju ili na dan državnog praznika, ili u neki drugi dan kad organ pred kojim treba da preduzme radnju ne radi, rok ističe istekom prvog narednog radnog dana.“

Prema ovom mišljenju, ukoliko poreska obaveza za plaćanje dospeva u subotu, nedelju ili na dan praznika, kada su neradni dani za Narodnu banku Srbije, poreski obveznik može da podnese

poresku prijavu i nalog za plaćanje PDV u ponedjeljak, odnosno prvi naredni radni dan i smatraće se da je izmirio obaveze u roku.

Tako, na primer, poreska prijava za mesec maj 2007. godine može da se podnese 11. juna 2007. godine, s obzirom na to da je 10. jun 2007. godine neradni dan.

Napominjemo da, u skladu sa članom 50. stav 2. Zakona, obveznik podnosi poresku prijavu nezavisno od toga da li u poreskom periodu ima obavezu plaćanja PDV.

13. Nadležni poreski organ kome se podnosi poreska prijava

Prema članu 2. Pravilnika o poreskim prijavama, poreska prijava na Obrascu PPPDV podnosi se nadležnoj organizacionoj jedinici Poreske uprave na čijem području NVO ima sedište (filijale sa Spiska organizacionih jedinica Poreske uprave).

Za obveznika NVO koja je, prema obimu svojih poreskih obaveza, svrstana u velikog poreskog obveznika, prijava se podnosi Centru za velike poreske obveznike (CVPO)

Za obveznika – stalnu poslovnu jedinicu stranog lica (ogranak i dr.) prijava se ponosi organizacionoj jedinici na čijem području ima mesto poslovanja ili sedište.

14. Ispravljanje grešaka u evidencijama i poreskim prijavama

Ako je napravljena greška u obračunu PDV za prethodni period, ne vrši se ispravka u podacima za tekući period.

Ispravke koje se unose u evidenciju vrše se putem storna ili s predznakom minus. Kada je obračun PDV za određeni poreski period završen i dostavljen poreskom organu u poreskoj prijavi, poreski obveznik ne može u obračun PDV za tekući poreski period da unosi ispravke iz prethodnih poreskih perioda, što posebno napominjemo, jer se u poresku evidenciju za tekući period ne mogu unositi ispravke iz prethodnih perioda. Ako je napravljena greška u obračunu PDV za prethodni period, ne vrši se ispravka u podacima za tekući period. U tom slučaju treba izvršiti izmenu poreske prijave u skladu sa članom 40. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji.

Izmenjenu poresku prijavu dužan je da podnese poreski obveznik koji u prvobitnoj poreskoj prijavi:

- nije iskazao obračunat PDV, a poreska obaveza je nastala u smislu člana 16. Zakona;
- je pogrešno obračunao PDV, odnosno iskazao manji obračunati PDV;
- je iskazao prethodni porez, a nema pravo na odbitak prethodnog poreza ili ne ispunjava uslove za odbitak prethodnog poreza, kao i ako je pogrešno iskazao veći iznos prethodnog poreza,

- nije uneo ili je pogrešno uneo podatke iz priloga podnesenih uz poresku prijavu, odnosno koji je iskazao pogrešne podatke u priložima.

Tako izmenjenu poresku prijavu treba da podnese, obveznik koji u prvobitnoj poreskoj prijavi nije iskazao obračunat PDV jer nije izdao račun, a izvršio je promet dobara ili usluga, ili je primio avans u poreskom periodu.

Izmenjena poreska prijava podnosi se uvek kada se utvrdi greška, nezavisno od toga koliko je vremena prošlo od poreskog perioda kada je ona napravljena do dana podnošenja izmenjene poreske prijave.

Prema članu 40. stav 3. tog zakona, ako poreski obveznik **u roku od 30 dana** od dana isteka roka za podnošenje poreske prijave podnese izmenjenu poresku prijavu, izmenjena poreska prijava **smatraće se prvobitnom**, pod uslovom da učinjenim propustom u prvobitnoj prijavi nije učinjeno krivično delo ili prekršaj iz tog zakona. Izmenjena poreska prijava ne može se podneti ako je započet postupak kontrole za period za koji se menja poreska prijava do pravosnažnog okončanja postupka poreske kontrole za kontrolisani poreski period.

15. Vođenje poreske evidencije

Obaveza vođenja evidencije PDV propisana je članom 46. Zakona o PDV, koji glasi: „Obveznik je dužan da, radi pravilnog obračunavanja i plaćanja PDV, vodi evidenciju koja obezbeđuje vršenje kontrole. “

Vođenje evidencije PDV uređeno je poreskim i računovodstvenim propisima:

a) poreski propisi o evidenciji PDV su:

- Zakon o porezu na dodatu vrednost;
- Pravilnik o obliku, sadržini i načinu vođenja evidencije o PDV.

b) računovodstveni propisi o evidenciji PDV su:

- Zakon o računovodstvu i reviziji;
- Pravilnik o Kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike .

Obveznik je dužan da, na osnovu podataka koje treba da obezbedi u svojoj evidenciji, za svaki poreski period sastavi **pregled obračuna PDV** na osnovu kojeg unosi podatke u poresku prijavu.

16. Rok za čuvanje poreske evidencije

Prema članu 47. Zakona o PDV, obveznik je dužan da čuva poresku evidenciju najmanje deset godina po isteku kalendarske godine na koju se evidencija odnosi.

Šta čini poresku evidenciju nije posebno precizirano, pa bi to mogli da budu svi dokumenti na kojima je iskazan i obračunat PDV kao što su računi (fakture), carinske deklaracije i druga propisana dokumenti na kojima se iskazuje obračunati PDV, knjige izdatih računa, knjige primljenih računa, pregledi obračuna PDV, posebne evidencije koje vode određeni obveznici PDV, kao i poslovne knjige i druge vanknjigovodstvene evidencije o PDV.

U poslovne knjige spadaju dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige, odnosno analitičke evidencije u kojima se vodi knjigovodstvena evidencija poreskog obveznika. Prema Zakonu o računovodstvu i reviziji dnevnik i glavna knjiga čuvaju se deset godina, a pomoćne knjige i isprave na osnovu kojih se unose podaci u poslovne knjige čuvaju se pet godina.

17. NVO kao obveznik PDV dužna je da uplati obračunati PDV iako nije naplatila svoje potraživanje od kupca

NVO koja je obveznik PDV plaća PDV obračunat u računu ili drugom dokumentu, nezavisno od toga da li je naplatila potraživanje.

Obaveza za PDV dospeva istekom poreskog perioda u kom je izdat račun ili obavljena isporuka dobra ili usluge, nezavisno od toga da li je račun naplaćen od kupca.

U isto vreme, NVO ima pravo da odbije prethodni PDV koji je iskazan na ulaznim računima dobavljača po istom načelu, odnosno ima pravo da odbije prethodni PDV iako nije platila račun. Izuzetno, prethodni PDV se ne može odbiti ako nije plaćen kod uvoza dobara i kod otkupa poljoprivrednih proizvoda od poljoprivrednika.

18. Podela prethodnog poreza po ekonomskoj pripadnosti i srazmerni poreski odbitak

NVO koja se bavi delatnostima na koje se obračunava PDV i delatnostima koje su oslobođene PDV bez prava na odbitak prethodnog poreza, dužne su da vrše podelu prethodnog poreza prema ekonomskoj pripadnosti.

Delatnosti kojima se mogu baviti NVO, a koje su oslobođene PDV bez prava na odbitak prethodnog poreza, saglasno članu 25. Zakona o PDV, najčešće mogu biti sledeće:

- usluge iz oblasti kulture i sa njima neposredno povezanog prometa dobara i usluga, od strane lica čija delatnost nije usmerena ka ostvarivanju dobiti, a koja su registrovana za tu delatnost;

- usluge iz oblasti nauke i sa njima neposredno povezanog prometa dobara i usluga, od strane lica čija delatnost nije usmerena ka ostvarivanju dobiti, a koja su registrovana za tu delatnost;
- usluga verskog karaktera od strane registrovanih verskih organizacija i sa njima neposredno povezanog prometa dobara i usluga;
- usluge iz oblasti sporta i fizičkog vaspitanja licima koja se bave sportom i fizičkim vaspitanjem, od strane lica čija delatnost nije usmerena ka ostvarivanju dobiti, a koja su registrovana za tu delatnost.

Podelu prethodnog poreza, sadržanog u primljenim računima dobavljača, odnosno plaćenog pri uvozu, na deo koji ima pravo da odbije od dugovanog poreza i na deo za koji nema to pravo, dužan je da vrši obveznik koji istovremeno (u istom poreskom periodu) obavlja:

- promet dobara i usluga sa pravom na odbitak prethodnog poreza u skladu sa odredbama člana 28. stav 1. Zakona o PDV, i
- promet dobara i usluga, koji je oslobođen PDV bez prava na odbitak prethodnog poreza, u skladu sa odredbama člana 25. Zakona o PDV.

Ova obaveza propisana je odredbom člana 30. Zakona o PDV, a način podele bliže je uređen Pravilnikom o načinu utvrđivanja i ispravke srazmernog poreskog odbitka („Službeni glasnik RS“, br. 67/2005.

Podela prethodnog poreza vrši se obavezno prema ekonomskoj pripadnosti, na deo koji ima pravo i na deo koji nema pravo da odbije od PDV koji duguje, a izuzetno, ako to nije moguće, podela se vrši prema ostvarenom prometu u srazmernom iznosu, u skladu sa Pravilnikom o načinu utvrđivanja i ispravke srazmernog poreskog odbitka.

Obveznici PDV koji su, u skladu sa odredbama člana 30. stav 2. do 5. Zakona o PDV u obračunima PDV za kalendarski mesec, odnosno kalendarsko tromesečje u toku godine utvrđuju **srazmerni poreski odbitak** na način propisan Pravilnikom o načinu utvrđivanja i ispravke srazmernog poreskog odbitka, dužni su da na kraju godine izvrše ispravku srazmernog poreskog odbitka, u skladu sa odredbom člana 30. stav 6. Zakona o PDV. Naime, prema ovoj odredbi, „u poslednjem poreskom periodu, odnosno u poslednjem poreskom periodu kalendarske godine, obvenik PDV vrši ispravku srazmernog poreskog odbitka primenom procenta srazmernog poreskog odbitka na iznos prethodnog poreza iz svih poreskih perioda u kalendarskoj godini.“

Po našem mišljenju, **osnovni kriterijum za podelu prethodnog poreza prema ekonomskoj pripadnosti je kriterijum upotrebe nabavljenih dobara i primljenih usluga,** odnosno podela prethodnog poreza, u zavisnosti od toga da li nabavljena dobra i primljene usluge obveznik koristi:

- za potrebe prometa dobara ili usluga koji obavlja sa pravom na odbitak prethodnog poreza, ili
- za potrebe prometa dobara i usluga koji obavlja bez prava na odbitak prethodnog poreza.

U vezi sa pravom političke stranke da koristi prethodni porez sadržan u računima za izbornu kampanju Ministarstvo finansija Republike Srbije dalo je mišljenje br. 413–00–226/2007–04 od 08. 03. 2007. godine, iz kojeg citiramo sledeće:

„Međutim, kada obveznik PDV – politička stranka koristi ili će koristiti nabavljena dobra, odnosno primljene usluge za promet bez prava na odbitak prethodnog poreza (promet za koji je propisano poresko oslobođenje bez prava na odbitak prethodnog poreza i promet koji je izvršen u inostranstvu, ako za taj promet ne bi postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza da je izvršen u Republici), kao i za aktivnosti koje nisu predmet oporezivanja PDV (npr. izborna kampanja), u tom slučaju obveznik PDV – politička stranka nema pravo na odbitak PDV obračunatog od strane prethodnog učesnika u prometu, odnosno plaćenog pri uvozu.“

19. Poreski položaj iz ugla Zakona o PDV pravnih lica i preduzetnika koji daju donacije i humanitarnu pomoć

Donacije i humanitarne pomoći regulisane su odredbama Zakona o donacijama i humanitarnoj pomoći („Službeni list SRJ“, br. 10/2001, 61/2001, 36/2002, i „Službeni glasnik RS“, br. 101/2005). Poreski tretman donacija i humanitarne pomoći uređen je Zakonom o PDV, Zakonom o porezima na imovinu, Zakonom o porezu na dobit preduzeća i Zakonom o porezu na dohodak građana. U ovom delu priručnika objasnićemo primenu Zakona o PDV u vezi sa donacijama i humanitarnom pomoći.

19.1. Oporezivanja humanitarne pomoći i donacija koja se daju u novcu

Ukoliko se primaocima pomoći daju novčana sredstva, ne plaća se PDV. U skladu sa čl. 3, 4. i 5. Zakona o PDV, davanje novca kao humanitarne pomoći ili donacije primaocima nije predmet oporezivanja. **Bitno je da iz ugovora o donaciji nedvosmisleno proizlazi da se novčana sredstva daju u humanitarne svrhe, odnosno donaciju i da nemaju za cilj drugo davanje ili protivuslugu.** U tom smislu dato je i mišljenje Ministarstva finansija Republike Srbije, br. 413–00–02045/2005 od 10.10. 2005. godine iz koga citiramo sledeće:

„Primanje novčanih sredstava bez obaveze primaoca novčanih sredstava da izvrši protivčinidbu davaocu (promet dobara i usluga), ne smatra se predmetom oporezivanja PDV.“

O poreskom tretmanu donacija u novcu i stvarima pišemo detaljnije u posebnom delu ovog priručnika u kojem je objašnjen porez na poklon.

19.2. Oporezivanje humanitarne pomoći i donacija koja se daju u dobrima ili uslugama

Ako se donacije i humanitarna pomoć daju u dobrima ili uslugama (za koja nisu propisana poreska oslobođenja), onda se promet dobara i usluga **oporezuje porezom na dodatu vrednost**. Prema članu 3. Zakona o PDV propisano je da je predmet oporezivanja isporuka dobara i usluga koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku. Sa prometom dobara izjednačava se i svaki drugi promet dobara bez naknade (član 4. stav 4. tačka 2. Zakona). Uzimanje dobara, odnosno svaki drugi promet dobara iz člana 4. stav 4. Zakona smatra se prometom dobara uz naknadu, pod uslovom da se PDV obračunat u prethodnoj fazi prometa na ta dobra ili njihove sastavne delove može odbiti u potpunosti ili srazmerno.

To znači da u slučaju isporuke dobara bez naknade po osnovu kojih obveznik ne može ostvariti pravo na odbitak prethodnog poreza, u potpunosti ili srazmerno, nema obaveze obračuna PDV. Kada obveznik vrši isporuku dobara bez naknade, a pri njihovoj nabavci nije koristio pravo na odbitak prethodnog poreza, nije dužan da obračuna PDV.

Kada poreski obveznik daje dobra kao donaciju ili humanitarnu pomoć, obveznik obračunavanja PDV postoji samo pod uslovom da je PDV obračunat od prethodnog učesnika u prometu koristio kao prethodni porez (u potpunosti ili srazmerno). U vezi sa davanjem humanitarne pomoći i obračuna PDV dato je i tumačenje Ministarstva finansija Republike Srbije, broj 413–00–01058/2006–04 od 22. 09. 2006. godine iz koga citiramo sledeće;

„Saglasno navedenim zakonskim odredbama, ako je obveznik PDV u poreskom periodu u kojem je izvršio nabavku, odnosno proizvodnju dobara imao pravo da PDV obračunat od strane prethodnog učesnika u prometu, odnosno plaćen pri uvozu, odbije kao prethodni porez u skladu sa Zakonom, pri poklanjanju dobara ovaj obveznik je dužan da obračuna PDV na poresku osnovicu koju, u skladu sa odredbom člana 18. st. 1. i 2. Zakona, čini nabavna cena, odnosno cena koštanja tih ili sličnih dobara u momentu prometa, a u koju nije uključen PDV.

Međutim, ako obveznik PDV u poreskom periodu u kojem je izvršio nabavku, odnosno proizvodnju dobara, nije imao pravo da PDV obračunat od strane prethodnog učesnika u prometu, odnosno plaćen pri uvozu, odbije kao prethodni porez u skladu sa Zakonom, u tom slučaju ovaj obveznik nije dužan da, pri poklanjanju dobara obračuna i plati PDV. “

U praksi se često dešava da pojedina lica daju humanitarnu pomoć ili donaciju iz sopstvenog asortimana (na primer proizvođači ili trgovci), a druga vrše nabavku dobara da bi ih poklonila drugim licima.

U slučaju davanja sopstvene imovine bez naknade na ime humanitarne pomoći, za koje je poreski obveznik ostvario prava na odbitak prethodnog poreza (pri nabavci ili pri proizvodnji), poreski obveznik dužan je da obračuna PDV (u skladu sa članom 4. stav 5. Zakona). **Osnovicu**

PDV kod prometa dobara u slučaju davanja poklona, odnosno prometa bez naknade čini nabavna cena, odnosno cena koštanja tih ili sličnih dobara u momentu prometa (član 18. stav 1. Zakona). **Davalac donacije i humanitarne pomoći dužan je da obračuna PDV na osnovicu koju čini nabavna cena po kojoj se dobra mogu nabaviti u momentu davanja donacije, odnosno po ceni koštanja za sopstvene proizvedene proizvode.**

Primer 1: Preduzeće je donelo odluku da na ime humanitarne pomoći licima iz zemljotresom ugroženih područja pokloni sopstvene proizvode (sokove) u vrednosti utvrđenoj po ceni koštanja od 450.000 dinara. Obračunat je PDV po stopi od 18% u iznosu 81.000. dinara.

Preduzeće bi izvršilo sledeća **knjiženja:**

1.	5796	Izdaci za humanitarne namene	481.000	
	620	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje robe za sopstvene potrebe		450.000
	470	Obaveze za PDV		81.000
– za date sopstvene proizvode				
2.	980	Troškovi prodatih gotovih proizvoda	450.000	
	960	Gotovi proizvodi		450.000
– za izlaz proizvoda sa skladišta				

Primer 2: Preduzeće koje se bavi trgovinom na veliko donelo je odluku da na ime humanitarne pomoći pokloni robu iz svog asortimana. Trgovina se bavi prometom mesa i mesnih prerađevina i donela je odluku da pokloni robu čija je nabavna vrednost 470.000 dinara. Roba se vodi po nabavnoj vrednosti. Proizvodi su otpremljeni humanitarnoj organizaciji i u internom računu (obračunu) obveznik je obračunao 18% PDV, što iznosi 84.600 dinara.

Knjiženje:

1.	5796	Izdaci za humanitarne namene	554.600	
	620	Prihodi od aktiviranja ili potrošnje robe za sopstvene potrebe		470.000
	470	Obaveza za PDV		84.600
– za datu robu				
2	5014	Nabavna vrednost robe	470.000	
	132	Roba		470.000
– prenos nabavne vrednosti na rashode				

U slučaju kada davalac donacije, odnosno humanitarne pomoći nabavlja dobra u cilju poklanjanja, nema pravo na odbitak prethodnog poreza (nisu ispunjeni uslovi iz člana 28. stav 1. Zakona), pa u tom slučaju pri isporuci dobara bez naknade nema obavezu obračuna PDV. Iznos PDV iskazan na računu pri nabavci robe obveznik neće iskazati kao prethodni porez, a samim tim nema obavezu obračuna dugovanog poreza kada izvrši isporuku humanitarnoj organizaciji. PDV iskazan u primljenom računu iskazaće se kao trošak.

Primer 3: Banka poklanja sportsku opremu udruženju građana. Na vrednost dobara koje poklanja, banka ne obračunava PDV, jer pri nabavci tih dobara nije ni koristila prethodni porez.

Kao što smo prethodno naveli, humanitarna pomoć može biti i u **uslugama**. Sa prometom dobara uz naknadu koja je predmet PDV prema članu 5. stav 4. tač. 2) i 3) Zakona, izjednačava se i svako pružanje usluga bez naknade (usluge prevoza, građevinske, zanatske i druge usluge). Pružanje usluga bez naknade koje poreski obveznik vrši za potrebe drugih lica, smatra se uslugom pruženom uz naknadu i da je u tom slučaju poreski obveznik dužan da obračuna PDV. Prema članu 18. stav 1. Zakona o PDV, **osnovicom za obračun usluga smatra se cena koštanja tih ili sličnih usluga u momentu prometa**. Cena koštanja utvrđuje se na osnovu stvarno nastalih troškova koji se odnose na tu uslugu. Prema tome, osnovicu PDV ne čini tržišna vrednost usluge.

19.3. Dokumentovanje donacija u novcu, dobrima i uslugama

Kad se donacija daje u novcu, potrebno je da ovlašćeni organ pravnog lica, preduzetnika o tome donese odluku (uprava, direktor, preduzetnik) i da se novčana sredstva uplate na račun NVO kojoj je donacija namenjena.

Kad se donacija daje fizičkom licu, takođe je preporučljivo da se novac doznači na žiro ili tekući račun tog lica. Isplata pomoći u gotovini nije zabranjena, ali je kontrola upotrebe sredstava mnogo pouzdanija ako se isplate sprovode bezgotovinski.

Humanitarna pomoć i dobrima i uslugama daje se ugroženim fizičkim licima ili humanitarnim organizacijama koje pribavljaju humanitarnu pomoć za ova lica. To znači da u najvećem broju slučajeva ne postoji obaveza izdavanja računa. Obračun PDV vrši se internim računom davaoca pomoći.

Za dokumentovanje donacije u dobrima ili uslugama, potrebno je da postoji verodostojna isprava i kod davaoca i kod primaoca donacije (npr. zapisnik o preuzimanju robe, potpisana otpremnica i sl, sa navedenom vrstom, količinom i cenom poklona).

19.4. Poreska oslobođenja

Prema članu 24. stav 1. tačka 16a) Zakona o PDV, porez na dodatu vrednost ne plaća se na promet dobara i usluga koji se vrši u skladu sa ugovorima o donaciji zaključenim sa državnim zaje-

dnicom SCG, odnosno Republikom, a tim ugovorom je predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza. Takođe, dopunjenom odredbom člana 26. stav 1. tač. 1) i 1a) Zakona o PDV, propisano je da se PDV ne plaća na uvoz dobara koja se uvoze na osnovu ovih ugovora o donaciji, kao i na osnovu drugih ugovora o donaciji, odnosno kao humanitarna pomoć.

Bliži uslovi o načinu ostvarivanja prava na poresko oslobođenje propisani su Pravilnikom o poreskim oslobođanjima.

Poreska oslobođenja po osnovu ugovora o donacijama regulisana su odredbama čl. 21a. do 21g. Pravilnika o poreskim oslobođanjima. Pravo na poresko oslobođenje po osnovu ugovora o donaciji zaključenim sa državnom zajednicom Srbija i Crna Gora, odnosno sa Republikom Srbijom, pod uslovom da je tim ugovorima predviđeno da se iz dobijenih novačnih sredstava neće plaćati troškovi poreza, obveznik može da ostvari ako promet dobara i usluga neposredno vrši:

- 1) licu sa kojim je zaključen ugovor o donaciji, odnosno licu koje je angažovano za sprovođenje određenog projekta na teritoriji Republike Srbije od strane lica sa kojim je zaključen ugovor o donaciji (implementarni partner);
- 2) licu koje je angažovano za sprovođenje određenog projekta na teritoriji Republike Srbije od strane implementarnog partnera (podimplementarni partner),
- 3) korisnicima novčanih sredstava koja su predmet ugovora o donaciji, ukoliko se novčana sredstva daju, od strane davaoca donacije ili implementarnog partnera, neposredno korisniku tih sredstava za finansiranje određenog projekta u Republici, kao i korisniku dobara ili usluga koji su predmet ugovora o donaciji, ako je ta dobra ili usluge neposredno platio davalac donacije,
- 4) stranom licu koje u Republici Srbiji nema sedište ni stalnu poslovnu jedinicu, a koje je od strane korisnika novčanih sredstava, odnosno korisnika dobara i usluga (korisnik donacije) angažovano na realizaciji projekta koji je predmet donacije.

Poresko oslobođenje po osnovu međunarodnih ugovora o donaciji, može da ostvari samo obveznik PDV koji neposredno vrši isporuku dobara ili usluga implementarnom, odnosno podimplementarnom partneru ili korisniku novčanih sredstava. To znači da ukoliko lice koje neposredno vrši isporuku dobara po međunarodnom ugovoru o donaciji nabavlja dobra od drugog obveznika PDV, poresko oslobođenje se ne odnosi na isporuku dobra koju vrši drugi obveznik PDV-a licu koje neposredno vrši isporuku implementarnom partneru, podimplementarnom partneru ili korisniku donacije. Na primer: pravno lice „Pčinja“ obveznik PDV, zaključilo je ugovor o isporuci dobara sa implementarnim partnerom zaduženim za sprovođenje projekta po međunarodnom ugovoru, u zemlji. Međutim, ono nema sopstvenih dobara, nego ih nabavlja od pravnog lica „Radovnica promet“, da bi ga isporučilo implementarnom partneru. Međutim, pravno lice „Radovnica promet“ koje je obveznik PDV dužno je da obračuna PDV na isporučena dobra pravnom licu

„Pčinja“. Pravno lice „Pčinja“ kada isporučuje tako kupljeno dobro implementarnom partneru nije dužno da obračuna PDV, ali ima pravo da odbije obračunati PDV od lica „Radovnica promet“, kao prethodni porez.

Republički organ nadležan za poslove ekonomskih odnosa sa inostranstvom dostavlja Centrali Poreske uprave (u daljem tekstu: Centrali) spisak i kopije zaključenih ugovora o donaciji, spisak implementarnih partnera i podatke o iznosu sredstava koja su predmet donacije.

Implementarni partner dostavlja Centrali spisak podimplementarnih partnera i kopije ugovora zaključenih sa podimplementarnim partnerom.

Korisnik donacije dostavlja Centrali spisak stranih lica sa kojima ima zaključene ugovore o prometu dobara i usluga za realizaciju projekta koji je predmet donacije i kopije zaključenih ugovora.

Poresko oslobođenje po osnovu međunarodnih ugovora o donaciji obveznik PDV ostvaruje ukoliko poseduje **potvrdu o poreskom oslobađanju** (Obrazac PPO-PDV) koju potpisuje, overava i izdaje ovlašćeno lice implementarnog, odnosno podimplementarnog partnera u tri primerka koje dostavlja Centrali na overu. Odgovorno lice implementarnog, odnosno podimplementarnog partnera, dužno je pre izdavanja prve potvrde o poreskom oslobođenju za donacije da dostavi Centrali otisak pečata, podatke o licima ovlašćenim za izdavanje potvrda o poreskom oslobođenju za donacije sa deponovanim potpisima tih lica, i obaveštenje o promenama lica kojima je dato ovo ovlašćenje, u roku od 15 dana od dana nastanka promene.

Potvrda o poreskom oslobođenju za donacije mora da sadrži sledeće:

- 1) naziv i adresu implementarnog, odnosno podimplementarnog partnera,
- 2) broj i datum potvrde,
- 3) naziv i broj ugovora, ako je ugovor o donaciji zaveden pod određenim brojem, kao i naziv i vrednost projekta,
- 4) naziv, adresu i PIB obveznika PDV koji vrši promet dobara ili usluga uz poresko oslobođenje,
- 5) vrednost prometa dobara i usluga po predračunu, odnosno datum i iznos uplaćenih avansnih sredstava,
- 6) potpis i pečat ovlašćenog lica implementarnog, odnosno podimplementarnog partnera,
- 7) broj i datum overe od strane Centrale i potpis ovlašćenog lica.

Izuzetno ako implementarni, odnosno podimplementarni partner nema obavezu da poseduje pečat u skladu sa propisima svoje zemlje, u tom slučaju, umesto otiska pečata dostavlja Centrali izjavu da ne poseduje pečat, potpisanu od strane lica ovlašćenog za izdavanje potvrda o poreskom oslobođenju za donacije.

Centrala proverava da li je ugovor o donaciji kod nje evidentiran, overava sva tri primerka potvrde o poreskom oslobođenju za donacije, pa dva primerka vraća implementarnom, odnosno podimplementarnom partneru, a treći zadržava za sopstvene potrebe.

Implementarni, odnosno podimplementarni partner dostavlja obvezniku jedan primerak overene potvrde, a drugi zadržava za sopstvene potrebe. Obveznik PDV na osnovu overene potvrde koju je dobio od implementarnog, odnosno podimplementarnog partnera ostvaruje poresko oslobođenje i u računu o isporuci dobara ili usluga stavlja klauzulu da PDV nije obračunat na osnovu člana 24. stav 1. tačka 16a) Zakona o PDV.

U slučaju da poreski obveznik vrši isporuku dobara po osnovu ugovora o donaciji neposredno korisniku novčanih sredstava, poresko oslobođenje može se ostvariti ukoliko poseduje potvrdu o poreskom oslobođenju za donacije, koju popunjava, potpisuje, overava i izdaje ovlašćeno lice Ministarstva za ekonomske odnose sa inostranstvom. Potvrda se daje u četiri primerka od kojih dva primerka Ministarstvo dostavlja korisniku donacije, treći Centrali, a četvrti zadržava za svoje potrebe. Korisnik donacije dostavlja obvezniku jedan primerak potvrde, a drugi zadržava za svoje potrebe.

Potvrda o poreskom oslobođenju za donacije sadrži sledeće podatke:

- 1) naziv i adresu izdavaoca potvrde,
- 2) broj i datum potvrde,
- 3) naziv i broj ugovora o donaciji, ako je ugovor zaveden pod određenim brojem, kao i naziv i vrednost projekta ako se promet dobara ili usluga vrši u cilju realizacije određenog projekta u Republici Srbiji,
- 4) naziv, adresu i PIB korisnika donacije,
- 4a) naziv i adresu stranog lica, ako se promet dobara i usluga vrši stranom licu,
- 5) naziv, adresu i PIB obveznika PDV koji vrši promet dobara ili usluga uz poresko oslobođenje,
- 6) vrednost prometa dobara i usluga po predračunu, odnosno datum i iznos uplaćenih avansnih sredstava,
- 7) potpis i pečat ovlašćenog lica.

Centrala Poreske uprave vodi evidenciju o dostavljenim kopijama ugovora o donaciji, podacima o iznosu sredstava koja su predmet ugovora o donaciji, o implementarnim i podimplementarnim partnerima, kopijama ugovora zaključenih između implementarnih i podimplementarnih partnera korisnicima donacija i stranim licima, kopije ugovora zaključenih između korisnika donacija i stranih lica, kao i o izdatim potvrdama o poreskom oslobođenju za donacije.

Obveznik PDV koji vrši promet dobara i usluga iz člana 24. stav 1. tačka 16a) Zakona o PDV,

dužan je u skladu sa članom 3a Pravilnika o obliku, sadržini i načinu vođenja evidencije o PDV da vodi evidenciju o ovom prometu.

Evidencija treba da sadrži sledeće podatke:

- 1) naziv, adresu i PIB lica kome je izvršen promet dobara i usluga,
- 2) naziv, broj i datum ugovora o donaciji,
- 3) broj i datum primljene potvrde o poreskom oslobođenju za donacije,
- 4) broj i datum računa o izvršenom prometu, i
- 5) iznos naknade za isporučena dobra, odnosno pružene usluge.

19.5. Poresko oslobođenje pri uvozu dobara koja su namenjena humanitarnoj pomoći ili donaciji

Odredbom člana 26. Zakona o PDV propisana su poreska oslobođenja kod uvoza dobara. Prema članu 26. stav 1. tačka 1. Zakona, PDV se ne plaća na uvoz dobara čiji je promet u skladu sa članom 24. stav 1. tačka 16a) Zakona oslobođen PDV i to promet dobara i usluga koji se vrši u skladu sa ugovorima o donaciji zaključenim sa državnom zajednicom Srbija i Crna Gora, odnosno sa Republikom, a tim ugovorom je predviđeno da iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškove poreza.

U slučaju da se po osnovu ugovora o donaciji vrši uvoz dobara u Republiku, lice ovlašćeno za izdavanje potvrda o poreskom oslobođenju za donacije izdaje posebnu potvrdu za uvoz dobara na zahtev poreskog dužnika.

Poresko oslobođenje po osnovu **međunarodnih ugovora o donaciji** može se ostvariti pri **uvozu dobara** ako uvoz vrše:

- 1) licu sa kojim je zaključen ugovor o donaciji, odnosno licu koje je angažovano za sprovođenje određenog projekta na teritoriji Republike Srbije od strane lica sa kojim je zaključen ugovor o donaciji (implementarni partner)
- 2) licu koje je angažovano za sprovođenje određenog projekta na teritoriji Republike Srbije od strane implementarnog partnera (podimplementarni partner),
- 3) korisnicima novčanih sredstava koja su predmet ugovora o donaciji, ukoliko se novčana sredstva daju, od strane davaoca donacije ili implementarnog partnera, neposredno korisniku tih sredstava za finansiranje određenog projekta u Republici, kao i korisniku dobara ili usluga koji su predmet ugovora o donaciji, ako je ta dobra ili usluge neposredno platio davalac donacije,
- 4) stranom licu koje u Republici Srbiji nema sedište ni stalnu poslovnu jedinicu, a koje je od strane korisnika novčanih sredstava, odnosno korisnika dobara i usluga (korisnik donacije) angažovano na realizaciji projekta koji je predmet donacije.

Poreska oslobođenja po osnovu međunarodnih ugovora pri uvozu ostvaruju se na osnovu potvrde kojom se potvrđuje da se uvoz dobara vrši u skladu sa međunarodnim ugovorom o donaciji, koja mora biti overena od strane Poreske uprave – Centrale, ako potvrdu izdaje implementarni, odnosno podimplementarni partner zadužen za realizaciju projekta u Republici, a ako potvrdu izdaje ministarstvo za ekonomske odnose sa inostranstvom u slučaju uvoza od strane korisnika novčanih sredstava Poreska uprava – Centrala ne overava tu potvrdu. **Potvrda sadrži sledeće podatke:**

- 1) naziv i adresu izdavaoca potvrde,
- 2) broj i datum potvrde,
- 3) naziv i broj ugovora o donaciji ako je ugovor zaveden pod određenim brojem, kao i naziv projekta i vrednost projekta,
- 4) naziv, adresu i PIB lica za koje se vrši uvoz dobara,
- 4a) naziv i adresu stranog lica, ako se promet dobara i usluga vrši stranom licu,
- 5) vrednost uvezenih dobara po računu inostranog isporučioaca, i
- 6) potpis i pečat ovlašćenog izdavaoca potvrde.

Poreski obveznik uz poresku prijavu dostavlja i pregled potvrda o poreskom oslobođenju za donacije koji sadrži broj i datum ovih potvrda i vrednost prometa dobara i usluga, odnosno uvoza dobara primljenih u poreskom periodu za koji se podnosi poreska prijava.

Tačkom 1a) člana 26. Zakona predviđeno je da se PDV ne plaća na uvoz dobara koja se uvoze na osnovu ugovora o donaciji, odnosno kao humanitarna pomoć.

Poresko oslobođenje za uvoz dobara može se ostvariti i za dobra koja se uvoze na osnovu ugovora o donaciji koje nije zaključila državna zajednica, odnosno Republika, i za dobra koja se uvoze kao humanitarna pomoć. U tom slučaju postupa se u skladu sa Zakonom o donaciji i humanitarnoj pomoći. Da bi primalac donacije i humanitarne pomoći bio oslobođen plaćanja carine, drugih uvoznih dažbina i taksi, **uz zahtev za oslobođenje podnosi carinarnici:**

- izjavu donatora, odnosno davaoca humanitarne pomoći da se roba šalje besplatno, odnosno drugi dokaz da se roba plaća iz sredstava prikupljenih po osnovu donacije i pomoći ili iz sredstava ostvarenih realizacijama hartija od vrednosti i po osnovu korišćenja ustupljenih prava;
- izjavu da će roba biti upotrebljena u humanitarne, naučne, prosvetne, kulturne, sportske, verske i umetničke svrhe, unapređenje uslova života stanovništva i zdravstvene zaštite, zaštitu životinja i sl.;
- izvod iz registra ili drugi dokaz da se bavi delatnošću iz prethodne alineje (čl. 5. i 6. Zakona o donaciji). Na osnovu zahteva carinarnica donosi rešenje o oslobođenju plaćanja carine, a samim tim i PDV.

Ova oslobođenja ne odnose se na situaciju kada dobra ili novac prima fizičko lice.

Da bi se ostvarilo pravo na poresko oslobođenje, potrebno je da se uvoz vrši u svemu na način propisan odredbama Zakona o donacijama i humanitarnoj pomoći. Ukoliko se uvoz vrši po osnovu ugovora o donaciji za račun korisnika donacije, bitno je da u jedinstvenoj carinskoj ispravi korisnik bude naveden kao vlasnik robe, opreme i slično, odnosno kao korisnik uvoza. U tom smislu data su i tumačenja Ministarstva finansija Republike Srbije, iz kojih ćemo u nastavku citirati najzanimljivije delove iz dva mišljenja:

„Imajući u vidu navode iz vašeg dopisa, da se u konkretnom slučaju radi o kombi vozilu, koje po Zakonu o carinskoj tarifi („Službeni glasnik RS”, br. 62/05) i Komentaru carinske tarife uz tarifni broj 87.03 (knjiga Š, str. 1546-1547), ne spada u putničke automobile nego u druga motorna vozila konstruisana prvenstveno za prevoz putnika, pa shodno tome može biti predmet donacije.

Pravo na oslobođenje od plaćanja uvoznih dažbina, možete ostvariti ukoliko nadležnoj carinarnici, shodno članu 6. Zakona o donacijama i humanitarnoj pomoći, uz zahtev za oslobođenje od plaćanja uvoznih pomoći, podnesete sledeću dokumentaciju:

- 1) izjavu donatora, odnosno davaoca humanitarne pomoći iz koje se vidi da se roba šalje besplatno, odnosno drugi dokaz da se roba plaća iz sredstava prikupljenih po osnovu donacije i pomoći ili iz sredstava ostvarenih realizacijom hartija od vrednosti i po osnovu korišćenja ustupljenih prava;
- 2) izjavu da će roba biti upotrebljena u prosvetne svrhe, i sl.;
- 3) izvod iz registra, ili drugi dokaz da se bavi prosvetnom delatnošću.

Na osnovu podnetog zahteva carinarnica donosi rešenje.

2. Zakonom o porezu na dodatu vrednost („Službeni glasnik RS”, br. 84/04, 86/04 i 61/05 – u daljem tekstu: Zakon) u članu 3. propisano je, da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Saglasno sa odredbom člana 7. Zakona, uvoz je svaki unos dobara u carinsko područje Republike.

Prema odredbi člana 26. tačka 1a) Zakona, PDV se ne plaća na uvoz dobara koja se uvoze na osnovu ugovora o donaciji, odnosno kao humanitarna pomoć.

Prema odredbi člana 1. stav 1. Zakona o donacijama i humanitarnoj pomoći („Službeni list SRJ”, br. 53/01, 61/01 i 36/02), državni organi, jedinice lokalne samouprave, javna preduzeća, javne ustanove, druge organizacije i zajednice koje ne ostvaruju dobit, kao i domaće i strane humanitarne organizacije mogu primati donacije i humanitarnu pomoć.

Odredbom člana 2. Zakona o donacijama i humanitarnoj pomoći propisano je, da donacije i humanitarna pomoć, mogu biti u robi, osim duvana i duvanskih prerađevina, alkoholnih pića i putničkih automobila, uslugama, novcu, hartijama od vrednosti, imovinskim i drugim pravima.

U skladu sa navedenim zakonskim odredbama, na uvoz motornog vozila, pod uslovom da se ne radi o putničkom automobilu, koje OŠ „Savo Jovanović“ dobija kao donaciju od Putevi Cyprus Ltd. 41 – CYPRUS, PDV se ne plaća, pod uslovom da se uvoz dobra vrši za račun ove škole, što znači da je OŠ „Savo Jovanović“ u Jedinstvenoj carinskoj ispravi za stavljanje robe u slobodan promet, tj. uvoz dobara, izdatoj u skladu sa carinskim propisima, navedena kao vlasnik dobara koja se uvoze, kao i pod uslovom da se uvoz u svemu vrši prema odredbama Zakona o donacijama i humanitarnoj pomoći. Utvrđivanje da li se uvoz vrši u skladu sa ovim zakonom sprovodi nadležni carinski organ.” (mišljenje br. 335–00–00400/2006/07 od 08. 12. 2006. godine)

„U skladu sa navedenim zakonskim odredbama, na uvoz leka TMS114/PREZISTA/Darunavir, koji Klinički centar Srbije besplatno dobija iz inostranstva od kompanije Johnson&Johnson SE, a koji uvozi „INFARM So“ iz Beograda, PDV se ne plaća, pod uslovom da se uvoz leka vrši za račun Kliničkog centra Srbije, što znači da je Klinički centar Srbije u Jedinstvenoj carinskoj ispravi za stavljanje robe u slobodan promet, tj. uvoz dobara, izdatoj u skladu sa carinskim propisima, naveden kao vlasnik robe (dobra) koja se uvozi, kao i pod uslovom da se uvoz vrši prema odredbama Zakona o donacijama i humanitarnoj pomoći. Utvrđivanje da li se uvoz vrši u skladu sa pomenu-tim zakonom sprovodi nadležni carinski organ.” (mišljenje br. 413-00-00013/2007-04 od 11. 01. 2007. godine)

19.6. Pravo humanitarnih organizacija na refakciju PDV

Pravo na refakciju PDV uređeno je članom 54. Zakona o PDV i Pravilnikom o postupku ostvarivanja prava na povraćaj PDV i o načinu i postupku refakcije PDV.

Pravo na refakciju po osnovu podnetog zahteva imaju organizacije registrovane za humanitarnu delatnost za dobra koja im isporučuju u Republici pod sledećim uslovima:

- da je promet dobara oporeziv,
- da je PDV za isporučena dobra iskazan u računu (PDV računu izdatim u skladu sa čl. 42. Zakona), da je račun plaćen, i
- da su nabavljena dobra **otpremljena u inostranstvo** kako bi se koristila u humanitarne, dobrotvorne ili obrazovne svrhe.

Prema tome, humanitarna organizacija može ostvariti pravo na refakciju jedino ukoliko dobra otprema u inostranstvo. Humanitarna organizacija prilikom nabavke dobara plaća PDV, a s obzirom na to da u većini slučajeva nije u sistemu PDV, nema ni pravo na odbitak prethodnog poreza. Pravo na refakciju ostvaruje jedino kada otpremi dobra u inostranstvo. To znači da **kada vrši isporuku dobara licima u Republici, nema pravo na refakciju poreza.**

Inostranim primaocem u smislu člana 24. stav 4. Zakona o PDV smatra se lice koje:

- 1) je obveznik poreza, a čije je mesto stvarne uprave ili mesto sedišta, odnosno prebivališta van teritorije Republike Srbije;
- 2) nije obveznik, a prebivalište ili sedište ima van Republike Srbije.

Poslovne jedinice stranih primaoca koje se nalaze u Republici ne smatraju se stranim primaocima.

Humanitarne organizacije nemaju pravo na refakciju PDV po osnovu uvoza dobra jer je u skladu sa članom 26. stav 1. tačka 1a) uvoz dobara na osnovu ugovora o donaciji, odnosno kao humanitarna pomoć oslobođena PDV.

Zahtev za refakciju humanitarna organizacija podnosi na obrascu **REF-2** Poreskoj upravi – Centrali. Uz zahtev se dostavlja:

- kopija registracije humanitarne organizacije;
- originali i kopije plaćenih računa o nabavljenim dobrima u Republici;
- dokaz da su dobra otpremljena u inostranstvo i da se koriste u humanitarne, dobrotvorne ili obrazovne svrhe;
- podaci o imenu i adresi inostranog primaoca dobara i svrsi korišćenja dobara otpremljenih u inostranstvo.

Kopija registracije dostavlja se samo prilikom prvog podnošenja zahteva za refakciju PDV.

Kao dokaz da su dobra otpremljena u inostranstvo, potrebno je da obveznik – humanitarna organizacija raspoláže **izvoznom deklaracijom**, odnosno overenom kopijom izvozne deklaracije izdate u skladu sa carinskim propisima, a u slučajevima u kojima se izvoz dobara vrši bez prethodnog podnošenja izvozne deklaracije, dokaz o izvršenom izvozu je odobrenje nadležnog carinskog organa, izdato u skladu sa carinskim propisima i potvrda o izvršenom izvozu dobara koju popunjava i overava nadležni carinski organ. Ako se dobra šalju u inostranstvo poštom, brzom poštom ili železnicom, poresko oslobođenje obveznik može da ostvari ako poseduje dokaz o izvršenoj isporuci. Kao dokaz može da služi izvozna deklaracija ili odobrenje nadležnog carinskog organa u slučaju kada se u skladu sa carinskim propisima ne podnosi izvozna deklaracija; poštanska-carinska prpratnica, železnički tovarni list, manifest ili drugi dokument koji se obično koristi u poštanskom saobraćaju ili kopije tih dokumenata. U skladu sa članom 4. Pravilnika o postupku ostvarivanja prava na povraćaj PDV i o načinu i postupku refakcije PDV, navedeni dokazi moraju da sadrže sledeće podatke:

1. Naziv i adresu, odnosno firmu i sedište izdavača i datum izdavanja dokaza;
2. Naziv i adresu, odnosno firmu i sedište, kao i PIB obveznika (izvoznika);
3. Uobičajeni trgovački naziv i količinu dobara;

4. Mesto i datum predaje dobara, odnosno mesto i datum kada je dobro poslato u inostranstvo;
5. Naziv i adresu, odnosno firmu primaoca dobara u inostranstvu;
6. Potpis i pečat izdavaoca dokaza.

Pored potvrde nadležnih carinskih organa za ovo poresko oslobođenje potrebno je obezbediti podatke o:

- 1) nazivu i količini izvezenih dobara;
- 2) iznosu PDV za dobra nabavljena u Republici, odnosno plaćenom iznosu PDV pri uvozu;
- 3) datumu plaćanja nabavne cene dobara, uključujući PDV;
- 4) adresi inostranog primaoca dobara;
- 5) datumu izvoza dobara;
- 6) svrsi korišćenja dobara isporučenih u inostranstvo.

Da bi poreski obveznik stekao pravo na refakciju PDV, pored navedenih dokaza mora da poseduje i račun izdat od strane drugog obveznika u prometu o iznosu prethodnog poreza u skladu sa članom 42. Zakona, i dokument o izvršenom uvozu dobara, u kojem je iskazan prethodni porez i da je iskazani PDV plaćen prilikom uvoza. Kao dokaz da je PDV plaćen prilikom uvoza, služi overena uplatnica ili overen nalog za uplatu.

Centrala, nakon izvršene provere ispunjenosti uslova za refakciju, rešenjem odlučuje o zahtevu u roku od 15 dana od dana ponošenja zahteva i u roku od 15 dana od dana dostavljanja rešenja vrši refakciju PDV.

Originali računa, odnosno dokumenta koja predstavljaju dokaz da su dobra otpremljena u inostranstvo i da se koriste u humanitarne, dobrovoljne ili obrazovne svrhe, overeni od strane Centrala, dostavljaju se podnosiocu zahteva zajedno sa rešenjem o refakciji PDV.

20. Slučajevi u kojima NVO koja nije obveznik PDV sama obračunava obavezu za PDV

NVO koja je poreski obveznik uvek je istovremeno i poreski dužnik. Međutim, u slučajevima određenim Zakonom o PDV, poreski dužnik može biti i NVO koja nije poreski obveznik. Poreski dužnik je definisan odredbama člana 10. Zakona o PDV. Najčešće, u ulozi poreskog dužnika, NVO me može javiti kao:

- poreski punomoćnik koga odredi strano lice koje u Republici Srbiji nema sedište ni stalnu poslovnu jedinicu, a koje obavlja promet dobara i usluga u Republici;
- primalac dobara i usluga ako strano lice ne odredi poreskog punomoćnika.

Kada strano lice vrši oporeziv promet dobara i usluga, a nema sedište niti stalnu poslovnu jedinicu u Republici Srbiji, može da odredi domaće lice kao poreskog punomoćnika. Ako je domaće lice – poreski punomoćnik obveznik PDV, ono obračunava PDV, podnosi poreske prijave i plaća

PDV. Poreski punomoćnik nije dužan da izdaje račune o izvršenom prometu dobara i usluga stranog lica.

U slučaju kada strano lice ne odredi poreskog punomoćnika, **primalac dobara i usluga obavezan je da obračuna PDV, podnese poresku prijavu i plati PDV**, ali nema obavezu da izdaje račun za promet dobara i usluga koji mu je izvršilo strano lice.

Napominjemo, **obveznici PDV za nastali poreski dug ne podnose posebne poreske prijave**, već u okviru poreskih prijava na Obrascu PPPDV koje podnose za određen poreski period iskazuju podatke o nastalom poreskom dugu po navedenim osnovama.

Kada NVO koja je poreski dužnik, a nije poreski obveznik primi dobra ili usluge iz inostranstva, ona je dužna da podnese poresku prijavu i plati PDV koji duguje.

Poreski dužnik koji nije obveznik PDV podnosi poresku prijavu samo za period u kojem je nastala obaveza po osnovu PDV, za razliku od obveznika PDV koji podnosi poreske prijave za svaki poreski period.

Iako to Zakonom nije izričito predviđeno, prema našem mišljenju, za poreske dužnike koji nisu obveznici PDV poreski period je uvek kalendarski mesec.

Kada je u pitanju primanje dobara od stranog lica, obaveza za PDV se jednostavno utvrđuje, na osnovu carinskog računa, imajući u vidu da svaki prijem dobara iz inostranstva podleže carinskom postupku. Međutim, kod utvrđivanja poreza na usluge koje strano lice pruža domaćem licu nije jednostavno odrediti da li postoji poreska obaveza ili ne. Prilikom utvrđivanja da li je usluga stranog lica domaćem licu izvršena u Srbiji (jer samo takva usluga podleže oporezivanju), treba imati u vidu odredbe člana 12. Zakona o PDV. Naime, mesto prometa usluga utvrđuje se na različite načine, u zavisnosti od toga o kakvoj se usluzi radi. Osnovno rešenje iz Zakona o PDV je da se mestom usluga smatra mesto u kojem pružalac usluga obavlja svoju delatnost, tako da za ovakve usluge ne postoji obaveza primaoca usluga da obračuna PDV, imajući u vidu da usluga nije pružena u Srbiji. Međutim, neke usluge se oporezuju prema mestu gde je usluga stvarno pružena (usluge iz oblasti kulture, umetnosti, sporta, nauke i obrazovanja, zabavno-estradne i sl.), a neke prema sedištu primaoca usluge (iznajmljivanje pokretnih stvari, osim prevoznih sredstava po osnovu rentakar ugovora, telekomunikacione usluge, usluge savetnika, inženjera, advokata, revizora, obrade podataka i ustupanja informacija, ekonomska propaganda i dr.)

Primer:

NVO koja nije obveznik PDV organizuje koncert klasične muzike u Novom Sadu. Na koncertu nastupa izvođač iz inostranstva. NVO kao organizator koncerta je dužna da obračuna obavezu za PDV po stopi od 8% na vrednost usluge koju je obavio izvođač iz inostranstva, podnese poresku prijavu na obrascu PPPDV i uplati poresku obavezu. Tako utvrđeni i plaćeni PDV uključuje se u troškove organizacije koncerta, imajući u vidu da NVO nije obveznik PDV.

Obaveza za obračun PDV na vrednost usluge koju je domaćem licu obavio izvođač iz inostranstva postoji i kada je organizator koncerta NVO koja je obveznik PDV, ali bi se tako obračunati PDV mogao odbiti kao prethodni.

21. Poreske olakšice za međunarodne organizacije čiji je status izjednačen sa statusom diplomatskih i konzularnih predstavništava

Međunarodne organizacije kojima je na osnovu posebnih propisa priznat status izjednačen sa statusom diplomatskih i konzularnih predstavništava, ne plaćaju PDV na sve nabavke dobara i usluga u Republici Srbiji koje koriste za službene potrebe organizacije i za lične (privatne) potrebe osoblja čiji je status izjednačen sa statusom diplomatskog i konzularnog osoblja. Ovo oslobođenje propisano je odredbama člana 24. stav 1. tačka 16) Zakona o PDV.

Za razliku od diplomatskih i konzularnih predstavništava koji pravo na poresko oslobođenje mogu ostvariti pod uslovom reciprociteta, međunarodne organizacije mogu ostvariti poresko oslobođenje ako je to predviđeno međunarodnim ugovorom.

Prema članu 18. Pravilnika o poreskim oslobađanjima, nosioci prava podnose organu nadležnom za inostrane poslove zahtev za izdavanje dokumenta kojim se potvrđuje da je međunarodnim ugovorom predviđeno poresko oslobođenje za nabavku dobara ili usluga. Ministarstvo inostranih poslova izdaje dokument kojim potvrđuje da je međunarodnim ugovorom predviđeno poresko oslobođenje (**osnovnu potvrdu**).

Nosiocima prava data je mogućnost da ostvare poresko oslobođenje pri nabavci dobara i usluga na dva načina, i to:

- **direktno** pri kupovini i uvozu dobara ili usluga, i
- **indirektno**, podnošenjem Obrasca REF-5 Zahtev diplomatskog i konzularnog predstavništva, odnosno međunarodne organizacije za refakciju, u skladu sa Pravilnikom o postupku ostvarivanja prava na povraćaj PDV i o načinu i postupku refakcije PDV.

21.1. Direktnan način ostvarivanja poreskog oslobođenja kod nosioca prava

Direktno poresko oslobođenje za nabavku dobara i usluga za lične i za službene potrebe nosioci prava mogu da ostvare ako poseduju dokumentaciju koja je propisana izmenjenim odredbama čl. 18. i 19. Pravilnika o poreskim oslobađanjima. U tom slučaju obveznik PDV – prodavac dobara, odnosno pružalac usluga nosiocima prava ostvaruje poresko oslobođenje sa pravom na odbitak prethodnog poreza za izvršeni promet, odnosno isporučuje dobro ili pruža uslugu bez obračunavanja PDV.

Poresko oslobođenje za **službene potrebe**, obveznik može da ostvari ako poseduje:

- 1) fotokopiju potvrde o reciprocitetu, odnosno dokumenta kojim se potvrđuje da je poresko oslobođenje predviđeno međunarodnim ugovorom, izdatog od strane ministarstva nadležnog za inostrane poslove (u daljem tekstu: osnovna potvrda);
- 2) original službenog naloga za nabavku dobara i usluga i uvoz dobara, bez PDV, koji izdaje ovlašćeno lice nosioca prava.

Službeni nalog izdaje se na **Obrascu SNPDPV – Službeni nalog za nabavku dobara i usluga i uvoz dobara, bez PDV**.

Službeni nalog izdaje se u tri primerka, od kojih se dva daju obvezniku, a treći zadržava nosilac prava za svoje potrebe. Ako se službeni nalog na Obrascu SNPDPV izdaje za nabavku dobara za koja se PDV plaća pri uvozu dobara u Republiku, dva primerka izdatih naloga daju se nadležnom carinskom organu, a treći primerak zadržava nosilac prava za svoje potrebe.

Odgovorni predstavnik nosioca prava (šef misije, stalni predstavnik i dr.) dužan je da, pre izdavanja prvog službenog naloga, Centrali poreske uprave dostavi podatke o licima ovlašćenim za izdavanje službenog naloga sa deponovanim potpisima tih lica, kao i da dostavi obaveštenje o promenama lica kojima je dato to ovlašćenje u roku od 15 dana od dana nastanka promene.

Pre izdavanja Obrasca SNPDPV nosioci prava treba da pribave osnovnu potvrdu koju izdaje organ nadležan za inostrane poslove. Osnovna potvrda treba da sadrži podatak o postojanju reciprociteta u oslobađanju, odnosno potvrdu da je međunarodnim ugovorom predviđeno poresko oslobođenje. Ukoliko postoje ograničenja u oslobađanju dobara i usluga (u vrednosti ili količini), potvrda treba da sadrži i ta ograničenja.

Poresko oslobođenje za promet dobara i usluga i uvoz dobara **za lične potrebe** (član 17. tačka 2 Pravilnika o poreskim oslobađanjima) obveznik može da ostvari ako poseduje fotokopiju osnovne potvrde i original naloga za nabavku dobara i usluga i uvoz dobara, bez PDV, za lične potrebe nosioca prava, koji izdaje ovlašćeno lice nosioca prava iz člana 17. tačka 1 Pravilnika o poreskim oslobađanjima, a čiji je potpis deponovan kod Centrale Poreske uprave. Ovaj nalog se izdaje na Obrascu LNPDPV – **Nalog za nabavku dobara i usluga i uvoz dobara, bez PDV, za lične potrebe nosioca prava**, koji je odštampan uz Pravilnik i čini njegov sastavni deo. Nalog se izdaje u tri primerka, od kojih se dva daju obvezniku, a treći zadržava nosilac prava za svoje potrebe.

Odgovorni predstavnik nosioca prava (šef misije, stalni predstavnik i dr.) dužan je da do 31. januara tekuće godine dostavi Centrali Poreske uprave spisak lica koja imaju pravo nabavke dobara i usluga bez PDV sa deponovanim potpisima ovih lica, kao i da dostavi obaveštenje o promenama spiska lica koja imaju pravo nabavke dobara i usluga bez PDV u roku od 15 dana od dana nastanka promene.

Kada predstavnik diplomatskog ili konzularnog predstavništva i međunarodne organizacije dođe kod prodavca (trgovina na malo) ili pružaoca usluga sa fotokopijom osnovne potvrde i originalom naloga izdatog na Obrascu SNPDV (za službene potrebe) ili LNPDV (za lične potrebe), prodavac ili pružalac usluga treba da proveri sledeće:

- da li je pravilno popunjen Obrazac SNPDV, odnosno Obrazac LNPDV i da li sadrži broj iz fotokopije osnovne potvrde;
- da utvrdi da li postoje ograničenja (ograničenja se nalaze u osnovnoj potvrdi). Ukoliko postoje ograničenja u oslobađanju, isporuku dobara ili usluga može da izvrši samo do visine ograničenja, i
- da li je Obrazac službenog naloga potpisan i overen od strane ovlašćenog lica međunarodne organizacije.

Ukoliko su ispunjeni svi propisani uslovi, obveznik poreza – prodavac ili pružalac usluge popunjava Obrazac SNPDV, odnosno Obrazac LNPDV u delu koji se odnosi na prodavca, odnosno pružaoca usluga, i to: tabelu, iznos PDV za koji je ostvareno poresko oslobodjenje, podatke o nazivu, PIB, pečat i potpis ovlašćenog lica isporučioца dobara ili usluga, datum prometa dobara i usluga.

Nakon provere svih podataka poreski obveznik – prodavac, odnosno pružalac usluga vrši isporuku dobara ili usluga i overava obrasce SNPDV, odnosno Obrazac LNPDV i zadržava dva primerka ovih obrazaca i fotokopiju osnovne potvrde za svoje potrebe, a treći primerak Obrazaca SNPDV, odnosno LNPDV vraća nosiocu prava.

Prema našem mišljenju, prodaju dobara i usluga diplomatskim, konzularnim predstavništvima i međunarodnim organizacijama, obveznik PDV – prodavac na malo treba da evidentira preko fiskalne kase, tj. treba da izda fiskalni isečak. Ovo važi za pravna lica i preduzetnike koji moraju da evidentiraju promet preko fiskalnih kasa u skladu sa odredbama člana 3. Uredbe o evidentiranju prometa preko fiskalnih kasa.

21.2. Ostvarivanje poreskog oslobodjenja refakcijom plaćenog PDV (indirektno poresko oslobodjenje)

Pravo na reakciju PDV diplomatskim i konzularnim predstavništvima i međunarodnim organizacijama propisano je izmenjenim odredbama člana 55a Zakona o PDV, a način ostvarivanja tog prava detaljnije je regulisano članom 6b. Pravilnika o postupku ostvarivanja prava na povraćaj PDV i o načinu i postupku refakcije PDV („Službeni glasnik RS“, br. 107/04 i 65/05).

Prema odredbama člana 55a Zakona o PDV propisano je da ako se diplomatska ili konzularna predstavništva i međunarodne organizacije, odnosno lica iz člana 24. stav 1. tačka 16 Zakona ne opredele da izvrše nabavku ili uvoz dobara, odnosno prime usluge, namenjene njihovim

službenim, odnosno ličnim potrebama, uz poresko oslobođenje, imaju pravo na refakciju PDV, pod uslovima koji su Zakonom propisani za ostvarivanje poreskog oslobođenja, i to ako:

- 1) su isporuke ili uvoz dobara, odnosno pružene usluge oporezive PDV;
- 2) je PDV za promet dobara i usluga iskazan u računu, u skladu sa ovim zakonom, i ako je račun plaćen, odnosno ako je PDV koji se duuguje po osnovu uvoza dobara plaćen;
- 3) je ukupna vrednost dobara ili usluga, iskazana u računu, odnosno vrednost dobara iskazana u carinskom dokumentu, veća od 50 evra bez PDV, osim za nabavku goriva za motorna vozila.

Pravilnikom o postupku ostvarivanja prava na povraćaj PDV i o načinu i postupku refakcije PDV, propisan je postupak i način refakcije plaćenog PDV.

U skladu sa članom 6b Pravilnika, nosioci prava u smislu člana 17. Pravilnika o poreskim oslobađanjima ostvaruju pravo na refakciju, u skladu sa Zakonom, na osnovu zahteva koji podnose Poreskoj upravi – Centrali (ul. Save Maškovića 3–5).

Zahtev se podnosi na **Obrascu REF-5 – Zahtev diplomatskog i konzularnog predstavištva, odnosno međunarodne organizacije za refakciju**, koji čini sastavni deo Pravilnika.

Zahtev, odnosno obrazac REF-5 za svakog nosioca prava, potpisuje, overava i izdaje lice koje je ovlašćeno za izdavanje službenih i ličnih naloga za nabavku dobara i usluga, bez PDV, u skladu sa Pravilnikom o poreskim oslobađanjima.

Rok za podnošenje zahteva je 30 dana od isteka kalendarskog tromesečja u kojem su dobra i usluge nabavljene u Republici ili izvršen uvoz dobara u Republiku.

Uz zahtev (obrazac REF-5) nosioci prava treba da dostave:

- 1) original i kopije plaćenih računa o nabavljenim dobrima i korišćenim uslugama u Republici koji glase na nosioca prava i koji sadrže podatak o broju osnovne potvrde propisane Pravilnikom o poreskim oslobađanjima. Računi moraju biti izdati u skladu sa Zakonom o PDV i moraju biti veći od 50 evra bez PDV, osim u slučaju nabavke goriva za motorna vozila kada na računu može biti iskazan manji iznos od 50 evra bez PDV;
- 2) originali i kopije dokumenata o izvršenom uvozu dobara u Republiku.

Ako se nosiocu prava za izvršeni promet dobara i usluga izdaje fiskalni isečak u skladu sa propisom kojim se uređuju fiskalne kase, na poleđini tog isečka unose se podaci o nazivu, odnosno imenu i prezimenu nosioca prava i broju osnovne potvrde i stavlja se pečat i potpis isporučioaca dobara, odnosno pružaoca usluga.

Poreska uprava – Centrala, nakon izvršene provere ispunjenosti uslova za refakciju, rešenjem odlučuje o podnetom zahtevu i to u roku od 15 dana od dana podnošenja zahteva. Uz rešenje Poreska uprava – Centrala vraća overena dokumenta (originali i kopije računa) podnosiocima zahteva. Poreska uprava u roku od 15 dana od dana dostavljanja rešenja vrši refakciju PDV.

22. Obaveza plaćanja PDV u slučaju otuđenja dobara nabavljenih uz poresko oslobođenje

Članom 21. Pravilnika o poreskim oslobođanjima propisano je da pre isteka roka od 3 godine od dana nabavke dobara u Republici, odnosno iz uvoza, dobra nabavljena bez PDV, od strane nosioca prava ne mogu da budu predmet preprodaje, poklona i dr. drugim licima, ako pre toga nosilac prava koji je nabavio dobra bez PDV u Republici, odnosno iz uvoza, ne plati PDV koji nije bio plaćen pri nabavci tih dobara. Otuđenje se ne odnosi na dobra čija je pojedinačna vrednost do 50 evra u dinarskoj protivvrednosti, koja nosioci prava poklanjaju drugim licima, u skladu sa njihovim funkcijama.

23. Tradicionalne crkve i verske zajednice

Tradicionalne crkve i verske zajednice imaju pravo na refakciju PDV na osnovu podnetog zahteva, saglasno članu 55. Zakona o PDV. Tradicionalne crkve i verske zajednice su: Srpska pravoslavna crkva, Islamska zajednica, Katolička crkva, Slovačka Evangelička crkva a.v, Jevrejska zajednica, Reformatorska hrišćanska crkva i Evangelistička hrišćanska crkva a.v. Tradicionalne crkve i verske zajednice imaju pravo na refakciju za dobra koja im se isporučuju u Republici ili koja uvoze, kao i za usluge koje im se pružaju, a koji su neposredno povezani sa verskom delatnošću, pod uslovom da je:

- 1) promet dobara i usluga, odnosno uvoz dobara oporeziv;
- 2) PDV za isporučena dobra, odnosno pružene usluge iskazan u računu, u skladu sa članom 42. ovog zakona, kao i da je račun plaćen, odnosno da je PDV koji se duuguje po osnovu uvoza dobara prethodno plaćen.

Način ostvarivanja prava na refakciju poreza uređen je odredbama čl. 6. i 6a. Pravilnika o postupku ostvarivanja prava na povraćaj PDV i o načinu i postupku refakcije PDV.

Tradicionalne crkve, odnosno verske zajednice ostvaruju pravo na refakciju, u skladu sa Zakonom, na osnovu zahteva koji upravno telo određeno od strane tradicionalne crkve, odnosno verske zajednice podnosi Centrali Poreske uprave za sve organizacione delove tradicionalne crkve, odnosno verske zajednice.

Pre podnošenja prvog zahteva za refakciju, tradicionalna crkva, odnosno verska zajednica, pismeno obaveštava Centralu koje je upravno telo određeno za podnošenje zahteva za refakciju i o licu ovlašćenom za potpisivanje zahteva za refakciju.

Zahtev za refakciju podnosi se na Obrascu REF 3A - Zahtev tradicionalne crkve, odnosno verske zajednice za refakciju.

Zahtev se podnosi u roku od 60 dana od isteka kalendarskog tromesečja u kome su dobra i usluge nabavljene u Republici ili izvršen uvoz dobara u Republiku.

Uz zahtev za refakciju dostavljaju se:

- 1) originali i kopije plaćenih računa o nabavljenim dobrima i korišćenim uslugama u Republici;
- 2) originali i kopije dokumenata o izvršenom uvozu dobara u Republiku.

Centrala, nakon izvršene provere ispunjenosti uslova za refakciju, rešenjem odlučuje o zahtevu u roku od 15 dana od dana podnošenja zahteva i u roku od 15 dana od dana dostavljanja rešenja vrši refakciju PDV. Centrala ovarava originalne račune i druge dokumente i dostavlja ih podnosiocu zahteva zajedno sa rešenjem.

Račun koji nije izdat u skladu sa članom 42. Zakona o PDV, ne može se upotrebiti u postupku refakcije PDV.

Dobrima i uslugama neposredno povezanim sa verskom delatnošću u smislu člana 55. Zakona o PDV, smatraju se:

- 1) sveće i materijal za proizvodnju sveća;
- 2) tamjan i materijal za proizvodnju tamjana;
- 3) briketi;
- 4) ulje i vino za obredne svrhe;
- 5) brašno i beskvasni hleb za obredne svrhe;
- 6) svete sasude i obredni simboli;
- 7) odežde za sveštenike i verske službenike i materijal za proizvodnju ovih odeždi;
- 8) građevinske usluge i građevinski materijal koji se koriste za izgradnju, rekonstrukciju, konzervatorske i restauratorske radove i održavanje hramova i drugih zdanja povezanih sa misionarskom delatnošću tradicionalnih crkava i verskih zajednica, uključujući i materijal za izradu ikonostasa i ikonopisanje;
- 9) bogoslužbene knjige, verski kalendari i druga verska izdanja, kao i papir za štampanje tih izdanja;
- 10) orgulje.

8. Nevladine organizacije u carinskom sistemu Republike Srbije

1. Uvod

Oblast u kojima se definiše položaj neprofitnog sektora u carinskom sistemu Republike Srbije i u Carinskom zakonu Republike Srbije ne postoji. Neprofitni sektor se tretira potpuno isto kao i svi ostali obveznici plaćanja uvoznih dažbina prema propisanoj carinskoj nomenklaturi.

Iz ovoga proizilazi da prava na oslobođenje plaćanja carinskih dažbina neprofitni sektor može jedino izvlačiti iz oblasti carinskih povlastica koje su regulisane odredbama članova 191. do 196. Carinskog zakona i odnose se na sve obveznike. Zato ćemo akcenat staviti na oslobođenja od plaćanja uvoznih dažbina i proceduru njihovog korišćenja.

Oslobođenja od plaćanja uvoznih dažbina grupisana su na sledeći način:

- **za strana lica** (šefovi stranih država i njihovi izaslanici, međunarodne organizacije i humanitarne organizacije, diplomatska i konzularna predstavništva i njihovo osoblje), čl.191
- **fizička lica**, čl.192
- **pravna i druga lica**, čl.193
- **roba**, čl 194

Očigledan je nešto niži nivo carinskih povlastica u odnosu na raniji Carinski zakon jer važećim zakonom nisu utvrđene povlastice za :

- određene korisnike budžetskih sredstava (Vojska Srbije, MUP Srbije i kazneno popravne ustanove), raniji čl.24 Carinskog zakona
- domaći državljani-povratnici sa privremenog rada u inostranstvu na predmete domaćinstva i privrednog inventara, raniji čl. 25. st.1 tč.4 Carinskog zakona
- preduzeća za opremu koja se uvozi za zamenu uništene robe, raniji čl.26 st.1 tč.3 Carinskog zakona

2. Oslobođenje pravnih lica i drugih lica od plaćanja uvoznih dažbina

Neprofitnim organizacijama može biti interesantan čl.193 Carinskog zakona pa ćemo se na njega posebno osvrnuti uz uputstvo o načinu korišćenja povlastica:

ČLAN 193

OSLOBOĐENJE PRAVNIH I DRUGIH LICA OD PLAĆANJA UVOZNIH DAŽBINA

(I) Oslobođeni su od plaćanja uvoznih dažbina:

(1) Organizacije Crvenog krsta - na robu koju uvezu iz inostranstva, koja se ne proizvodi u Srbiji, a koja služi za izvršavanje njihovih humanitarnih zadataka; Radi korišćenja povlastice iz ovog člana Carinskog zakona, korisnik podnosi carinskom organu:

- izjavu da će uvezenu robu koristiti za izvršavanje svojih humanitarnih zadataka
- potvrdu Privredne komore Srbije da se roba koja se uvozi ne proizvodi u zemlji

(2) Vatrogasne i spasilačke organizacije i društva - na opremu i delove te opreme koji se ne proizvode u Srbiji, a namenjeni su za gašenje požara i za spasilačke delatnosti; Radi korišćenja povlastice iz ovog člana Carinskog zakona, korisnik podnosi carinskom organu:

- potvrdu Ministarstva za unutrašnje poslove kojim se dokazuje da se oprema i delovi te opreme uvoze za potrebe vartogasnih odnosno spasilačkih organizacija i društava
- potvrdu Privredne komore Srbije da se oprema odnosno delovi te opreme koji se uvoze ne proizvode u zemlji

(3) Muzeji i umetničke galerije - na zbirke, delove zbirki i pojedinačne predmete koji su njima namenjeni, kao i arhivi-za arhivski materijal; Radi korišćenja povlastice iz ovog člana, korisnik podnosi carinskom organu izjavu da su zbirke, delovi zbirki i pojedinačni predmeti koji se uvoze namenjeni muzeju ili umetničkoj galeriji, odnosno da je arhivski materijal namenjen arhivi.

(4) Lica, osim fizičkih, koja se bave naučnim, obrazovnim, kulturnom, sportskom, rekreativnom, humanitarnom, verskom delatnošću, tehničkom kulturom, umetnošću, delatnostima zaštite prirode, kulturnih dobara i kontrolom kvaliteta životne sredine - na robu koje se ne proizvodi u Srbiji, a služi neposredno za obavljanje tih delatnosti, osim alkohola i alkoholnih pića, duvanskih proizvoda i putničkih motornih vozila; Radi korišćenja povlastice iz ovog člana Carinskog zakona, korisnik podnosi carinskom organu:

- izvod iz registra nadležnog organa da se korisnik povlastice bavi naučnom, obrazovnom, kulturnom, sportskom, rekreativnom, humanitarnom, verskom delatnošću, tehničkom kulturom, umetnošću, delatnostima zaštite prirode, kulturnih dobara i kontrolom kvaliteta životne sredine;
- potvrdu Privredne komore Srbije da se roba koja se uvozi ne proizvodi u zemlji
- izjavu korisnika povlastice da roba služi neposredno za obavljanje delatnosti.

Carinski organ može zahtevati od korisnika da priloži potvrdu ili mišljenje nadležnog organa kojim se potvrđuje da roba koja se uvozi služi neprekidno za obavljanje delatnosti korisnika povlastice.

(5) Lica, osim fizičkih - na robu koju besplatno prime iz inostranstva za naučne, prosvetne, kulturne, sportske, humanitarne, verske, zdravstvene i socijalne svrhe, kao i za zaštitu životne sredine, osim alkohola, alkoholnih pića, duvanskih proizvoda i putničkih motornih vozila; Radi korišćenja povlastice iz ovog člana Carinskog zakona, korisnik podnosi carinskom organu:

- izjavu ili fakturu ino-pošiljaoca iz koje se vidi da se roba šalje besplatno;
- izvod iz odgovarajućeg registra iz kojeg se utvrđuje delatnost korisnika povlastice;
- izjavu korisnika povlastice da roba služi za naučne, prosvetne, kulturne, sportske, humanitarne, verske, zdravstvene i socijalne svrhe, kao i za zaštitu životne sredine.

Ako korisnik prima iz inostranstva besplatno, u humanitarne svrhe, lekove, sitne medicinske instrumente, ortopedska pomagala, sanitetski materijal, hranu i bezalkoholna pića, tekstilne proizvode (odeću, posteljinu, ćebad i sl.), obuću i dečje igračke pored dokaza iz stava 1 ovog člana, podnosi i specifikaciju robe u kojoj je naznačen trgovački naziv i količina, carinski organ o oslobodenju od plaćanja uvoznih dažbina stavlja zabeležku na deklaraciji.

(6) Lica, osim fizičkih - na robu koju besplatno prime iz inostranstva ili je nabave od sredstava koja su dobila iz inostranstva kao novčanu pomoć, ako je namenjen otklanjanju posledica prouzrokovanih elementarnim nepogodama (zemljotresi, poplave, suše, ekološki udesi i sl.) ratom ili oružanim sukobom. Pravo na oslobodenje od plaćanja uvoznih dažbina u skladu sa odredbom ove tačke, može se ostvariti ako Vlada utvrdi da su posledice elementarnih nepogoda takve da za njihovo otklanjanje treba dozvoliti uvoz robe uz oslobodenje od plaćanja carine i ako se ta roba uveze u roku koji odredi Vlada;

(7) Preduzeća u oblasti zdravstva – na specifičnu opremu, uređaje i instrumente za zdravstvo i njihove rezervne delove i na potrošni materijal za korišćenje te opreme kao i za lekove koji se koriste u bolničkom lečenju koji se ne proizvode u zemlji i ako se uvoze radi opremanja i potreba tih preduzeća u skladu sa programima razvoja zdravstva. Radi korišćenja povlastice iz ovog člana Carinskog zakona, korisnik podnosi carinskom organu:

- potvrdu Ministarstva zdravlja kojom se dokazuje da se specifična oprema, uređaji i instrumenti za zdravstvo, njihovi rezervni delovi i potrošni materijal za korišćenje te opreme, kao i lekovi koji se koriste u bolničkom lečenju, uvozi radi opremanja i potreba pravnih lica u oblasti zdravstva
- potvrdu Privredne komore Srbije da se roba koja se uvozi ne proizvodi u zemlji.

(8) Preduzeća za profesionalno osposobljavanje i zapošljavanje invalida - na opremu i rezervne delove koji se ne proizvode u zemlji, a koriste se za profesionalno osposobljavanje i radno angažovanje invalida. Radi korišćenja povlastice iz ovog člana Carinskog zakona, korisnik podnosi carinskom organu:

- izvod iz registra nadležnog organa da se korisnik povlastice bavi profesionalnim osposobljavanjem i zapošljavanjem invalida
- potvrdu Privredne komore Srbije da se roba koja se uvozi ne proizvodi u zemlji
- izjavu korisnika povlastice da roba služi za profesionalno osposobljavanje i radno angažovanje invalida.

(9) Lica, osim fizičkih - na opremi koja se proizvodi u zemlji a služi neposredno za zaštitu životne sredine. Radi korišćenja povlastice iz ovog člana Carinskog zakona, korisnik podnosi carinskom organu:

- potvrdu Ministarstva za zaštitu prirodnih bogatstava i životne sredine da roba koja se uvozi služi neposredno za zaštitu životne sredine
- potvrdu Privredne komore Srbije da se roba koja se uvozi ne proizvodi u zemlji

(10) Lica, osim fizičkih - na medalje i plakete koje primaju iz inostranstva radi dodeljivanja na međunarodnim takmičenjima koja se organizuju u Srbiji. Radi korišćenja povlastice iz ovog člana Carinskog zakona, korisnik podnosi carinskom organu izjavu o organizovanju međunarodnog takmičenja u zemlji i da će medalje i plakete dodeljivati na tom takmičenju. O oslobođenju od plaćanja uvoznih dažbina carinski organ stavlja zabeležku na izjavi.

(II) Odredbe stava 1. tačka 3 do 10 ovog člana primenjuju se i na preduzetnike.

Na kraju ovog dela treba podsetiti i na **Zakon o donacijama i humanitarnoj pomoći** (Službeni list SRJ br 10/2001, 61/2001, 36/2007 i Službeni Glasnik RS br 101/2005), a vezano za uvoz roba i usluga.

Članom 1 Zakona o donacijama i humanitarnoj pomoći uređeno je da državni organi, jedinice lokalne samouprave, javna preduzeća, javne ustanove, druge organizacije i zajednice koje ne ostvaruju dobit, kao i domaće i strane humanitarne organizacije mogu primati donacije i humanitarnu pomoć. Primalac donacije i pomoći ne mogu biti političke stranke.

Donacije i humanitarna pomoć mogu biti u robi (osim duvana i duvanskih preradevina, alkoholnih pića i putničkih automobila), uslugama, novcu, hartijama od vrednosti, imovinskim i drugim pravima. Uvoz robe i usluga po osnovu donacije i humanitarne pomoći, kao i uvoz robe i usluga koje se kupuju iz sredstava dobijenih od donacija i humanitarne pomoći i iz sredstava ostvarenih realizacijom hartija od vrednosti i po osnovu korišćenja ustupljenih prava je slobodan.

Uvoz robe u skladu sa čl.4. Zakona o donacijama može se vršiti samo ukoliko ispunjava propisane uslove stavljanja robe u promet, odnosno za upotrebu na domaćem tržištu, a usluge u skladu sa domaćim propisima i međunarodnim ugovorima. Ne može se uvoziti roba čiji je promet i upotreba zabranjen u zemlji iz koje se uvozi ili u kojoj je proizvedena, ili ukoliko je odlukom Vlade zabranjen uvoz te robe radi sprečavanja i ugrožavanja života i zdravlja ljudi i životne sredine.

Primalac donacije i pomoći ne može bez prethodnog plaćanja carine robu oslobođenu od carine prodati ili je upotrebiti u druge svrhe osim u svrhe za koje je donacija, odnosno pomoć data u roku od tri godine od dana uvoza. U suprotnom, carina će doneti rešenje o naplati carine i drugih uvoznih dažbina i taksu.

Treba imati u vidu i da se roba oslobođena od plaćanja carinskih dažbina ne može dati u zalog, na pozajmicu ili kao obezbeđenje za izvršenje druge obaveze.

9. Porez na dobit kod NVO

Jedna od najvećih poreskih olakšica za NVO u našem zakonodavstvu odnosi se na oslobađanje od plaćanja poreza na dobit. Ova olakšica sadržana je u odredbama Zakona o porezu na dobit preduzeća («Službeni glasnik RS» br. 25/2001, 80/2002, 43/2003, 84/2004) i pratećih podzakonskih propisa.

U ovom Zakonu NVO se svrstavaju u kategoriju nedobitnih organizacija. Zakon pravi razliku između nedobitnih organizacija koje knjige vode po kontnom okviru za budžetski sistem (škole, domovi zdravlja i bolnice, fondovi socijalnog osiguranja itd.) i nedobitnih organizacija koje knjige vode po kontnom okviru za preduzeća, zadruge, preduzetnike i druga pravna lica. NVO su nedobitne organizacije koje knjige vode po kontnom okviru za preduzeća, zadruge, preduzetnike i druga pravna lica.

1. Uslovi za oslobođenje od poreza na dobit kod NVO

Uslovi za oslobođenje NVO od plaćanja poreza na dobit su kumulativni, odnosno aditivni. Svi propisani uslovi moraju biti ispunjeni da se ne bi platio porez na dobit.

Prema članu 44. Zakona o porezu na dobit preduzeća NVO se oslobađa plaćanja poreza na dobit koja, u godini za koju se odobrava pravo na oslobođenje, ostvari višak prihoda nad rashodima do 300.000 dinara, pod sledećim uslovima:

- 1) da NVO ne raspodeljuje tako ostvareni višak svojim osnivačima, članovima, direktorima, zaposlenima ili sa njima povezanim licima;
- 2) da lična primanja koja NVO - nedobitna organizacija isplaćuje zaposlenima, direktorima i sa njima povezanim licima ne prelaze iznos dvostrukog proseka za delatnost u kojoj je organizacija razvrstana;
- 3) da NVO - nedobitna organizacija ne raspodeljuje imovinu u korist svojih osnivača, članova, direktora, zaposlenih ili sa njima povezanih lica.

Ukoliko NVO ima višak prihoda nad rashodima manji od 300.000 din. i isti ne raspodeljuje svojim vlasnicima, direktorima i sa njima povezanim licima³, lična primanja koja NVO isplaćuje zaposlenima, direktorima i sa njima povezanim licima ne prelaze iznos dvostrukog proseka za delatnost u kojoj je NVO razvrstana i NVO ne raspodeljuje imovinu u korist svojih osnivača, članova, direktora, zaposlenih i sa njima povezanih lica, oslobođena je plaćanja poreza na dobit.

³ Povezanim licima smatra se fizičko ili pravno lice u čijim se odnosima sa NVO javlja mogućnost kontrole ili značajnijeg uticaja na poslovne odluke. Posedovanje više od 50% ili pojedinačno najvećeg dela akcija ili udela smatra se omogućenom kontrolom. Uticaj na poslovne odluke postoji i kada lice povezano sa NVO poseduje više od 50% ili pojedinačno najveći broj glasova u organima upravljanja. Povezanim licem smatra se i ono pravno lice u kome, kao i kod NVO, ista fizička ili pravna lica neposredno ili posredno učestvuju u upravljanju, kontroli ili kapitalu, na način predviđen u st. 3. i 4. člana Zakona o porezu na dobit preduzeća.

Međutim, ukoliko je višak prihoda nad rashodima preko 300.000 din. ili je manji od tog iznosa ali nije ispunjen jedan od ostalih propisanih uslova (raspodeljivanje tog viška, visina ličnih primanja i raspodeljivanje imovine), NVO je dužna da obračuna i plati porez na dobit. Stopa poreza na dobit iznosi 10%.

Takođe, pravo na oslobođenje nema ni NVO koja ima monopolski ili dominantan položaj na tržištu u smislu zakona kojim se uređuje suzbijanje monopolskog ili dominantnog položaja.

NVO ima pravo na oslobođenje od plaćanja poreza na dobit u skladu sa pomenutim članom 44. Zakona o porezu na dobit, a nema pravo na druge poreske pogodnosti iz ovog Zakona kao što su poreski kredit po osnovu ulaganja u osnovna sredstva (za mala pravna lica ovaj kredit iznosi 40% izvršenih ulaganja, a najviše do 70% obračunatog poreza), poreski kredit po osnovu zapošljavanja novih radnika na neodređeno vreme itd.

2. Koji prihodi NVO se (ne)smatraju prihodima ostvarenim na tržištu?

Prihodi po osnovu dotacija iz budžeta, poklona, donacija i drugih bespovratnih i beste-retnih davanja, kao i prihodi od članarina ne smatraju se prihodima NVO koji se ostvare na tržištu.

O poreskom tretmanu – prihoda od donacija, dotacija, poklona i članarina kod nedobitnih organizacija Ministarstvo finansija je izdalo sledeće mišljenje:

Ordredbom člana 1. stav 3. Zakona o porezu na dobit preduzeća („Službeni glasnik RS“, br. 25/2001, 80/2002 i 43/2003), propisano je da je poreski obveznik i drugo pravno lice koje nije organizovano u smislu st. 1. i 2. ovog člana, ako ostvaruje prihode prodajom proizvoda na tržištu ili vršenjem usluga uz naknadu.

Prema tome, udruženje građana, kao nedobitna organizacija, nije obveznik poreza na dobit preduzeća ukoliko prihode ostvaruje isključivo iz donacija, dotacija, poklona, članarina članova društva i sl., odnosno ukoliko prihode ne ostvaruje prodajom proizvoda na tržištu ili vršenjem usluga uz naknadu. (Ministarstvo finansija i ekonomije, br. 413–00–1271/2003–04 od 16. 12. 2003. godine)

Karakteristični primeri prihoda koji su ostvareni na tržištu bi bili: prihodi od zakupnina, prihodi od kamata, od sponzorstva kada postoji protivusluga od strane NVO, prihodi po osnovu prodaje robe, proizvoda i raznih usluga koje se vrše uz naknadu (Npr: komercijalna prodaja knjiga i drugih izdanja, usluge obrazovanja, stručnog osposobljavanja i usavršavanja koje se naplaćuju od primaoca itd).

O poreskom tretmanu prihoda od kamata nedobitnih organizacija Ministarstvo finansija izdalo je mišljenje sledeće sadržine:

Odredbom člana 1. stav 3. Zakona o porezu na dobit preduzeća („Službeni glasnik RS“, br. 25/2001, 80/2002 i 43/2003), propisano je da je poreski obveznik, u skladu sa Zakonom, i drugo pravno lice koje nije organizovano u smislu st. 1. i 2. ovog člana, ako ostvaruje prihode prodajom proizvoda na tržištu ili vršenjem usluga uz naknadu.

Fond kao nedobitna organizacija obveznik je poreza na dobit preduzeća, ukoliko ostvaruje prihode prodajom proizvoda na tržištu ili vršenjem usluga uz naknadu.

Prihodi od kamate smatraju se prihodima ostvarenim na tržištu i na ovaj prihod se obračunava i plaća porez na dobit u skladu sa Zakonom, odnosno članom 4. stav 1. tačka 3. Pravilnika o sadržini poreskog bilansa za druga pravna lica obveznike poreza na dobit preduzeća („Službeni glasnik RS“, br. 38/2001 i 5/2002).

Međutim, nedobitna organizacija (fond), koja u godini za koju se odobrava pravo na oslobođenje ostvari višak prihoda nad rashodima do 300.000 dinara, oslobađa se plaćanja poreza na dobit preduzeća, uz ispunjenje uslova iz člana 44. Zakona o porezu na dobit preduzeća. (Ministarstvo finansija i ekonomije, br. 434–01–00055/2003–04 od 16. 12. 2003. godine)

3. Podnošenje poreskog bilansa i poreske prijave za porez na dobit

Forma, sadržina i način popunjavanja poreskog bilansa za porez na dobit NVO uređeni su Pravilnikom o sadržaju poreskog bilansa za druga pravna lica (nedobitne organizacije) – obveznike poreza na dobit preduzeća («Službeni glasnik RS», br. 19/2005, 15/2006).

Forma, sadržina i način popunjavanja poreske prijave za porez na dobit NVO uređeni su Pravilnikom o sadržaju poreske prijave za obračun poreza na dobit preduzeća („Službeni glasnik RS“ br. 139/2004, 19/2005, 15/2006, 59/2006).

U praksi je često postavljano pitanje da li NVO koja ima pravo na poresko oslobođenje od plaćanja poreza na dobit treba da sastavi i nadležnom poreskom organu podnese poresku prijavu i poreski bilans za ovaj porez? Zakon o porezu na dobit u članu 44. stav 3. sadrži odredbu po kojoj je NVO dužna da u poreskom bilansu iskaže prihode ostvarene na tržištu i sa njima povezane rashode. U našem poreskom sistemu za neke vrste poreskih prijava, kao što su poreske prijave za porez po odbitku (na zarade i druga lična primanja) ne postoji obaveza dostavljanja nadležnom poreskom organu u slučaju nepostojanja poreske obaveze, dok za druge, kao što je poreska prijava za PDV, u tom slučaju postoji obaveza dostavljanja „prazne“ poreske prijave

Što se tiče poreske prijave za porez na dobit u slučaju da NVO nema poresku obavezu Ministarstvo finansija je izdalo mišljenje sledeće sadržine:

Prema tome, obavljanjem delatnosti u okviru sprovođenja TEMRUS programa, za koji se finansiranje vrši iz izdvojenih sredstava Evropske komisije u skladu sa ciljevima ovog programa, Tempus fondacija ne ostvaruje oporezivu dobit u smislu Zakona o porezima na dobit preduzeća.

Međutim, sve nedobitne organizacije ... dužne su da, saglasno sa članu 63. stav 1. Zakona, da u propisanom roku, podnesu poresku prijavu i poreski bilans nadležnoj organizacionoj jedinici Poreske uprave. (Mišljenje Ministarstva finansija, br. 413-00-391/2003-04 od 27.03.2003. god.)

Na osnovu navedenog proizilazi da NVO i u slučaju da nema prihode i rashode ostvarene na tržištu i oporezive dobiti, te nema ni obavezu plaćanja ovog poreza, treba da podnese „prazan“ poreski bilans i poresku prijavu za porez na dobit na propisanim obrascima. Opravdanje za to može se naći u potrebi da nedobitna organizacija dokaže i dokumentuje poreskoj administraciji da ispunjava propisane uslove za oslobođenje.

Rok za podnošenje poreske prijave i poreskog bilansa na propisanim obrascima je 10. mart.

4. Pitanje poreske osnovice

Potrebno je napomenuti da eventualni porez na dobit NVO utvrđuje za deo prihoda koji ostvari na tržištu prodajom dobara ili vršenjem usluga. Poreska osnovica je višak prihoda ostvarenih na tržištu nad rashodima koji su nastali u vezi sa tim приходima.

U slučaju da NVO ima višak prihoda ostvarenih na tržištu nad rashodima koji su vezani za njih veći od 300.000 din. ili ne ispunjava ostale propisane uslove, te podleže plaćanju poreza na dobit, osnovica za plaćanje ovog poreza po stopi od 10% je ukupna razlika između tih prihoda i rashoda.

Primer:

NVO je u toku godine ostvarila prihode na tržištu od 700.000 din. i sa njima povezane rashode od 250.000 din. Osnovica za plaćanje poreza na dobit je ukupna razlika prihoda na tržištu i sa njima povezanih rashoda (celokupan višak) koji u primeru iznosi 450.000 din. Porez na dobit je 45.000 din. (450.000 x 10%).

Ukoliko je nastanak određenih rashoda vezan isključivo za prihode ostvarene na tržištu u poreskom bilansu NVO iskazuju se ukupni takvi rashodi. Ako takvo podvajanje nije moguće, odgovarajući rashodi koji su povezani sa приходima ostvarenim na tržištu utvrđuju se, i u poreskoj prijavi PBN-1 iskazuju, srazmerno učešću prihoda ostvarenih na tržištu u ukupno ostvarenim приходima NVO. Primera radi, ukoliko prihodi ostvareni na tržištu čine 45% ukupnih prihoda NVO rashodi koji se iskazuju u poreskom bilansu utvrđuju se kao 45% pojedinih vrsta rashoda – nabavne vrednosti prodate robe, troškova materijala, troškova zarada, naknada zarada i ostalih ličnih rashoda, troškova amortizacije i ostalih poslovnih rashoda.

Kod eventualnog iskazivanja troškova amortizacije NVO u poreskom bilansu iskazuje se odgovarajući iznos ovih troškova utvrđenih prema računovodstvenim, a ne prema poreskim propisima. Drugim rečima, ukoliko se u obrascu PBN-1 iskazuju troškovi amortizacije iskazuje se

srazmeran deo troškova amortizacije koji je povezan sa prihodima ostvarenim na tržištu. Polazna osnova su troškovi amortizacije utvrđeni prema računovodstvenim propisima (u skladu sa izabranom metodom amortizacije i procenjenim korisnim vekom trajanja osnovnih sredstava), koji su iskazani u Bilansu uspeha. Kod NVO se ne uzima poreska grupna amortizacija (od I do V amortizacione grupe) u smislu člana 10. Zakona o porezu na dobit i na osnovu njega donetog Pravilnika o načinu razvrstavanja stalnih sredstava po grupama i načinu utvrđivanja amortizacije za poreske svrhe („Službeni glasnik RS“ br. 116/2004).

Na osnovu poreskog bilansa koji se podnosi na obrascu PBN-1 vrši se sastavljanje poreske prijave na obrascu PBN. Na osnovu poreske prijave utvrđuje se eventualni iznos konačne obaveze na ime poreza na dobit NVO tekuće godine i akontacija za narednu godinu.

Poznato je da se u našoj zemlji, a to važi i za NVO, porez na dobit plaća akontativno (do 15. u mesecu za prethodni mesec) u toku godine, da bi se ka kraju godine na osnovu poreske prijave utvrdila konačna obaveza i razlika za uplatu ili poreski kredit za naredni period.

NVO koja nema obavezu plaćanja poreza na dobit takođe ne plaća ni porez na kapitalnu dobit ostvarenu prilikom prodaje nepokretnosti (uključujući i prava industrijske svojine i udele u imovini poslovnih subjekata i ostale hartije od vrednosti čija prodaja nije zastupljena pojava u poslovanju NVO).

Od 2004. god. ni kod preduzeća i ostalih dobitnih organizacija se prilikom prodaje postrojenja i opreme ne plaća se porez na kapitalnu dobit. To znači da ni NVO ne plaćaju porez na kapitalni dobitak prilikom prodaje po većoj ceni od sadašnje knjigovodstvene vrednosti postrojenja i opreme (najčešće je to računarska oprema, putnički automobili, štampači, fotokopir mašine i druga oprema).

10. Porez na poklon i NVO

1. Uvod

Na primljene donacije u novcu i u stvarima i pravima (ako se na njih ne plaća PDV) pojedinačne vrednosti preko 9.000 din. NVO je dužna da obračuna i plati porez na poklon po stopi od 2,5%⁴.

Ta obaveza proizilazi iz članova 14. i 15. Zakona o porezima na imovinu (26/01, 45/02, 80/02, 134/04 i 61/07).

U našem zakonodavstvu postoje **četiri poreska oslobođenja od poreza na poklon koja su relevantna za NVO**⁵:

1. Porez na poklon ne plaća se na donacije u novcu, stvarima i pravima ukoliko je pojedinačan iznos donacije (nominalni ili procenjeni tržišni) manji od 9.000 dinara;
2. Porez na poklon ne plaćaju fondovi i fondacije, na nasleđenu ili na poklon primljenu imovinu koja služi isključivo za namene za koje su fond i fondacija osnovani.
3. Porez na poklon ne plaća se na donacije koje su primljene u skladu sa ratifikovanim međunarodnim ugovorima koje je sa drugom državom ili međunarodnom organizacijom zaključio određeni državni organ, a kojim je predviđeno da se iz dobijenih sredstava u zemlji korisnika ne plaćaju porezi.
4. Porez na poklon ne plaća se na imovinu primljenu od Republike Srbije, autonomne pokrajine, odnosno jedinice lokalne samouprave.

Poreski tretman donacija u novcu, razlikuje se od poreskog tretmana od donacija u stvarima i pravima što objašnjavamo u nastavku.

2. Donacije u novcu

Na primljene donacije, kada primalac nema obavezu protučinidbe (da izvrši određenu isporuku dobara ili pružanje usluga) NVO ne obračunava i ne plaća PDV jer to nije predmet oporezivanja Zakona o PDV.

Međutim, donacije u novcu koje NVO prima od domaćih i stranih pravnih i fizičkih lica po osnovu donacije, dotacije, finansijske podrške i sl. se sa stanovišta poreskih propisa tretiraju kao poklon i podležu plaćanju poreza na poklon (2,5% na iznos preko 9.000 din). Prema važećim propisima u našoj zemlji porez na poklon se plaća i na donacije namenskog karaktera, čija je svrha trošenja uređena ugovorom i sporazumom sa donatorom, ili, drugim rečima, i kada se primljena

⁴ Do izmena i dopuna Zakona o porezima na imovinu iz jula 2007. god. poreska stopa je iznosila 5%.

⁵ Ovde ne navodimo sva poreska oslobođenja već samo ona koja su od značaja za NVO.

novčana sredstva koriste za finansiranje određenog projekta.⁶ Poreska osnovica je dakle ukupna novčana suma koja je primljena, a ne ostatak po odbitku neoporizog iznosa.

Porez na poklon plaća se na osnovu rešenja nadležnog poreskog organa, a po podnetoj poreskoj prijavi od strane NVO na obrascu PPI-3.

Primer:

NVO je od poslovnog partnera iz inostranstva koji finansira ugovoreni projekat i nadgleda njegovo ostvarenje primila na ime finansijske podrške iznos od 5.000 EUR, što u dinarskoj protivvrednosti iznosi 410.000 din. Pod pretpostavkom da se ne radi o fondu i fondaciji i da ne postoji bilateralni međudržavni ugovor kojim je predviđeno neplaćanje poreza u Srbiji, NVO je dužna da plati porez na poklon po stopi od 2,5% na ukupan iznos donacije.

U roku od 10 dana od dana nastanka poreske obaveze (uzmimo da je to dan kada je zaključen ugovor i na devizni račun su doznačena sredstva) NVO je dužna da nadležnom poreskom organu podnese poresku prijavu PPI-3 za porez na poklon. U poreskoj prijavi se pored standardnih identifikacionih podataka o obvezniku navodi broj ugovora o donaciji (poklonu) i datum zaključenja ugovora ili datum prijema donacije, kao i valuta i iznos primljene donacije.

U našem primeru osnovica za plaćanje poreza na poklon je 410.000 din.

Na osnovu podnete poreske prijave naležni poreski organ izdaje rešenje o plaćanju poreza na poklon. Pretpostavimo da ono glasi na 10.250 din. Rok za plaćanje je 15 dana od dana dostavljanja rešenja.

Napominjemo da se po poslednjim izmenama Zakona o porezima na imovinu (jul 2007. god) porez na poklon ne plaća na imovinu primljenu od Republike Srbije, autonomne pokrajine, odnosno jedinice lokalne samuprave. Shodno tome, ukoliko NVO dobije bez naknade na ime donacije ili druge pomoći novac, stvari i prava od Republike Srbije, autonomne pokrajine ili lokalne samouprave ne plaća porez na poklon

Primljene donacije u novcu ne uračunavaju se u ukupan promet dobara i usluga. Ukupan promet dobara i usluga je bitan za utvrđivanje da li je NVO obveznik PDV ili ne, a ako jeste za koji poreski period se PDV obračunava ili plaća (mesečno ili tromesečno). O tome je Ministarstvo finansija izdalo mišljenje sledeće sadržine:

⁶ Obaveza plaćanja poreza na poklon na primljene donacije, dotacije i sl. predmet je kritika aktivista udruženja građana i nevladinih organizacija koji smatraju da se između poklona koji predstavlja besteretni pravni posao i donacija koje NVO troše namenski za finansiranje određenog, ugovorom utvrđenog projekta, kao teretnog pravnog posla ne može staviti znak jednakosti. Prema njihovom mišljenju i gledištu pojedinih pravnih eksperata, novčana sredstva koje je NVO primila od domaćih i stranih pravnih lica kao podršku njegovim konkretnim aktivnostima i programima, definisanih ugovorom, predstavljaju poklon sa elementima naloga. U tim diskusijama se navodi da se u stranoj pravnoj literaturi i poreskoj politici zapadnoevropskih zemalja pravi razlika između donacije (poklona) kao jednostrano teretnog posla i granta kao dvostrano teretnog posla. Naše aktuelno poresko zakonodavstvo ne pravi tu razliku što je potvrđeno i mišljenjima nadležnog ministarstva koja navodimo u nastavku. S obzirom na divergentna mišljenja, a imajući u vidu instruktivnu prirodu ovog priručnika i njegovu osnovnu nameru da posluži za razjašnjenje i pravilnu primenu važećih poreskih propisa, ostaje nam da konstatujemo da ovaj segment fiskalnog sistema zasluži da bude preispitan i pažljivo razmotren od strane nadležnih državnih organa. Izmenama i dopunama Zakona o porezima na imovinu koje su stupile na snagu 1. jula 2007. god. nisu izvršene izmene u pogledu oporezivanja donacija udruženja građana i nevladinih organizacija.

Prema odredbi člana 48. stav 1. Zakona, poreski period za koji se obračunava PDV, predaje poreska prijava i plaća PDV je kalendarski mesec za obveznika koji je u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet veći od 20.000.000 dinara ili procenjuje da će u narednih 12 meseci ostvariti ukupan promet veći od 20.000.000 dinara.

Odredbom stava 2. istog člana Zakona propisano je da je poreski period za koji se obračunava PDV, predaje poreska prijava i plaća PDV kalendarsko tromesečje za obveznika koji je u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet manji od 20.000.000 dinara ili procenjuje da će u narednih 12 meseci ostvariti ukupan promet manji od 20.000.000 dinara.

Primanje novčanih sredstava bez obaveze primaoca novčanih sredstava da izvrši protivčinidbu davaocu (promet dobara i usluga), ne smatra se predmetom oporezivanja PDV. Prema tome, u ukupan promet dobara i usluga za određivanje poreskog perioda obveznika PDV ne uračunavaju se primljena novčana sredstva u vidu donacije. (Ministarstvo finansija Republike Srbije, br. 413–00–02695/2005–04 od 22. 12. 2005. godine)

Ukoliko NVO dobije novčane donacije za obavljanje delatnosti koje u ukupnom iznosu prelaze 2.000.000 din. ne postaje obveznik PDV, budući da se te donacije ne uračunavaju u ukupan promet dobara i usluga.

3. Donacije u stvarima i pravima

Na besteterna primanja u stvarima i pravima po osnovu kojih NVO nema obavezu protivsluge takođe se plaća porez na poklon od 2,5% na iznose preko 9.000 din.) ukoliko se ne plaća PDV.

Naime, prema članu 14. stav 6. Zakona o porezima na imovinu poklonom, u smislu ovog zakona, ne smatra se prenos bez naknade prava na nepokretnostima i pokretnim stvarima iz st. 1. do 4. ovog člana na koji se plaća porez na dodatnu vrednost, u skladu sa propisima kojima se uređuje porez na dodatnu vrednost, nezavisno od postojanja ugovora o poklonu.

Prema tome, ukoliko je davalac donacije ili humanitarne pomoći obračunao PDV NVO, odnosno humanitarna organizacije nema obavezu obračuna i plaćanja poreza na poklon. O nevladinim organizacijama i porezu na dodatnu vrednost detljanija objašnjenje dali smo u posebnom poglavlju ovog priručnika.

4. Poresko oslobođenje od poreza na poklon fondova i fondacija

Prema članu 16. Zakona o zadužbinama, fondacijama i fondovima na sredstva data zadužbini, fondaciji i fondu ne plaćaju se porezi i doprinosi ustanovljeni republičkim propisima.

Odredbom člana 21. stav 1. tačka 5) Zakona o porezima na imovinu fondovi i fondacije oslobođeni su plaćanja poreza na poklon na nasledenu ili na poklon primljenu imovinu koja služi isključivo za namene za koje su fond i fondacija osnovani.

Fond i fondacija ima pravo na navedeno poresko oslobođenje pod uslovom da ima rešenje/odobrenje za rad Ministarstva kulture i upisano je u registar ovih organizacija koje vodi to Ministarstvo i na poklon primljena sredstva koristi isključivo za namene za koje su fond i fondacija osnovani, a to znači radi pomaganja stvaralaštva i ostvarivanja humanitarnih i drugih društveno korisnih ciljeva.

Fondovi i fondacije koji na poklon primljenu imovinu ne koriste za osnovne ciljeve ovih organizacija, već za druge namene, plaćaju porez na poklon na donacije u novcu i stvarima i pravima (ako se na njih ne plaća PDV) pojedinačne vrednosti preko 9.000 din.

Treba apostrofirati da se na udruženja građana i nevladine organizacije koje nisu osnovane i ne rade kao fondovi i fondacije ne odnosi poresko oslobođenje od poreza na poklon.

5. Poresko oslobođenje od poreza na poklon za donacije koje se primaju u skladu sa bilateralnim međunarodnim ugovorima

Na donacije koje se primaju u skladu sa ugovorom koji je drugom državom ili međunarodnom organizacijom zaključio određeni državni organ, a kojim je predviđeno da se iz dobijenih sredstava u zemlji korisnika ne plaćaju porezi, ne plaća se porez na poklon, PDV i drugi porezi.

Naime, prema članu 16. stav 2. Ustava Republike Srbije («Službeni glasnik 98/2006) opšteprihvaćena pravila međunarodnog prava i potvrđeni međunarodni ugovori predstavljaju sastavni deo pravnog poretka Republike Srbije i neposredno se primenjuju. Potvrđeni međunarodni ugovori moraju biti u skladu s Ustavom. Opšteprihvaćena pravila međunarodnog prava i potvrđeni međunarodni ugovori imaju primat nad nacionalnim pravom.

U vezi sa ovim poreskim oslobođenjem treba imati u vidu dve činjenice:

Prva je da se bilateralnim međunarodnim ugovorima smatraju ugovori (ugovori o saradnji i tehničkoj pomoći, ugovori o finansijskoj podršci, ugovori o kreditu ili zajmu, ugovori o donaciji) koje je da drugim državama, odnosno sa međunarodnim organizacijama, zaključila ranije Državna zajednica Srbija i Crna Gora, a sada Republika Srbija i njeni organi – ministarstva i drugi državni organi i organizacije.

Druga bitna činjenica je da poresko oslobođenje od poreza na poklon, PDV i drugih poreza, a za primljena sredstva po osnovu donacija koje se primaju na osnovu bilateralnih međunarodnih ugovora, može ostvariti ukoliko je ugovorom eksplicitno predviđeno da se iz primljenih sredstava u zemlji korisnika ne plaćaju porezi. Ukoliko međunarodni ugovor ne sadrži tu odredbu i njime nije predviđeno neplaćanje poreza u Srbiji NVO - primalac donacije nema pravo na poresko oslobođenje od poreza na poklon.

6. Utvrđivanje i plaćanje poreza na poklon

Osnovica za plaćanje poreza na poklon na donacije koje NVO prima u novcu, stvarima i pravima je tržišna vrednost na poklon primljene stvari, na dan nastanka poreske obaveze, koju utvrđuje nadležni poreski organ.

Kod drugog i svakog sledećeg poklona učinjenog od strane istog poklonodavca poreskom obvezniku - poklonoprимcu, osnovicu poreza na poklon predstavlja zbir tržišnih vrednosti tekućeg i prethodnih nasleđa, odnosno tekućeg i prethodnih poklona.

Već smo rekli da se porez na poklon plaća po rešenju nadležne organizacione jedinice poreske uprave.

NVO je dužna da nadležnom poreskom organu podnese poresku prijavu za porez na poklon (Obrazac PPI-3) u roku od 10 dana od dana nastanka poreske obaveze. Danom nastanka ove poreske obaveze smatra se dan zaključenja ugovora o poklonu (donaciji), a ako ugovor nije zaključen u pismenoj formi – danom prijema poklona

Poreska prijava na Obrascu PPI-3 podnosi se:

- na poklon primljenu nepokretnost - poreskom organu na čijoj teritoriji se nalazi nepokretnost;
- za istovremeno na poklon primljene nepokretnosti i pokretne stvari - poreskom organu u opštini na čijoj teritoriji se nalazi nepokretnost koju NVO prima na poklon;
- na poklon primljenu nepokretnost iz inostranstva - poreskom organu u opštini na čijoj teritoriji NVO ima sedište/prebivalište;
- za nasleđene odnosno na poklon primljene samo pokretne stvari (gotov novac, štedne uloge, depozite u bankama, novčana potraživanja, prava intelektualne svojine, udele u pravnom licu, hartije od vrednosti, pravo svojine na upotrebljavanom motornom vozilu, upotrebljavanom plovnom objektu, upotrebljavanom vazduhoplovu na sopstveni pogon osim državnog i druge pokretne stvari) - poreskom organu u opštini na čijoj teritoriji NVO ima sedište/prebivalište;
- ako NVO nema sedište/prebivalište u Republici, prijava se podnosi poreskom organu u opštini u kojoj je poklonodavac imao, odnosno ima sedište/prebivalište.

Porez na poklon NVO plaća u roku od 15 dana od dana dostavljanja rešenja nadležnog poreškog organa.

Uplatni račun je: 840-713311-843-29.

Poklonodavac jemči supsidijarno za plaćanje poreza na poklon. Ukoliko nadležni poreski organ ne može da naplati porez na poklon od poklonoprимca, naplatiće ga od poklonodavca. Poklono-

davac koji se ugovorom obavezao da plati porez na poklon jemči solidarno (zajedno se obavezao sa poklonoprимcem) za plaćanje poreza.

7. Mišljenja Ministarstva finansija o porezu na poklon kod NVO

U nastavku navodimo nekoliko mišljenja (ne celokupan tekst, već najznačajniji deo) Ministarstva finansija o poreskom tretmanu novčanih donacija i plaćanju poreza na poklon:

Obveznik poreza na poklon nije poklonodavac, već poklonoprимac

Prema tome, na poklon – donaciju u novcu i drugim stvarima i pravima iz člana 14. Zakona plaća se porez na poklon, ukoliko se na tu donaciju – poklon ne plaća porez na dodatu vrednost u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dodatu vrednost i ukoliko pojedinačna tržišna, odnosno nominalna vrednost predmeta oporezivanja, odnosno njegov pojedinačni iznos nije manji od 9.000 dinara, osim u slučajevima za koje je zakonom propisano pravo na poresko oslobođenje.

Obveznik poreza na nasleđe i poklon koji nasledi ili na poklon primi predmet oporezivanja iz člana 14. stav 3. Zakona je rezident Republike za predmet koji se nalazi na teritoriji Srbije i Crne Gore, ili u inostranstvu. Obveznik poreza na nasleđe i poklon koji nasledi ili na poklon primi predmet oporezivanja iz člana 14. stav 3. Zakona je nerezident Republike za predmet koji se nalazi na teritoriji Republike (član 15. st. 2. i 3. Zakona).

Dakle, obveznik poreza na poklon nije lice koje poklon daje, već lice koje poklon prima.

Zakonom o porezima na imovinu nije propisana mogućnost da se obveznik poreza na nasleđe i poklon oslobodi plaćanja ovog poreza odnosno da mu se poreska obaveza umanji iz razloga koje u dopisu navodite. (Ministarstvo finansija Republike Srbije, br.413-00-01058/2006-04 od 22. 09. 2006. godine)

Porez na poklon se plaća na namensku donaciju u novcu radi realizacije određenog projekta

Razmotrili smo vaš zahtev broj 119/1 od 20.02.2006. godine, koji ste uputili Ministarstvu finansija, a u vezi sa poreskim tretmanom novčanih sredstava koja, na osnovu ugovora o donaciji zaključenog sa Vestminister fondacijom za demokratiju, dobijate za potrebe realizacije projekta „Praćenje primene Kodeksa ponašanja lokalnih funkcionera u 10 opština Srbije“.

Prema tome, na poklon – namensku donaciju u novcu radi realizacije određenog projekta na koji se plaća porez na dodatu vrednost u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dodatu vrednost, porez na poklon se ne plaća.

Na poklon – namensku donaciju u novcu radi realizacije određenog projekta (na koji se ne plaća porez na dodatu vrednost u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dodatu vrednost), porez na poklon se plaća kada njegov pojedinačni iznos nije manji od 9.000 dinara, osim u slučajevima za koje je Zakonom propisano pravo na poresko oslobođenje.

Zakonom nije propisano pravo na poresko oslobođenje za donaciju u novcu kada je primalac donacije Stalna konferencija gradova i opština. (Ministarstvo finansija Republike Srbije, br. 413-00-237/2006-04 od 23. februara 2006. godine)

Oslobođenje od poreza na poklon fondova i fondacija

Dakle, porez na nasleđe i poklon ne plaća pravno lice – fondacija (ako je osnovana u skladu sa zakonom kojim se uređuju zadužbine, fondacije i fondovi u upisana u Registar zadužbina, fondacija i fondova koji vodi Ministarstvo kulture i medija, o čemu je to ministarstvo donelo i odgovarajuće rešenje saglasno sa Zakonom), koje na poklon primi imovinu (u konkretnom slučaju, prava na nepokretnosti) koja služi isključivo za namene na koje se, saglasno sa Zakonom o zadužbinama, fondacijama i fondovima, obrazuju fondacije – pomaganje stvaralaštva i ostvarivanje humanitarnih i drugih društveno korisnih ciljeva.

U protivnom, nema osnova za poresko oslobođenje primenom odredbe člana 21. stav 1. tačka 5) Zakona o porezima na imovinu.

Činjenično stanje koje utiče na postojanje i visinu poreske obaveze, odnosno na postojanje osnova za poresko oslobođenje, u svakom konkretnom slučaju, ceni nadležni poreski organ. (Ministarstvo finansija i ekonomije, br. 430-03-00038/2004-04 od 10.02.2004. godine).

Oslobođenje od poreza na poklon po osnovu međunarodnih ugovora

Na poklon – donaciju u novcu (na koji se ne plaća porez na dodatu vrednost u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dodatu vrednost), porez na poklon se plaća kada njegov pojedinačni iznos nije manji od 9.000 dinara, osim u slučajevima za koje je Zakonom propisano pravo na poresko oslobođenje.

Osim toga, ratifikovani međunarodni ugovori i opšte prihvaćena pravila međunarodnog prava imaju primat nad pravom Srbije i Crne Gore i pravom država članica.

Dakle, porez na poklon se ne plaća ukoliko je konkretnim međunarodnim ugovorom propisano da se po osnovu donacije koja je njime uređena porez ne plaća.

Zakon o ratifikaciji Sporazuma između Saveta ministara Srbije i Crne Gore i Vlade Savezne Republike Nemačke o tehničkoj saradnji i pomoći, objavljen je u „Službenom listu SCG – Međunarodni ugovori“, br. 1/05.

Imajući u vidu da je Sporazum o lokalnim donacijama, zaključen na osnovu Sporazuma između Saveta ministara Srbije i Crne Gore i Vlade Savezne Republike Nemačke o tehničkoj saradnji i pomoći, a da tim sporazumom oslobođenje od plaćanja poreza na poklon po tom osnovu nije izričito ugovoreno, smatramo da se na navedenu donaciju porez na poklon plaća ukoliko se na konkretnu donaciju ne plaća porez na dodatu vrednost.

Činjenično stanje od uticaja na postojanje i visinu poreske obaveze odnosno osnova za oslobođenje od plaćanja poreza u svakom konkretnom slučaju ceni nadležni poreski organ. (Ministarstvo finansija Republike Srbije, br. 430-03-000212/2006-04 od 29. 08. 2006. godine)

11. Porez na imovinu kod NVO

1. Uvod

Oporezivanje imovine NVO i podnošenje poreskih prijava za utvrđivanje poreza na imovinu ne razlikuje se od obaveza drugih pravnih lica, preduzetnika i fizičkih lica.

Ono se vrši u skladu sa sledećim propisima:

- 1) Zakonom o porezima na imovinu („Službeni glasnik RS“, br. 26/2001, 45/2001, 80/2002, 135/2004 i 61/07 – u daljem tekstu: Zakon);
- 2) Pravilnikom o obrascima poreskih prijava za utvrđivanje poreza na imovinu („Službeni glasnik RS“, br. 139/2004 – u daljem tekstu: Pravilnik o obrascima poreskih prijava), i
- 3) Pravilnikom o načinu utvrđivanja osnovice poreza na imovinu na prava na nepokretnosti („Službeni glasnik RS“, br. 38/2001 – u daljem tekstu: Pravilnik o načinu utvrđivanja osnovice).

Porez na imovinu (stopa je 0,4%) plaća se na prava na nepokretnostima koja se nalaze u Srbiji. Nepokretnostima se smatraju zemljište, stambene i poslovne zgrade, stanovi, poslovne prostorije, garaže, zgrade i prostorije za odmor i rekreaciju, drugi građevinski objekti (bazeni i sl.) i delovi navedenih nepokretnosti.

Udruženja građana i nevladine organizacije, kao i druga pravna lica, preduzetnici i fizička lica dužni su da nadležnom poreskom organu podnesu poresku prijavu za utvrđivanje poreza na imovinu za tekuću godinu najkasnije do 31. marta tekuće godine. Primera radi, poreska prijava za porez na imovinu za 2007. god. dostavlja se najkasnije do 31. marta 2007. god.

Za porez na imovinu za NVO je relevantna poreska prijava na Obrascu PPI-1 – Poreska prijava za utvrđivanje poreza na imovinu za 200_ godinu, koju podnose pravna lica i preduzetnici koji vode poslovne knjige, i to za imovinu koja im služi za obavljanje delatnosti.⁷

NVO plaća porez na imovinu na prava na nepokretnosti iz člana 2. Zakona, i to na:

- 1) pravo svojine;
- 2) pravo plodouživanja;
- 3) pravo upotrebe i pravo stanovanja;

⁷ Ovdje ne pišemo o drugim poreskim prijavama za poreze na imovinu. To su poreska prijava na Obrascu PPI-2 – Poreska prijava za utvrđivanje poreza na imovinu za 200_ godinu. Ova poreska prijava nije relevantna za NVO jer je podnose preduzetnici koji vode poslovne knjige za imovinu koja im ne služi za obavljanje delatnosti i ostali preduzetnici (paušalci) – za imovinu koja im služi za obavljanje delatnosti i za imovinu koja im ne služi za obavljanje delatnosti, kao i fizička lica.

O poreskoj prijavi na Obrascu PPI-3 – Poreska prijava za utvrđivanje poreza na nasleđe i poklon koju podnose obveznici poreza na nasleđe i poklon pisali smo u delu ovog priručnika o porezu na poklon kod nevladinih organizacija.

Postoji još i poreska prijava na Obrascu PPI-4 – Poreska prijava za utvrđivanje poreza na prenos apsolutnih prava koju podnose obveznici poreza na prenos apsolutnih prava. O njoj pišemo u posebnom delu ovog priručnika posvećenog porezu na prenos apsolutnih prava kod nevladinih organizacija.

- 4) pravo vremenskog korišćenja (tajmšering);
- 5) pravo zakupa stana ili stambene zgrade u skladu sa zakonom kojim je uređeno stanovanje, za period duži od jedne godine ili na neodređeno vreme;
- 6) pravo korišćenja gradskog građevinskog, odnosno javnog građevinskog zemljišta ili ostalog građevinskog zemljišta u državnoj svojini, površine preko 10 ari.

U praksi se ponekad dešava da zakupac – NVO plati porez na imovinu na poslovni objekat koji je zakupio i postavlja se pitanje kakav tretman ima ta uplata. Prilikom odgovora na ovo pitanje treba poći od odredbe član 2. stav 1. tač. 2) i 5) Zakona o porezima na imovinu kojom je utvrđeno da se porez na imovinu plaća na pravo svojine na nepokretnostima, odnosno na pravo zakupa stana ili stambene zgrade u skladu sa zakonom kojim je uređeno stanovanje, za period duži od jedne godine ili na neodređeno vreme. Obveznik poreza na imovinu je pravno i fizičko lice koje je imalac tih prava na nepokretnostima koji se nalaze na teritoriji Republike Srbije.

Shodno tome, ukoliko zakupac - NVO preuzme obavezu od zakupodavca, za plaćanje poreza na imovinu na zakupljenu nepokretnosti to bi se smatralo zakupninom (što znači da ta isplata podleže plaćanju poreskih obaveza kao zakupnina).

2. Poreski obveznik

Ukoliko NVO ima pravo na nepokretnosti koja se nalazi na teritoriji Republike Srbije obveznik je poreza na imovinu. Ukoliko NVO ima pravo na nepokretnosti u inostranstvu ne plaća porez na imovinu u Srbiji u skladu sa našim propisima, već prema propisima zemlje gde se nalazi nepokretnost.

Obveznik poreza na imovinu na prava na nepokretnosti su pravna i fizička lica – rezidenti i ne-rezidenti, kada su imaoi tih prava na nepokretnosti koja se nalazi na teritoriji Republike Srbije.

Ako više pravnih ili fizičkih lica ostvaruje jedno od prava iz člana 2. Zakona na istoj nepokretnosti, poreski obveznik je svako od njih, srazmerno svom udelu.

Rezident je, prema odredbi člana 2. stav 2. Zakona o porezu na dobit preduzeća („Službeni glasnik RS“, br. 25/2001, 80/2002, 43/2003 i 84/2004) pravno lice koje je osnovano ili ima sedište stvarne uprave i kontrole na teritoriji Republike, a prema odredbi člana 3. stav 2. istog zakona, nerezident je pravno lice koje je osnovano i ima sedište stvarne uprave i kontrole van teritorije Republike.

Prema odredbi člana 7. st. 2. i 3. Zakona o porezu na dohodak građana („Službeni glasnik RS“, br. 24/2001, 80/2002, 135/2004, 62/2006 i 65/2006), rezident je fizičko lice koje:

- na teritoriji Republike ima prebivalište ili centar poslovnih i životnih interesa;

- na teritoriji Republike neprekidno ili u prekidima boravi 183 ili više dana u periodu od 12 meseci koji počinje ili se završava u odnosnoj godini.

Rezident Republike je i fizičko lice koje je upućeno u inostranstvo ili u drugu republiku radi obavljanja poslova za fizičko ili pravno lice – rezidenta Republike ili za međunarodnu organizaciju.

3. Šta je osnovica za porez na imovinu?

Poreska osnovica poreza na imovinu na prava na nepokretnosti je, prema odredbi člana 7. stav 2. Zakona, vrednost nepokretnosti utvrđena u poslovnim knjigama NVO, u skladu sa propisima, sa stanjem na dan 31. decembra godine koja prethodi godini za koju se utvrđuje i plaća porez na imovinu.

Primeru radi, poreska osnovica za 2007. godinu utvrđuje se u visini vrednosti utvrđene u poslovnim knjigama NVO na dan 31.12.2006. godine.

Poreska stopa je 0,40%.

Poreska osnovica poreza na imovinu utvrđuje se sa stanjem nepokretnosti po poslovnim knjigama na dan 31.12. prethodne godine, pa promene u tekućoj godini nisu značajne za izmenu poreske osnovice.

4. Kada nastaje obaveza po osnovu poreza na imovinu?

Prema članu 10. Zakona, poreska obaveza nastaje najranijim od sledećih dana:

- 1) danom sticanja prava, odnosno
- 2) danom početka korišćenja,
- 3) danom osposobljavanja;
- 4) danom izdavanja upotrebne dozvole ili
- 5) danom omogućavanja korišćenja imovine na drugi način.

U vezi sa danom nastanka poreske obaveze Ministarstvo finansija RS je dalo mišljenje broj 011–00–00012/2006–04 od 16.02.2006. godine, čiji izvod glasi:

„Kod nepokretnosti – objekta izgrađenog bez propisane investiciono–tehničke dokumentacije, za koji iz tog razloga nije izdata upotrebna dozvola, koji se ne koristi, ali je u pretežnom delu (kako iz zahteva porizilazi u delu od oko 60%) osposobljen za korišćenje, smatramo da je poreska obaveza nastala danom omogućavanja korišćenja te imovine – objekta.

Naime, pravo je, ali ne i obaveza poreskog obveznika da objekat na kome je vlasnik, koji je osposobljen za korišćenje (u celini ili delimično) koristi ili ne. Prema tome, dužni ste da za tu imovinu podnesete poresku prijavu poreskom organu nadležnom prema mestu nepokretnosti.”

5. Podnošenje poreske prijave za prava na nepokretnosti

Rok za podnošenje poreske prijave za porez na imovinu (na prava na nepokretnosti koje se nalaze na teritoriji Republike Srbije) NVO u skladu sa članom 34. Zakona o porezima na imovinu je 31. mart godine za koju se vrši utvrđivanje poreza. NVO je dužna da do kraja marta podnese poresku prijavu za porez na prava na nepokretnosti na Obrascu PPI-1. Naglašavamo da se ova poreska prijava podnosi samo za imovinu koja služi za obavljanje delatnosti, odnosno koju NVO ima u svojim poslovnim knjigama.

Odredbom člana 34. Zakona uređeno je da na imovinu koju stekne, započne ili prestane da koristi u toku godine ili mu po drugom osnovu nastane ili prestane poreska obaveza, obveznik podnosi poresku prijavu u roku od 10 dana od dana nastanka takve promene. Međutim, obveznik koji je podneo poresku prijavu, prema članu 34. stav 4. Zakona, nije obavezan da za istu imovinu podnosi novu prijavu, osim u slučaju promene podataka sadržanih u prijavi koji utiču na visinu poreske obaveze, u kojem slučaju je obavezan da podnese poresku prijavu u roku od 10 dana od dana nastanka promene.

Jednom poreskom prijavom treba obuhvatiti sve nepokretnosti NVO na teritoriji iste opštine.

Napominjemo da se poreska prijava podnosi i u slučaju postojanja osnova za poresko oslobođenje, odnosno pravo na poresko oslobođenje može da utvrdi samo poreski organ, a ne i sam poreski obveznik tj. NVO.

6. Poreska oslobođenja

Prema odredbi člana 12. Zakona o porezima na imovinu, uz uslov da nepokretnosti nisu trajno date drugim licima radi ostvarivanja prihoda (svako ustupanje uz naknadu koje u toku 12 meseci neprekidno ili sa prekidima traje duže od 183 dana), **porez na imovinu se ne plaća na prava na nepokretnosti:**

- 1) u državnoj svojini koje koriste državni organi i organizacije i organi, organizacije i službe jedinica teritorijalne autonomije i lokalne samouprave, kao i direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava prema propisima kojima se uređuje budžetski sistem, odnosno na dobra u opštoj upotrebi prema propisima kojima se uređuju sredstva u svojini Republike Srbije;
- 2) diplomatskih i konzularnih predstavništava stranih država, pod uslovima reciprociteta;
- 3) u svojini tradicionalnih crkava i verskih zajednica i drugih crkava i verskih zajednica registrovanih u skladu sa zakonom kojim se uređuje pravni položaj crkava i verskih zajednica, koje su namenjene i isključivo se koriste za bogoslužbene delatnosti;
- 4) koje su od nadležnih organa proglašene kulturnim ili istorijskim spomenicima – na nepokretnosti u celini, odnosno na posebne delove, koji služe za ove namene;

- 5) poljoprivredno i šumsko zemljište koje se ponovo privodi nameni – pet godina računato od početka privođenja nameni;
- 6) putevi, lučke obale i lukobrane, brodske prevodnice, pruge, aerodromske piste, brane (vodoustave), objekte za zaštitu od štetnog dejstva voda, objekte za zaštitu poljoprivrednog i šumskog zemljišta i druge ekološke objekte;
- 7) gradsko odnosno javno građevinsko ili ostalo građevinsko zemljište u državnoj svojini, kad ukupna površina građevinske parcele, odnosno građevinskih parcela (ne računajući zemljište pod objektom jednog obveznika) ne prelazi 10 ari;
- 8) skloništa ljudi i dobara od ratnih dejstava, osim ako se koriste za namene po osnovu kojih se ostvaruje prihod;
- 9) ekonomske zgrade u poljoprivredi;
- 10) objekte, odnosno delove objekata koji u skladu sa propisima neposredno služe za obavljanje komunalnih delatnosti
- 11) za koje je međunarodnim ugovorom koji je zaključila Republika Srbija uređeno da se neće plaćati porez na imovinu.

Porez na imovinu na nepokretnosti ne plaća se ni:

- 1) kada ukupna osnovica za sve nepokretnosti tog nosioca prava ne prelazi iznos od 400.000 dinara;
- 2) kada obveznik – nosilac prava na nepokretnosti bez naknade ustupi nepokretnost na korišćenje licu prognanom posle 1. avgusta 1995. godine i
- 3) na prava na nepokretnostima za koja je ugovorom o stranom ulaganju, zaključenim u skladu sa zakonom pre 1. januara 1992. godine, utvrđeno da se neće uvoditi nove poreske obaveze.

7. Utvrđivanje i naplata poreza na imovinu na nepokretnosti

Utvrđivanje poreza na imovinu na nepokretnosti vrši se rešenjem nadležnog poreskog organa, na osnovu podataka sadržanih u poreskoj prijavi, iz poslovnih knjiga NVO i drugih podataka kojima raspolaže poreski organ.

Godišnji porez na imovinu plaća se akontaciono tromesečno u roku od 45 dana od dana početka tromesečja, i to:

- za prvo tromesečje do 15. februara;
- za drugo tromesečje do 15. maja;
- za treće tromesečje do 15. avgusta i
- za četvrto tromesečje do 15. novembra.

Do donošenja rešenja o utvrđivanju poreza na imovinu za tekuću godinu, porez se plaća akontaciono u visini obaveze za poslednje tromesečje godine koja prethodi godini za koju se utvrđuje i plaća porez (Primeru radi, do 15.02.2007. godine, plaća se akontacija u visini plaćenog poreza za poslednje tromesečje 2006. godine).

Razliku između poreza utvrđenog rešenjem poreskog organa i akontaciono uplaćenog poreza za tromesečje za koje je poreska obaveza dospela, NVO je dužna da uplati u roku od 15 dana od dana dostavljanja prvostepenog rešenja o utvrđivanju poreske obaveze.

12. Porez na prenos apsolutnih prava kod NVO

1. Uvod

Porez na prenos apsolutnih prava predstavlja jedan od oblika poreza na imovinu. Pravni okvir koji je relevantan za oporezivanje prenosa apsolutnih prava čine:

- 1) Zakonom o porezima na imovinu („Službeni glasnik RS“, br. 26/2001, 45/2001, 80/2002, 135/2004 i 61/07 – u daljem tekstu: Zakon) i
- 2) Pravilnikom o obrascima poreskih prijava za utvrđivanje poreza na imovinu („Službeni glasnik RS“, br. 139/2004 – u daljem tekstu: Pravilnik o obrascima poreskih prijava).

Šta je predmet oporezivanja, odnosno na šta NVO plaća porez na prenos apsolutnih prava?

Prema članu 23. Zakona o porezima na imovinu porez na prenos apsolutnih prava plaća se kod prenosa uz naknadu:

- **stvarnih prava na nepokretnosti** iz člana 2. stav 1. tač. 1) do 5) ovog zakona. To su pravo svojine, pravo plodouživanja, pravo upotrebe i pravo stanovanja, pravo vremenskog korišćenja – tajmšering, pravo dugoročnog zakupa stana ili stambene zgrade u skladu sa zakonom kojim je uređeno stanovanje, za period duži od jedne godine ili na neodređeno vreme i pravo korišćenja gradskog građevinskog, odnosno javnog građevinskog zemljišta ili ostalog građevinskog zemljišta u državnoj svojini preko 10 ari.
- **prava intelektualne svojine;**
- **udela u pravnom licu i hartija od vrednosti;**
- **prava svojine na upotrebljavanom motornom vozilu, upotrebljavanom plovnom objektu, odnosno upotrebljavanom vazduhoplovu na sopstveni pogon osim državnog.** Upotrebljavano motorno vozilo, upotrebljavani plovni objekat, odnosno upotrebljavani vazduhoplov, u smislu ovog zakona, jeste motorno vozilo, plovni objekat, odnosno vazduhoplov koje je najmanje jedanput, u skladu sa propisima bilo registrovano, upisano u propisani upisnik, odnosno za koje je bilo izdato uverenje ili potvrda o plovidbenosti, odnosno dozvola za upotrebu, na teritoriji Srbije i Crne Gore;
- **prava korišćenja gradskog odnosno javnog ili ostalog građevinskog zemljišta nezavisno od njegove površine;**
- **prava na eksproprijanoj nepokretnosti, ako se eksproprijacija vrši radi izgradnje stambenih ili privrednih objekata.**
- **sticanje prava svojine i drugih prava iz člana 23. ovog zakona na osnovu pravosnažne sudske odluke ili drugog akta državnog organa;**
- **prenos uz naknadu celokupne imovine pravnog lica u slučaju njegove redovne prodaje, likvidacije ili stečaja;**

- **prenos celokupne imovine pravnog lica na koji se ne plaća porez na dodatu vrednost, u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dodatu vrednost;**
- **prodaja zgrada, posebnih delova zgrada i građevinskih objekata izgrađenih za tržište.**

Prenosom uz naknadu, u smislu ovog zakona, ne smatra se prenos apsolutnog prava na koji se plaća porez na dodatu vrednost, u skladu sa zakonom o porezu na dodatu vrednost.

Ukoliko NVO izvrši neki od navedenih prometa apsolutnih prava uz naknadu podleže plaćanju poreza na prenos apsolutnih prava. Plaćanje PDV isključuje plaćanje poreza na prenos apsolutnih prava. Saglasno tome, ukoliko prodavac obračuna PDV, nema obaveze plaćanja poreza na prenos apsolutnih prava.

Za porez na prenos apsolutnih prava, nije bitno da li je poreski obveznik - udruženje građana, odnosno nevladina organizacija obveznik PDV ili ne ili obveznik poreza na dobit ili ne.

Primeru radi, ukoliko NVO proda, odnosno uz naknadu izvrši promet ne novog, već korišćenog građevinskog objekta, polovnog, ranije registrovanog putničkog vozila, zemljišta, akcija, obveznica, komercijalnih zapisa drugih pravnih lica i sl. dužna je da plati porez na prenos apsolutnih prava po propisanoj stopi (osim, ukoliko po ugovoru ovaj porez plaća kupac). U ovakvim i sličnim slučajevima NVO se pojavljuje kao poreski obveznik u svojstvu prodavca – prenosioca prava.

Moguće je, i u praksi se neretko dešava, da se NVO pojavi kao obveznik poreza na prenos apsolutnih prava u svojstvu kupca. To će se desiti kada NVO kupuje ne nov, već korišćen građevinski objekat, polovan, ranije registrovan putnički automobil, zemljište i sl. i ugovorom je predviđeno da porez na prenos apsolutnih prava pada na teret kupca.

2. Ko je obveznik poreza na prenos apsolutnih prava?

Prema Zakonu o porezima na imovinu obveznik poreza na prenos apsolutnih prava je prodavac, odnosno prenosilac navedenih prava. Od ovog principa postoje izuzeci od kojima pišemo u nastavku.

U slučaju prodaje, odnosno prenosa prava korišćenja gradskog odnosno javnog ili ostalog građevinskog zemljišta, nezavisno od njegove površine, obveznik poreza na prenos apsolutnih prava je kupac, odnosno lice kome se ono daje na korišćenje.

U slučaju prodaje, odnosno prenosa uz naknadu prava na ekspropisanoj nepokretnosti, ako se eksproprijacija vrši radi izgradnje stambenih ili privrednih objekata obveznik poreza na prenos apsolutnih prava je korisnik eksproprijacije.

Kad se apsolutno pravo prenosi po osnovu ugovora o doživotnom izdržavanju, obveznik poreza je davalac izdržavanja.

Kod prodaje, odnosno prenosa uz naknadu prava svojine i drugih prava iz člana 23. ovog zakona na osnovu pravosnažne sudske odluke ili drugog akta državnog organa, zatim kod prenosa uz naknadu celokupne imovine pravnog lica u slučaju njegove redovne prodaje, likvidacije ili stečaja, kao i prenosa celokupne imovine pravnog lica na koji se ne plaća PDV, obveznik poreza na prenos apsolutnih prava je lice na koje se prenosi apsolutno pravo.

Obveznik poreza na prenos apsolutnih prava je kupac ako je tako predviđeno i precizirano ugovorom. Naime, prema odredbi člana 42. stav 2. Zakona o porezima na imovinu lice na koje je preneto apsolutno pravo koji se ugovorom obavezao da plati porez na prenos apsolutnih prava jemči solidarno za plaćanje tog poreza.

Takođe, ne sme se izgubiti iz vida i činjenica da lice na koje je preneto apsolutno pravo jemči supsidijarno za plaćanje poreza na prenos apsolutnih prava. Ukoliko porez na prenos apsolutnih prava ne plati, prodavac, prenosilac prava, poreska uprava ima pravo da plaćanje traži od kupca, odnosno sticaoca prava.

Kad se apsolutno pravo prenosi po osnovu ugovora o razmeni između dva lica, obveznik poreza je svaki učesnik u razmeni za koje se pravo prenosi.

Porez na prenos apsolutnih prava plaća se na prenos tih prava ostvaren na teritoriji Republike Srbije uz izuzetak kod prenosa prava industrijske svojine i prenosa udela i drugih hartija od vrednosti.

NVO koje je rezident Republike Srbije (a to znači osnovano je ili ima sedište stvarne uprave i kontrole na teritoriji Srbije) porez na prenos apsolutnih prava plaća i za prenos prava industrijske svojine, udela i hartija od vrednosti i u Republici Srbiji i u inostranstvu.

Lice – nerezident Republike Srbije (a to znači nije osnovano ili nema sedište stvarne uprave i kontrole na teritoriji Srbije) je obveznik poreza na prenos apsolutnih prava samo za prenos prava industrijske svojine, udela i hartija od vrednosti ostvaren na teritoriji Republike Srbije.

U slučaju da NVO izvrši prodaju građevinskog objekta ili dela građevinskog objekta, zemljišta, polovnog putničkog automobila u inostranstvu u Srbiji ne plaća porez na prenos apsolutnih prava.

3. Poreska osnovica kod poreza na prenos apsolutnih prava

Osnovica poreza na prenos apsolutnih prava je ugovorena cena u trenutku nastanka poreske obaveze, ukoliko nije niža od tržišne vrednosti.

Ukoliko nadležni poreski organ oceni da je ugovorena cena niža od tržišne, ima pravo da u roku od 20 dana od dana prijema poreske prijave podnete za ovaj porez, odnosno od dana saznanja nadležnog poreskog organa za prenos, utvrdi poresku osnovicu u visini tržišne vrednosti.

Ako poreski organ u roku od 20 dana od dana prijema poreske prijave podnete za ovaj porez, odnosno od dana saznanja nadležnog poreskog organa za prenos ne utvrdi poresku osnovicu u visini tržišne vrednosti, poresku osnovicu čini ugovorena cena.

Kod prenosa prava svojine na upotrebljavanom motornom vozilu, upotrebljavanom plovnom objektu, odnosno upotrebljavanom vazduhoplovu na sopstveni pogon osim državnog i kod prenosa prava korišćenja gradskog odnosno javnog ili ostalog građevinskog zemljišta nezavisno od njegove površine poresku osnovicu čini tržišna vrednost prava koja se prenose, na dan nastanka poreske obaveze, koju utvrđuje nadležni poreski organ.

Kod prenosa prava na eksproprisanju nepokretnosti, ako se eksproprijacija vrši radi izgradnje stambenih ili privrednih objekata poresku osnovicu čini naknada za eksproprisanu nepokretnost.

U slučaju prenosa apsolutnog prava koje nije obuhvaćeno prethodno navedenim slučajevima, poresku osnovicu čini tržišna vrednost apsolutnog prava, koju utvrđuje nadležni poreski organ.

Kad se jedno pravo na nepokretnosti na teritoriji Republike Srbije razmenjuje za drugo isto-rodno apsolutno pravo na nepokretnosti na toj teritoriji, poresku osnovicu čini razlika tržišnih vrednosti prava koja se razmenjuju.

4. Nastanak poreske obaveze poreza na prenos apsolutnih prava

Poreska obaveza nastaje danom zaključenja ugovora o prenosu apsolutnih prava.

Kad je predmet ugovora o prenosu apsolutnih prava nepokretnost kao buduća stvar, poreska obaveza nastaje primopredajom, odnosno stupanjem u posed nepokretnosti.

Kad nije sačinjen punovažan ugovor o kupoprodaji nepokretnosti, u smislu zakona kojim se uređuje promet nepokretnosti, smatraće se da je poreska obaveza nastala danom kada je kupac, odnosno učesnik u razmeni stupio u posed nepokretnosti.

Ako se prenos apsolutnih prava vrši po osnovu ugovora o doživotnom izdržavanju, poreska obaveza nastaje danom smrti primaoca izdržavanja, odnosno danom smrti saugovarača ako je doživotno izdržavanje ugovoreno u korist trećeg lica, a ugovorom nije određeno da svojina prelazi na davaoca izdržavanja u trenutku smrti trećeg lica.

Ako se prenos apsolutnog prava vrši na osnovu odluke suda, odnosno rešenja nadležnog upravnog organa, poreska obaveza nastaje danom pravosnažnosti te odluke, odnosno danom konačnosti tog rešenja.

Ako ugovor o prenosu apsolutnog prava ili odluka suda, odnosno rešenje nadležnog upravnog organa nisu prijavljeni ili su prijavljeni neblagovremeno, smatraće se da je poreska obaveza nastala danom saznanja nadležnog poreskog organa za prenos.

5. Poreske stope

Poreske stope poreza na prenos apsolutnih prava su proporcionalne, a zavise od vrste apsolutnog prava koje se prodaje - prenosi kao što je prikazano u sledećoj tabeli.

Vrsta prenosa	Poreska stopa
Prenos udela u pravnom licu i hartija od vrednosti	0,3%
Prenos stvarnih prava na poljoprivrednom i šumskom zemljištu	2,5%
Prenos prava svojine na upotrebljavanom motornom vozilu, upotrebljavanom plovnom objektu, odnosno vazduhplova	2,5%
Prenos ostalih nepomenutih apsolutnih prava	2,5% ⁸

Primera radi, ukoliko NVO proda polovan, korišćen građevinski objekat ili deo građevinskog objekta (stan, sprat, garažu, deo poslovnog prostora), na ime poreza na prenos apsolutnih prava plaća 2,5%. Poreska osnovica je ugovorena kupoprodajna vrednost (naravno, ukoliko nije manja od tekuće tržišne vrednosti koju ima pravo da utvrdi poreski organ).

Ovaj porez NVO može platiti i kada se pojavi u ulozi kupca ukoliko je predviđeno da porez na prenos apsolutnih prava kod prometa polovnog, korišćenog građevinskog objekta ili dela građevinskog objekta, plaća kupac.

Prvi promet novoizgrađenog, nekorišćenog građevinskog objekta koji vrši investitor (to je lice na koje glasi građevinska dozvola) je promet poreza na dodatnu vrednost i plaća se 8% (ako je u pitanju stan ili stambeni objekat koji se koristi za stanovanje) ili 18% (u ostalim slučajevima). Kod prvog prenosa, kada se plaća PDV, kao što smo više puta rekli, ne plaća se porez na prenos apsolutnih prava.

Ukoliko NVO proda poljoprivredno ili šumsko zemljište, plaća na ime poreza na prenos apsolutnih prava od 2,5% na ugovorenu kupoprodajnu vrednost (ukoliko ona nije niža od tekuće tržišne vrednosti koju ima pravo da utvrdi poreski organ). Pomenimo i inverznu situaciju – NVO kupuje zemljište i plaća porez na prenos apsolutnih prava jer je tako predviđeno kupoprodajnim ugovorom.

Ukoliko NVO proda polovni putnički automobil koji se vodi u poslovnim knjigama organizacije, koji je ranije registrovan kod MUP-a, na ime poreza na prenos apsolutnih prava plaća 2,5%.

Može se desiti da NVO višak likvidnih sredstava koje trenutno nisu potrebne za tekuće aktivnosti plasira u kupovinu hartija od vrednosti. NVO na ime poreza na prenos apsolutnih prava plaća 0,3% ostvarene cene na prodaji.

⁸ Do jula 2007. stopa poreza na prenos ostalih nepomenutih apsolutnih prava bila je 5%

6. Poreska oslobođenja

Prema članu 31. Zakona o porezima na imovinu porez na prenos apsolutnih prava ne plaća se:

- kad se apsolutno pravo prenosi radi izmirenja obaveza po osnovu javnih prihoda, u skladu sa propisima kojima se uređuje poreski postupak i poreska administracija;
- kad se prenosi pravo svojine na nepokretnosti diplomatskih i konzularnih predstavništava stranih država, pod uslovom reciprociteta;
- kod ulaganja apsolutnih prava u kapital akcionarskog društva, odnosno društva sa ograničenom odgovornošću, osim prenosa prava svojine na upotrebljavanom motornom vozilu, upotrebljavanom plovnom objektu, odnosno upotrebljavanom vazduhoplovu;
- kad fizičko lice otkupom stambene zgrade ili stana u društvenoj, odnosno državnoj svojini sa stanarskim pravom, odnosno pravom dugoročnog zakupa, stekne svojinu ili susvojину na toj zgradi, ili stanu, srazmerno učešću društvenog, odnosno državnog kapitala u ukupnom kapitalu prenosioca prava;
- kad pravno ili fizičko lice kome je poljoprivreda osnovna delatnost, odnosno zanimanje pribavlja putem razmene poljoprivredno ili šumsko zemljište radi njegovog grupisanja;
- kad se pravo svojine na nepokretnosti prenosi na davaoca doživotnog izdržavanja - bračnog druga, odnosno lice koje se u odnosu na primaoca izdržavanja nalazi u prvom naslednom redu, na deo nepokretnosti koji bi davalac izdržavanja po zakonu nasledio u momentu zaključenja ugovora;
- kad se prenosi apsolutno pravo na hartijama od vrednosti po odredbama zakona kojim se uređuje svojinska transformacija, odnosno privatizacija sa emitenta na sticaoca akcija;
- na prenos uz naknadu specijalnih putničkih automobila sa ugrađenim uređajima za bolesnike, specijalnih putničkih automobila za obuku vozača sa ugrađenim duplim komandama, kao i putničkih automobila za taksi i "rent a kar" koji su posebno označeni;
- na prenos apsolutnog prava iz čl. 23. ili 24. ovog zakona na imovini ili delu imovine subjekta privatizacije, po propisima kojima se uređuje privatizacija, sa subjekta privatizacije na kupca imovine;
- na prenos državnih obveznica drugih zemalja koji vrši Narodna banka Srbije, u funkciji upravljanja deviznim rezervama za potrebe države;
- na prenos obveznica izdatih u skladu sa propisima kojima se uređuje izmirenje obaveza Republike Srbije po osnovu zajma za privredni razvoj Republike Srbije, odnosno devizne štednje građana;
- na prenos dužničkih hartija od vrednosti, u skladu sa zakonom, čiji je izdavalac Republika, autonomna pokrajina, jedinica lokalne samouprave, odnosno Narodna banka Srbije;
- na uspostavljanje režima svojine na zemljištu koji je bio pre stupanja na snagu odluke o

određivanju tog zemljišta kao gradskog građevinskog zemljišta na zahtev ranijeg sopstvenika ili njegovog zakonskog naslednika, odnosno na utvrđivanje prava korišćenja neizgrađenog ostalog građevinskog zemljišta u državnoj svojini ranijem sopstveniku ili njegovom zakonskom nasledniku, u skladu sa uslovima i po postupku propisanim zakonom kojim se uređuju planiranje i izgradnja;

- kada je obveznik Republika Srbija, autonomna pokrajina, odnosno jedinica lokalne samouprave;
- kada je međunarodnim ugovorom koji je zaključila Republika Srbija uređeno da se neće plaćati porez na prenos apsolutnih prava.

U slučaju prestanka obavljanja taksi ili "rent a kar" delatnosti, kao i u slučaju prodaje ili otuđenja uz naknadu na drugi način putničkog automobila pribavljenog za obavljanje tih delatnosti pre isteka roka od pet godina od dana nabavke, obveznik poreza je dužan da to prijavi nadležnom poreskom organu u roku od 10 dana od dana prestanka obavljanja delatnosti, prodaje odnosno otuđenja, da plati porez na prenos apsolutnih prava koji bi bio dužan da plati da nije koristio poresku olakšicu i kamatu koja se plaća zbog docnje u plaćanju poreza, od dana nabavke do dana prijavljivanja. Lice na koje je preneto pravo svojine na upotrebljavanom putničkom automobilu za taksi ili «rent a kar» koji je posebno označen, solidarni je jamac za izmirenje poreske obaveze po osnovu poreza na prenos apsolutnih prava.

7. Podnošenje poreske prijave na Obrascu PPI-4

Utvrdjivanje poreza na prenos apsolutnih prava vrši se na osnovu podataka iz poreske prijave, poslovnih knjiga poreskog obveznika (NVO) i drugih podataka kojima nadležni poreski organ raspolaže, a od značaja su za utvrđivanje poreske obaveze. Ukoliko je NVO obveznik poreza na prenos apsolutnih prava, dužna je da podnese poresku prijavu na obrascu PPI-4 sa tačnim podacima, u roku od 10 dana od dana nastanka poreske obaveze sa odgovarajućom dokumentacijom potrebnom za utvrđivanje poreske obaveze, osim u slučaju iz člana 39a ovog zakona⁹.

Poreska prijava za porez na prenos apsolutnih prava na obrascu PPI-4 podnosi se poreskom organu u opštini na čijoj teritoriji se nalazi nepokretnost - u slučaju prenosa apsolutnih prava na nepokretnosti.

U slučaju prenosa ostalih apsolutnih prava prijava se podnosi poreskom organu u opštini na čijoj teritoriji obveznik – fizičko lice ima prebivalište, odnosno boravište, odnosno u opštini na čijoj je teritoriji obveznik – pravno lice osnovan, odnosno ima sedište. Ako obveznik nema prebivalište, odnosno boravište, odnosno nije osnovan, odnosno nema sedište u Republici Srbiji, za prenos ostalih apsolutnih prava prijava se podnosi poreskom organu na čijoj teritoriji je prenos ostvaren.

Upis prava na nepokretnosti u zemljišnim, katastarskim i drugim javnim knjigama, ne može se vršiti bez dokaza o plaćenom porezu na prenos apsolutnih prava, odnosno o plaćenom porezu na nasleđe i poklon.

Porez na prenos apsolutnih prava plaća se u roku od 15 dana od dana dostavljanja rešenja od strane nadležnog poreskog organa.

⁹ Član 39a. Zakona o porezima na imovinu, kada ne postoji obaveza podnošenja ove poreske prijave, odnosi se slučajeve prodaje hartija od vrednosti preko organizovanog tržišta. Naime, kada se prenos apsolutnog prava na hartijama od vrednosti vrši uz naknadu u novcu, u Centralnom registru, istovremeno sa saldiranjem novca od strane Centralnog registra, porez na prenos apsolutnih prava se plaća po odbitku od tržišne vrednosti prenetog apsolutnog prava, bez umanjnja za naknade koje obveznik plaća u postupku sprovođenja prenosa prava pred Centralnim registrom, kao poreske osnovice. Centralni registar, za prenos hartija od vrednosti na koji se plaća porez na prenos apsolutnih prava, za svakog obveznika poreza na prenos apsolutnih prava, u ime i za račun obveznika, obračunava, obustavlja i uplaćuje na propisani račun javnih prihoda porez na prenos apsolutnih prava u momentu obračuna naknade učesnicima koji su na finansijskom tržištu vršili usluge poreskog obveznika. Za te poslove Centralni registar od NVO može naplatiti proviziju.

13. Poreske olakšice za lica koja daju donacije i dotacije NVO

U ovom delu dajemo objašnjenja o poreskim pogodnostima i olakšicama koje imaju lica koja finansiraju aktivnosti udruženja građana i nevladinih organizacijama, bilo u novcu, bilo u stvarima – dobrima.

Ukoliko preduzeće, preduzetnik, drugo pravno lice i fizičko lice da novčanu pomoć, odnosno donaciju u novcu nevladinoj organizaciji nije dužno da obračuna i plati PDV, niti neki drugi porez.

Ukoliko su davanja bez naknade u stvarima, odnosno dobrima, a ne u novcu, ukoliko je preduzeće, drugo pravno lice ili preduzetnik obveznik PDV na taj promet dužno je da obračuna PDV, ukoliko je u prethodnoj fazi prometa (prilikom nabavke, uvoza, proizvodnje) izvršen odbitak prethodnog poreza. Ukoliko davalac dobara koji je obveznik PDV nije izvršio odbitak prethodnog poreza kod davanja dobara i stvari NVO nije dužan da obračuna PDV.

Donacije, dotacije, pokloni i slična davanja se kod poslovnih organizacija, kao što su preduzeća, banke, osiguravajuća društva, preduzetnici itd. evidentiraju na teret rashoda perioda.

U poreskom bilansu, prema Zakonu o porezu na dobit preduzeća, priznaje se, ne ceo, već određeni deo ovih rashoda i to:

- **izdaci za zdravstvene, kulturne, obrazovne, naučne, humanitarne, verske, zaštitu čovekove sredine i sportske namene**, priznaju se kao rashod u iznosu najviše do 3,5% od ukupnog prihoda.
- **izdaci za humanitarne namene** priznaju se samo ako su izvršeni preko humanitarnih organizacija registrovanih za te namene.
- **izdaci za ulaganja u oblasti kulture** priznaju se kao rashod u iznosu najviše do 1,5% od ukupnog prihoda.
- **članarine komorama, savezima i udruženjima** priznaju se kao rashod u poreskom bilansu najviše do 0,1% ukupnog prihoda. Članarine čija je visina propisana zakonom priznaju se kao rashod u iznosu koji je propisan zakonom.

Što se tiče izdataka za **ulaganja u obliku kulture** Pravilnikom o ulaganjima u oblasti kulture koja se priznaju kao rashod («Službeni glasnik RS» br. 9/2002) regulisano je šta se smatra ulaganjima u oblasti kulture koja se priznaju kao rashod u poreskom bilansu najviše do 1,5% od ukupnog prihoda.

Ulaganja u oblasti kulture priznaju se kao rashod u poreskom bilansu ukoliko omogućuju:

- 1) stvaranje, proučavanje i očuvanje kulturnih vrednosti;
- 2) negovanje, očuvanje i obogaćivanje kulturno-istorijskog nasleđa;

- 3) stvaranje uslova za obavljanje i razvoj kulturnih delatnosti;
- 4) podsticanje međunarodne kulturne delatnosti i saradnje;
- 5) podsticanje edukacije u oblasti kulture;
- 6) podsticanje naučnih istraživanja u oblasti kulture;
- 7) stimulisanje mladih talenata u oblasti kulturnog stvaralaštva.

Ulaganje u oblasti kulture priznaje se kao rashod ukoliko se ulaganje vrši u ustanove kulture, umetnička udruženja, fakultete, akademije, umetničke škole i druga domaća pravna lica koja su registrovana u sledeće podgrupe delatnosti prema Zakonu o klasifikaciji delatnosti i registru jedinica razvrstavanja ("Službeni list SRJ", broj 31/96), i to:

- 1) zaštita kulturnih dobara, prirodnih i drugih znamenitosti (92522);
- 2) delatnost muzeja, galerija i zbirki (92521);
- 3) umetničko i književno stvaralaštvo i scenska umetnost (92310);
- 4) kinematografska i video proizvodnja (92110);
- 5) delatnost biblioteka (92511);
- 6) delatnost arhiva (92512);
- 7) delatnost botaničkih i zooloških vrtova i drugih prirodnih rezervata (92530);
- 8) izdavanje knjiga, brošura, muzičkih knjiga i drugih publikacija (22110).

Ulaganja u oblasti kulture koja se vrše u ustanove kulture, umetnička udruženja, fakultete, akademije, umetničke škole i druga domaća pravna lica koja su registrovana za obavljanje delatnosti iz člana 3. ovog pravilnika, predstavljaju izdatke koji se priznaju kao rashod ukoliko su uložena u investicije namenjene rekonstrukciji postojećih i izgradnji novih objekata kulture, programske aktivnosti, produkciju i opremu koja služi za obavljanje delatnosti kulture i umetnosti.

Pokloni i prilozi dati političkim organizacijama ne priznaju se kao rashod u poreskom bilansu.

Za sve donacije, dotacije, poklone i druga davanja koja privredni subjekti daju NVO uvek je potrebno da postoji uredna i pravnovaljana dokumentacija pošto se troškovi koji se ne mogu dokumentovati ne priznaju kao rashod u poreskom bilansu.

Autori:
Srđan Stošić
Dr Milan Negovanović
Ivan Antić

Izdavači:
Građanske inicijative, Beograd
ECNL, Budimpešta

Korice:
Ivan Valenčak

Priprema i štampa:
Yu TOP agencija, Novi Sad

CIP - Каталогизација у публикацији
Библиотека Матице српске, Нови Сад

336:061.2(497.11)(035)

СТОШИЋ, Срђан

Priručnik o računovodstvenom, poreskom i carinskom
poslovanju nevladinih organizacija u Republici Srbiji / pripremili
Srđan Stošić, Milan Negovanović, Ivan Antić. - Beograd : Građanske
inicijative ; Budimpešta : ECNL, 2007 (Novi Sad : Yu top agencija).
- 168 str. ; 20 cm

Tiraž 500.

ISBN 978-86-7408-024-5

1. Неговановић, Милан 2. Антић, Иван
а) Невладине организације - Финансијско пословање - Србија
- Приручници

COBISS.SR-ID 224927751



USAID
FROM THE AMERICAN PEOPLE



INSTITUTE FOR
Sustainable
Communities



**Gradanske
Inicijative**

Izdavanje ove publikacije omogućio je Institut za održive zajednice (ISC), uz podršku američkog naroda kroz donaciju USAID-a br. 169-A-0006-00104-00. Mišljenja izneta u ovoj publikaciji su izneta od strane autora i nužno ne odlikavaju mišljenje ISC-a, USAID-a ili Američke vlade.