



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 6
јун 2024.
година LXIV
ISSN 0354-3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 6
јун 2024.
година LXIV
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

Оснивач и издавач
Министарство финансија Републике Србија
Београд, Кнеза Милоша 20
www.mfin.gov.rs

(Оснивачка и издавачка права преузета од Министарства финансија СРЈ на основу
Споразума о преносу оснивачких права бр. 651-01-1/2003)

За издавача
Синиша Мали, први потпредседник Владе и министар финансија

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

Главни уредник
Ана Панчић
шеф Одсека за односе Министарства са јавношћу

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

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

Припрема
Штампарија Министарства финансија Републике Србије
Београд, Кнеза Милоша 20

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

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2024 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

С А Д Р Ж А Ј
ЈАВНИ ПРИХОДИ
ПОРЕЗИ

1. Правилно исказивање прихода у пословним књигама обвезника по основу књижног одобрења, односно могућност исправке грешке у пореској пријави 7
2. Порески третман преноса права својине на непокретности, као ликвидационог остатка, са привредног друштва на физичко лице - члана друштва, након спроведеног поступка ликвидације тог привредног друштва и по намирењу свих поверилаца и обавеза тог привредног друштва по другим основама 21

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Основица за обрачунавање ПДВ када обвезник ПДВ - члан конзорцијума (лице Б) изврши промет добара обвезнику ПДВ - носиоцу конзорцијума (лицу А) по цени која је виша од цене коју је обвезник ПДВ - лице А уговорио са наручиоцем посла 29
2. Да ли физичко лице има право на рефундацију ПДВ купцу првог стана када купује први стан са правом трајног коришћења паркинг места у отвореном стамбеном блоку и стамбеном комплексу? 32
3. Да ли право на рефакцију ПДВ традиционалних цркава и верских заједница може да се оствари на основу рачуна издатог у папирном облику? 38

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Постојање повезаности лица у складу са Законом о порезу на добит правних лица 41
 2. Примена одредаба члана 22г Закона о порезу на добит правних лица 43
-

3. Коришћење пореског ослобођења из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица	48
4. Састављање консолидованог пореског биланса	51
5. Примена одредаба члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник извршио улагања у куповину објекта који користи као пословни простор за обављање делатности и који је у својим пословним књигама евидентирао као основно средство у власништву, али право власништва над предметним објектом није евидентирано у катастру непокретности	55
6. Утврђивање капиталног добитка у случају када је обвезник од нерезидентног правног лица примио зајам - дигиталну имовину коју је дужан вратити након истека одређеног периода, при чему ће износ примљеног зајма бити увећан за исту врсту дигиталне имовине у количини по паритету 3,22% увећања годишње на основну примљену количину дигиталне имовине (камата), при чему обвезник примљену дигиталну имовину продаје у циљу финансирања куповине непокретности	57
7. Када након спроведеног поступка ликвидације над нерезидентним правним лицем (власником удела у резидентном правном лицу) друга два нерезидента (која су оснивачи нерезидентног правног лица над којим је спроведен поступак ликвидације) стекну уделе у резидентном правном лицу, да ли такво стицање удела представља опорезив догађај?	68
8. Право на пореско ослобођење из чл. 50а Закона о порезу на добит правних лица по основу улагања извршених у набавку клима уређаја односно у систем за хлађење који има једну спољну јединицу и више унутрашњих јединица, тј. више клима које представљају један повезан систем за грејање и хлађење	69

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Одређивање капиталног добитка када физичко лице пренесе свој удео у правном лицу 71
2. Опорезивање прихода физичког лица које обавља спортску делатност ван територије Републике Србије 74
3. Порески третман преноса удела без накнаде и стицања тог удела..... 75

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Повраћај плаћених доприноса за обавезно социјално осигурање за физичка лица која су чланови Надзорног одбора ЕПС АД, Београд..... 81

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Обрачунавање и плаћање доприноса за стаж осигурања који се запосленима рачуна са увећаним трајањем 85

АКЦИЗЕ

1. Раздуживање контролних акцизних маркица за цигарете приликом статусне промене припајања 89
2. Који је орган надлежан за уништавање неупотребљивих цигарета које су произведене код домаћег произвођача?..... 92
3. Да ли постоји правни основ за умањење акцизе по основу поврата пива због истека рока трајања? 93

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман капиталног добитка који оствари нерезидентно правно лице из Републике Мађарске у случају када резидент Мађарске планира да изврши на треће лице пренос удела у друштву са седиштем у Републици Србији, при чему
-

је претежна имовина друштва у Републици Србији непокретна имовина..... 95

2. Порески третман капиталног добитка који оствари нерезидентно правно лице из Републике Кипар у случају када резидент Републике Кипар планира да изврши на треће лице пренос удела у друштву са седиштем у Републици Србији, при чему је претежна имовина друштва у Републици Србији непокретна имовина..... 99

ФИСКАЛИЗАЦИЈА

1. Да ли је лице чија је основна делатност издавање часописа и периодичних издања у оквиру шифре делатности 58.14 (Издавање часописа и периодичних издања) у обавези да приликом продаје часописа - новина физичким лицима путем претплате, евидентира тако остварен промет преко електронског фискалног уређаја? 103

2. Да ли је стоматолошка ординација (стоматолог) у обавези да евидентира промет преко електронског фискалног уређаја остварен приликом пружања стоматолошких услуга? 105

ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

РАЧУНОВОДСТВО

1. Књижења (евидентирања) у пословним књигама правног лица након извршеног откупа земљишта од Дирекције за грађевинско земљиште 107

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у јуну 2024. године 111

ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

1. Правилно исказивање прихода у пословним књигама обвезника по основу књижног одобрења, односно могућност исправке грешке у пореској пријави

(Мишљење Министарства финансија, бр. 0001605477 2024 10520 004 000 011 004 од 12.6.2024. год.)

Са аспекта Закона о порезу на добити правних лица

По питању правилног исказивања прихода у пословним књигама обвезника по основу књижног одобрења обратили смо се Сектору за финансијски систем који се, у оквиру своје надлежности, изјаснио на следећи начин:

„Законом о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19 и 44/21 - др. закон), који је ступио на снагу 1. јануара 2020. године, уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица и предузетника, организација рачуноводства, рачуноводствене исправе и врсте пословних књига, услови и начин вођења пословних књига, Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја, годишњег извештаја о пословању, извештаја о корпоративном управљању, извештаји о плаћањима ауторитетима власти и нефинансијско извештавање, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство и надзор над спровођењем одредби овог закона.

У захтеву који нам је достављен, између осталог, наведено је следеће:

- Привредно друштво „А“ је у 2019. години претежно вршило промет добара на велико набављених од већинског власника привредног друштва „Б“ из Аустрије по основу Уговора о пословној сарадњи од 01.02.2004. године. Поред осталог, чланом 7. Уговора дефинисано је да привредно друштво „Б“ задржава својинска права над производима које привредно друштво „Б“ испоручује привредном друштву „А“ док не плати целокупни износ рачуна за дату робу. Дана 21.10.2019. године привредно друштво „Б“ донело је одлуку да привредно друштво „А“ од наведеног датума неће вршити дистрибуцију производа по уговорима које је привредно друштво „Б“ преузело ради реализације и да ће за програме за које ће привредно друштво „Б“ преузети дистрибуцију привредно друштво „А“ продати новом дистрибутеру по набавним ценама. Дана 01.11.2019. године закључен је Протокол о сарадњи између привредног друштва „Б“ и привредног друштва „А“ којим је дефинисано да су стране сагласне да ће оснивач, у циљу надокнаде нереализоване добити за 2020. годину, одобрити Друштву путем књижног одобрења процентуално у односу од фактурисане пошиљке брэнда из 2019. године, која се односе на умањење обавезе за испоручену робу у претходном периоду. Одлуком Скупштине друштва привредног друштва „А“ донета је одлука 21.10.2019. године о продаји робе привредном друштву „Б“, да менаџмент друштва адекватном проценом утврди основ продаје робе по набавним ценама и да оснивач привредно друштво „Б“ опрости део дуга на име дуговања по основу набавке исте робе. Предлогом менаџмента друштва, дана 31.12.2019. године потврђене су овакве одлуке Скупштине друштва и донета је одлука о отпису потраживања у износу од 502.313.210,32 динара, која су прокњижена у 2019. години и призната у пореском билансу у 2019. години. Док су дана 27.07.2020. године од стране привредног друштва „Б“ одобрена и испостављена књижна одобрења у износу

од 279.950.697,77 динара на име подршке наставка пословања и договорене надокнаде на име продате дистрибуције.

- У 2020. години оснивач, привредно друштво „Б“, доставио је књижна одобрења у укупном износу од 279.950.697,77 динара. Како су одлуке о одобрењу достављене пре рока за достављање финансијског извештаја за 2019. годину, књижења су извршена као пословни догађај за 2019. годину. У пословним књигама за 2019. у оквиру других пословних прихода исказани су приходи по основу одобрених књижних одобрења у наведеном износу. Међутим, званични документи одобрених књижних одобрења донети су на дан 27.07.2020. године, када су и признати од стране привредног друштва „Б“ у њиховим пословним књигама, што потврђују конфирмације и аналитичке картице привредног друштва „Б“.

- У извештају независног ревизора од 30.07.2020. године наведено је да су финансијски извештаји за 2019. годину објективни и истинити по свим материјално значајним питањима, осим за ефекте питања описаних у одељку „Основа за квалификовано мишљење“, где се, између осталог, наводи да је Друштво у оквиру других пословних прихода исказало приходе по основу одобрених књижних одобрења од матичног друштва, привредног друштва „Б“, у износу 280.000. Даље се наводи да на основу расположиве документације нису били у могућности да се увере да ли се целокупни износ књижних одобрења односи на реализовану робу, или на робу чија се реализација очекује у наредном периоду.

- Након ревизије финансијских извештаја за 2019. годину потврђено је комплетном документацијом да су књижна одобрења одобрена од привредног друштва „Б“ из Аустрије у 2020. години и да су исте у књигама привредног друштва „Б“ прокњижене у 2020. години. Имајући у виду да су код привредног друштва „А“ књижења извршена у 2019. години, а грешка је материјално значајна, грешка је коригована у пословним књигама привредног друштва „А“ за 2020. годину што је условило и измену резултата за 2019. годину. Измењену Пореску пријаву за обрачун пореза на добит за 2019.

годину није било могуће поднети из разлога што је пореска контрола била у току.

- У поступку пореске контроле заузет је став да је порески обвезник привредно друштво „А“ остварило приход од књижног одобрења у 2019. години, на основу које је у поступку увећана основица за ПДВ у 2019 години. Порески биланс коригован је само за износ расхода у 2019. години на име обезвређења залиха робе у вредности од 281.198.549 динара из разлога што су залихе уништене у 2020. години што потврђује документација. Решење о утврђеном порезу за период обухваћен контролом донето је 19.07.2021. године. На утврђену пореску обавезу порески обвезник изјавио је жалбу. Поступајући по решењу Сектора за другостепени порески и царински поступак број 47-04-01679/2021-39 од 28.09.2023. године у другом поновном поступку, имајући у виду налоге другостепеног органа, у делу налаза за обрачун и плаћање ПДВ остварен приход од књижних одобрења није опорезован ПДВ-ом. У делу налаза контроле обрачунавања и плаћања пореза на добит правних лица за период 01.01.2019.-31.12.2019. године наведене чињенице нису узете у обзир. Порески биланс није коригован у делу исказаних прихода књижених по основу књижних одобрења. Порески орган утврдио је да је порески обвезник у поднетој пореској пријави за период 01.01.-31.12.2019. години исказао мању пореску обавезу за 40.353.174,00 динара што порески обвезник оспорава. Пореска контрола је заузела став да није у њиховој надлежности корекција прихода и исправка грешке која се односи на приходе, већ само корекција расхода и утврђивање обавезе пореског обвезника.

- У свом извештају од 29.06.2021. године независног ревизора за финансијске извештаје за 2020. годину, ревизијом је потврђено да се књижна одобрења односе на 2020. годину и да је корекција прихода правилно извршена у 2020. години. У делу „Основа за квалификовано мишљење“ мишљење је издато са резервом управо због грешке у исказивању података у пореском билансу јер није урађена корекција за 2019. годину.

Сагласно члану 2. тачка 4) Закона прописано је да су Међународни стандарди финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), у смислу овог закона: Концептуални оквир за финансијско извештавање (Conceptual Framework for Financial Reporting), Међународни рачуноводствени стандарди МРС (International Accounting Standards - IAS), Међународни стандарди финансијског извештавања МСФИ (International Financial Reporting Standards - IFRS), тумачења издата од стране Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда (International Financial Reporting Interpretations Committee - IFRIC), чији је превод утврдило и објавило министарство надлежно за послове финансија (у даљем тексту: Министарство). Превод МСФИ који утврђује и објављује Министарство чине Концептуални оквир за финансијско извештавање, основни текстови МРС и МСФИ издати од стране Одбора за међународне рачуноводствене стандарде, као и тумачења издата од Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда, у облику у којем су издати, и који не укључују основе за закључивање, илуструјуће примере, смернице, коментаре, супротна мишљења, разрађене примере и други допунски објашњавајући материјал који може да се усвоји у вези са стандардима, односно тумачењима, осим ако се изричито не наводи да је он саставни део стандарда, односно тумачења.

Што се одмеравања прихода тиче, указујемо на примену релевантних Међународних стандарда финансијског извештавања и то: МРС 18: *Приходи* (у примени приликом састављања финансијских извештаја за 2019. годину) и МСФИ 15: *Приходи од ујовора са књицима* (у примени почев од састављања финансијског извештаја за 2020. годину).

Приход се у Оквиру за припрему и презентацију финансијских извештаја (у примени приликом састављања

финансијских извештаја за 2019. годину) дефинише као повећање економских користи током обрачунског периода у облику прилива или повећања средстава или смањења обавеза, које имају за резултат пораст капитала који не представља пораст по основу доприноса учесника у капиталу. Приход укључује и приходе и добитке. Приход је прилив који настаје у току редовних активности неког ентитета и има различите називе као што су приход од продаје, провизије, камате, дивиденде и тантијеме.

Првенствено питање у рачуноводственом обухватању прихода је одредити када се приход признаје. Приход се признаје када је прилив будућих економских користи у ентитет вероватан, а те користи се могу поуздано измерити. МРС 18 идентификује околности у којима ће ти критеријуми бити задовољени, односно и приход бити признат, а такође пружа практично упутство за примену тих критеријума.

Овај Стандард (МРС 18) се примењује у рачуноводственом обухвату прихода који настају из следећих трансакција и догађаја:

(а) продаје робе;

(б) пружања услуга; и

(ц) коришћења средстава ентитета од стране других, чиме се остварују камате, тантијеме и дивиденде.

Сагласно параграфу 14 МРС 18, приход од продаје робе се признаје када су сви следећи услови задовољени:

(а) ентитет је на купца пренео значајне ризике и користи од власништва над робом;

(б) ентитет не задржава право учешћа у управљању продатом робом у мери која се уобичајено повезује са власништвом, нити задржава контролу над продатом робом;

(ц) износ прихода се може поуздано мерити;

(д) вероватан је прилив економских користи везаних за ту трансакцију у ентитет; и

(е) трошкови који су настали или трошкови који ће настати у датој трансакцији могу се поуздано измерити.

У складу са дефиницијом прихода која је прописана у Концептуалном оквиру за финансијско извештавање (у примени почев од састављања финансијских извештаја за 2020. годину) у параграфу 4.25(а) наведено је да се елементи прихода и расхода дефинишу као што следи:

Приходи су повећања економских користи током обрачунског периода у облику прилива или повећања имовине или смањења обавеза, која имају за резултат пораст капитала који не представља пораст по основу доприноса власника капитала.

Расходи су смањења економских користи током обрачунског периода у облику одлива или смањења имовине или настанка обавеза, која имају за резултат смањење капитала који не представља смањење по основу расподеле власницима капитала.

Према параграфу 31. МСФИ 15: *Приход од уговора са купцима* прописано је да ентитет признаје приход када (или пошто) ентитет испуни обавезу извршену преносом обећаних добара или услуга (то јест имовине) до купца. Имовина се преноси када (или пошто) купац стекне контролу над том имовином.

У складу са параграфом 35. МСФИ 15, ентитет преноси контролу над добрима или услугама током времена и тако испуњава обавезу извршења и признаје приход током времена, ако је испуњен један од следећих критеријума:

(а) купац истовремено прима и троши користи које настају из извршења уговора од стране ентитета у току тог извршења (видети параграфе Б3-Б4);

(б) извршење обавеза од стране ентитета ствара или повећава имовину (на пример, недовршене производе) коју купац контролише док се имовина ствара или повећава (видети параграф Б5); или

(ц) извршење обавеза од стране ентитета не ствара имовину коју ентитет може да користи на алтернативан начин (видети параграф 36) и ентитет има оствариво право на исплату за извршење обавезе до одређеног датума (видети параграф 37).

У складу са дефиницијом из МРС 8: *Рачуноводствене погрешке, грешке из претходног периода су изостављени или погрешно исказани подаци из финансијских извештаја ентитета за један или више периода који произилазе из неупотребљавања или погрешне употребе поузданих информација које:*

(а) су биле доступне када су финансијски извештаји за дате периоде били одобрени за издавање; и

(б) за које се могло разумно очекивати да буду добијене и узете у обзир при састављању и презентацији тих финансијских извештаја.

У такве грешке убрајају се ефекти математичких грешака, грешака при примењивању рачуноводствених политика, погрешног тумачења чињеница, преваре или превида.

Материјално значајна грешка (праг материјалности утврђује свако правно лице у складу са општим актом) откривена у текућем периоду, која се односи на раније периоде, не може утицати на пословни резултат текућег периода. Таква грешка се у пословним књигама исправља у почетном стању године у којој је откривена, и то тако што се евидентира (књижи) на терет или у корист нераспоређене добити - рачун 340 (или губитка - рачун 350) ранијих година у складу са Правилником о Контном оквиру и

садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике.

Дакле, према информацијама из предметног захтева, у конкретном случају привредно друштво „А“ из Београда је иницијално књижило (евидентирало) приход по основи одобрених књижних одобрења од стране привредног друштва „Б“ из Аустрије у 2019. години. Међутим, званични документи одобрених књижних одобрења донети су на дан 27.07.2020. године, када су и признати од стране привредног друштва „Б“ у њиховим пословни књигама, што потврђују конфирмације и аналитичке картице привредног друштва „Б“.

Имајући у виду све наведено, пре свега желимо да укажемо да је привредно друштво „А“ из Београда било у обавези да изврши корекцију материјално значајне грешке у складу са релевантним стандардима (МРС 8), као и да ефекте исте евидентира (књижи) на терет или у корист нераспоређене добити (или губитка) ранијих година у складу са Правилником о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике.

Додатно, узимајући у обзир чињеницу да је, према наводима из захтева, независни ревизор у свом извештају од 29.06.2021. године за финансијске извештаје привредног друштва „А“ из Београда за 2020. годину потврдио да се књижна одобрења односе на 2020. годину и да је корекција прихода правилно извршена у 2020. години, мишљења смо да је ово привредно друштво поступило у складу са рачуноводственим прописима и на адекватан начин исказало приход по основу књижних одобрења у 2020. години у својим пословним књигама.

На крају, желимо да напоменемо да су, сагласно члану 43. став 2. Закона, законски заступник, орган управљања и надзорни орган правног лица у складу са законом, односно предузетник, као и одговорно лице из члана 15. овог закона, односно одговорно лице

из члана 16. став 4. овог закона, делујући у оквиру надлежности које су им законом и интерном регулативом правног лица, односно предузетника, додељени, колективно одговорни за истинито и поштено приказивање редовног годишњег финансијског извештаја и годишњег извештаја о пословању и консолидованог годишњег финансијског извештаја и консолидованог годишњег извештаја о пословању. С тим у вези, у конкретном случају, привредно друштво „А“ из Београда је у обавези да састави финансијске извештаје у складу са одговарајућом рачуноводственом регулативом (МСФИ), док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са поменутом регулативом.“

Одредбом члана 6. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: ЗПДПЛ) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит, која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту: МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

У смислу одредбе члана 23. став 1. ЗПДПЛ, за утврђивање опорезиве добити признају се приходи у износима утврђеним у билансу успеха који је сачињен у складу са МРС, односно МСФИ, односно МСФИ за МСП и прописима којима се уређује рачуноводство, осим прихода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

У смислу одредбе члана 23. став 1. ЗПДПЈ, за утврђивање опорезиве добити признају се приходи у износима утврђеним у билансу успеха који је сачињен у складу са МРС, односно МСФИ, односно МСФИ за МСП и прописима којима се уређује рачуноводство, осим прихода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

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

Сагласно наведеним одредбама ЗПДПЈ, обвезник је дужан да у пореском периоду за који утврђује опорезиву добит у исту укључи (искључиво) приходе који су, као такви, исказани у билансу успеха који је сачињен за исти период, и то у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима се уређује рачуноводство, осим прихода и расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

Према томе, у случају када обвезник, у смислу рачуноводствених прописа, у финансијским извештајима из претходног периода установи материјално значајну грешку, у обавези је да (сходно цитираном мишљењу) „изврши корекцију материјално значајне грешке у складу са релевантним стандардима (МРС 8), као и да ефекте исте евидентира (књижи) на терет или у корист нераспоређене добити (или губитка) ранијих година у складу са Правилником о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике“. С тим у вези, мишљења смо да, уколико је предметна грешка за последицу имала погрешно утврђену висину пореске обавезе за порески период за који је грешка установљена, постоји основ за подношење

измењене пореске пријаве, уколико је исто дозвољено, а најкасније до истека рока застарелости, у складу са одредбама закона који уређује порески поступак и пореску администрацију.

Са аспекта Закона о пореском поступку и пореској администрацији

Одредбама члана 1. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 - др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тим законом уређују поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се тај закон примењује (у даљем тексту: порески поступак), права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји.

Одредбом члана 4. став 3. ЗПППА прописано је да је Пореска управа дужна да утврђује све чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке, посвећујући једнаку пажњу чињеницама које иду у прилог и на штету пореског обвезника.

Одредбама члана 43. ЗПППА прописано је да се чињенице у пореском поступку утврђују на основу доказа.

Одредбама члана 40. ст. 1-5. ЗПППА прописано је да ако порески обвезник установи да пореска пријава, коју је поднео Пореској управи, садржи грешку која за последицу има погрешно утврђену висину пореске обавезе, односно пропуст друге врсте, дужан је да одмах, а најкасније до истека рока застарелости, поднесе пореску пријаву у којој су грешка или пропуст отклоњени (у даљем тексту: измењена пореска пријава).

Првобитно поднета пореска пријава не враћа се пореском обвезнику.

Поднету пореску пријаву порески обвезник може да измени највише два пута подношењем измењене пореске пријаве.

Под условом из ст. 1. и 3. овог члана, сматраће се да грешком или пропустом у првобитној пореској пријави из става 2. овог члана није учињено кривично дело или прекршај из овог закона.

Изузетно од ст. 1. и 3. овог члана, порески обвезник не може поднети измењену пореску пријаву после покретања поступка пореске контроле за контролисани порески период, односно након доношења решења о утврђивању пореза из члана 54. став 2. тачка 2) подтачка (2) ЗПППА, као и након покретања радњи пореске полиције у циљу откривања пореских кривичних дела.

Као доказ у пореском поступку могу се употребити пореска пријава, порески биланс, пословне књиге и евиденције, рачуноводствени искази, пословна документација и друге исправе и информације којима располаже Пореска управа, прикупљене од пореског обвезника или трећих лица, исказ сведока, налаз вештака, увиђај и свако друго средство којим се чињенице могу утврдити.

Утврђивање чињеница у поступку пореске контроле врши се и према одредбама чл. 117-139. ЗПППА.

Одредбом члана 123. став 1. ЗПППА прописано је да је пореска контрола поступак провере и утврђивања законитости и правилности испуњавања пореске обавезе, као и поступак провере тачности, потпуности и усклађености са законом, односно другим прописима, података исказаних у пореској пријави, пореском билансу, рачуноводственим извештајима и другим евиденцијама пореског обвезника који врши Пореска управа, у складу са ЗПППА.

Одредбом члана 129. ст. 1-2. ЗПППА прописано је да ако се у поступку пореске контроле утврди да порески обвезник није применио, или није правилно применио прописе приликом утврђивања пореза на основу записника о извршеној пореској контроли, допунског записника, односно додатка записника о пореској контроли доноси се решење из члана 54. став 2. тачка 2) подтачка (1) ЗПППА.

Пореска управа доноси решење из става 1. овог члана у року од 60 дана од дана достављања записника, допунског записника, односно додатка записника о пореској контроли. Решењем из става 1. овог члана налаже се пореском обвезнику да у року од 15 дана од дана достављања решења плати утврђену пореску обавезу на прописане уплатне рачуне јавних прихода, односно да отклони друге утврђене неправилности.

Према томе, у сваком конкретном случају, Пореска управа дужна је да утврди све чињенице битне за доношење законите и правилне одлуке, посвећујући једнаку пажњу чињеницама које иду у прилог и на штету пореском обвезнику.

С тим у вези, у зависности од предмета контроле, Пореска управа, сходно одредбама ЗПППА, може од пореског обвезника захтевати на увид и проверу пословне књиге и евиденције, рачуноводствене исказе, пословну документацију и друге исправе и доказе, ради утврђивања чињеничног стања неопходног за утврђивање законитости и правилности испуњавања пореске обавезе.

Сходно наведеном, у поступку пореске контроле се могу користити сва доказна средства на основу којих Пореска управа утврђује чињенице које су од значаја за одлучивање у складу са чланом 4. став 3. ЗПППА.

Са друге стране, имајући у виду да порески обвезник не може поднети измењену пореску пријаву после покретања поступка пореске контроле за контролисани порески период, порески инспектор у поступку пореске контроле утврђује све неправилности (провера правилности испуњавања пореске обавезе, као и провера тачности, потпуности и усклађености са законом, односно другим прописима, података исказаних у пореској пријави, пореском билансу, рачуноводственим извештајима и другим евиденцијама пореског обвезника) и решењем налаже пореском обвезнику да

плати утврђену пореску обавезу на прописане уплатне рачуне јавних прихода и отклони све друге неправилности утврђене у поступку пореске контроле.

2. Порески третман преноса права својине на непокретности, као ликвидационог остатка, са привредног друштва на физичко лице - члана друштва, након спроведеног поступка ликвидације тог привредног друштва и по намирењу свих поверилаца и обавеза тог привредног друштва по другим основама

(Мишљење Министарства финансија, бр. 321580 2023 10520 004 000 011 003 од 11.6.2024. год.)

1. Са сјановишија пореза на пренос апсолутичних права

Према одредби члана 45. став 1. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 - др. закон, 5/15, 44/18, 95/18, 91/19 и 109/21, у даљем тексту: Закон о привредним друштвима), улози у друштво могу да буду новчани и неновчани и изражавају се у динарима.

Улози који су уплаћени, односно унети у друштво постају имовина друштва (члан 47. став 2. Закона о привредним друштвима).

Одредбом члана 24. став 1. тачка 1) Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 - СУС, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 - УС, 47/13, 68/14 - др. закон, 95/18, 99/18 - УС, 86/19, 144/20, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: ЗПИ) прописано је да се порез на пренос апсолутних права плаћа код преноса права својине на непокретности.

Преносом уз накнаду, који је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, сматра се и стицање права својине и других права из члана 23. овог закона на основу правоснажне судске

одлуке или другог појединачног акта државног, односно другог надлежног органа или лица са јавним овлашћењем (члан 24. тачка 1) ЗПИ).

Према одредби члана 24а тач. 1) и 2) ЗПИ, од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима се:

- пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. овог закона на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност;

- пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. овог закона по основу расподеле ликвидационог остатка, који се опорезује у складу са законом који уређује опорезивање дохотка грађана, односно добити правних лица.

Основица пореза на пренос апсолутних права је уговорена цена у тренутку настанка пореске обавезе, уколико није нижа од тржишне вредности, осим на пренос права својине на употребљаваном моторном возилу (члан 27. став 1. ЗПИ).

Уколико надлежни порески орган оцени да је уговорена цена нижа од тржишне, има право да у року од 60 дана од дана пријема пореске пријаве поднете у складу са чланом 36. став 1. овог закона, односно од дана сазнања надлежног пореског органа за пренос, утврди пореску основицу у висини тржишне вредности (члан 27. став 2. ЗПИ).

Кад обвезник нема обавезу подношења пореске пријаве у складу са чланом 34. овог закона, рок из става 2. овог члана почиње да тече од дана предаје јавном бележнику, односно пореском органу, доказа од значаја за остваривање права на пореско ослобођење које порески орган не може прибавити разменом података између државних органа преко Сервисне магистрале органа, у складу са законом којим се уређује електронска управа (у даљем тексту: СМО), односно од дана истека рока остављеног обвезнику у пореском поступку за достављање тих доказа (члан 27. став 3. ЗПИ).

Ако порески орган у року из ст. 2. и 3. овог члана не утврди пореску основицу у висини тржишне вредности, пореску основицу чини уговорена цена (члан 27. став 4. ЗПИ).

У случају преноса апсолутног права који није обухваћен одредбама ст. 1. до 6. овог члана, осим преноса права својине на употребљаваном моторном возилу, пореску основицу чини тржишна вредност апсолутног права, коју утврђује надлежни порески орган (члан 27. став 8. ЗПИ).

Према томе, кад се након спроведеног поступка ликвидације привредног друштва и по намирењу свих поверилаца и обавеза тог привредног друштва, врши расподела ликвидационог остатка тако што се непокретност у својини привредног друштва које је ликвидирано преноси на његовог јединог члана, тај пренос изузет је од опорезивања порезом на пренос апсолутних права ако подлеже или плаћању пореза на додату вредност, или пореза на доходак грађана или пореза на добит правних лица. У том случају се не подноси пореска пријава за утврђивање пореза на пренос апсолутних права и порез по том основу се не плаћа. Ако тај пренос не подлеже плаћању ни пореза на додату вредност, ни пореза на доходак грађана, ни пореза на добит правних лица, предмет је опорезивања порезом на пренос апсолутних права.

На постојање пореске обавезе није од утицаја протек времена од уношења непокретности као неновчаног капитала у привредно друштво, евентуална промена броја чланова друштва у периоду од његовог оснивања до брисања из регистра, нити вредност капитала привредног друштва.

Основица пореза на пренос апсолутних права је тржишна вредност непокретности која је предмет преноса, коју утврђује надлежни порески орган.

2. Са сѣановишиѣа ѣореза на добий ѣравних лица

Сагласно одредби члана 35. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: ЗПДПЈ), ликвидациони остатак, односно вишак деобне масе у новцу, односно неновчаној имовини, изнад вредности уложеног капитала који се расподељује члановима привредног друштва над којим је окончан поступак ликвидације, односно закључен поступак стечаја, сматра се дивидендом.

Вредност неновчане имовине из става 1. овог члана једнака је њеној тржишној вредности (члан 35. став 2. ЗПДПЈ).

Начин и поступак утврђивања дивиденде коју остварују чланови привредног друштва у ликвидацији, односно стечају, у складу са чланом 35. став 1. ЗПДПЈ, прописан је одредбама Правилника о начину и поступку утврђивања дивиденде коју остварују чланови привредног друштва у ликвидацији, односно стечају („Службени гласник РС“, бр. 14/16).

Сагласно наведеном, уколико постоји позитивна разлика између тржишне вредности непокретности (која представља ликвидациони остатак, у конкретном случају) на дан доношења одлуке о расподели ликвидационог остатка и вредности улога (новчаног и неновчаног) тог члана друштва у капитал привредног друштва (над којим се спроводи поступак ликвидације), тако утврђена разлика представља дивиденду (члана друштва) према члану 35. ЗПДПЈ.

Напомињемо да у случају када резидентно правно лице, као члан (другог) резидентног правног лица (над којим се спроводи поступак ликвидације) прими дивиденду, утврђену на начин

прописан одредбама члана 35. ЗПДПЈ, тако примљена дивиденда не укључује се у пореску основицу у складу са чланом 25. ЗПДПЈ.

3. Са сџановишија пореза на доходак грађана

Сагласно члану 61. став 1. тачка 2) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 18/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: ЗПДГ) приходом од капитала сматрају се дивиденда и учешће у добити.

Дивидендом се сматра и ликвидациони остатак, односно вишак деобне масе у новцу, односно неновчаној имовини, изнад вредности уложеног капитала утврђен у складу са законом који уређује опорезивање добити правних лица (члан 61. став 2. ЗПДГ).

Обвезник пореза на приходе од капитала је физичко лице које остварује те приходе (члан 62. ЗПДГ).

Стопа пореза на приходе од капитала износи 15% (члан 64. ЗПДГ).

Према одредби члана 99. став 1. тачка 3) ЗПДГ, порез на приходе од капитала, ако је исплатилац прихода правно лице, предузетник, предузетник паушалац или отворени инвестициони фонд, односно алтернативни инвестициони фонд који нема својство правног лица, а који је организован у складу са дозволом надлежног органа, утврђује се и плаћа по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода.

Одредбом члана 35. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11 19/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - др. пропис, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: ЗПДПЈ) прописано је да ликвидациони остатак, односно вишак деобне масе у новцу, односно неновчаној имовини,

изнад вредности уложеног капитала који се расподељује члановима привредног друштва над којим је окончан поступак ликвидације, односно закључен поступак стечаја, сматра се дивидендом.

Начин и поступак утврђивања дивиденде коју остварују чланови привредног друштва у ликвидацији, односно стечају, прописан је Правилником о начину и поступку утврђивања дивиденде коју остварују чланови привредног друштва у ликвидацији, односно стечају („Службени гласник РС“, бр. 14/16, у даљем тексту: Правилник).

Према одредби члана 4. став 3. Правилника, у Образац ДПДЛ/С - Дивиденда члана привредног друштва у ликвидацији/стечају, део 3. Подаци од значаја за утврђивање износа дивиденде, уносе се следећи подаци:

1) под редним бројем 3.1 Датум одлуке/решења - датум доношења одлуке о расподели ликвидационог остатка, односно датум доношења решења о расподели вишка деобне масе;

2) под редним бројем 3.2 Ликвидациони остатак/вишак деобне масе - вредност ликвидационог остатка, односно вишка деобне масе у новцу, односно неновчаној имовини који припада члану привредног друштва у складу са одлуком о расподели ликвидационог остатка, односно решењем о расподели вишка деобне масе. Вредност ликвидационог остатка, односно вишка деобне масе у неновчаној имовини утврђује се по тржишној вредности имовине, на дан доношења одлуке, односно решења о расподели. Тржишном вредношћу имовине сматра се вредност која би се постигла у трансакцији између лица која се не сматрају повезаним лицима у складу са ЗПДПЛ;

3) под редним бројем 3.3 Вредност уложеног капитала - вредност по којој је улог унет и регистрован код органа надлежног за регистрацију привредних субјеката. Улогом се сматра оснивачки улог и повећање оснивачког улога;

4) под редним бројем 3.4 Износ дивиденде - позитивна разлика износа са ред. бр. 3.2 и 3.3 која представља дивиденду члана привредног друштва у ликвидацији, односно стечају.

Имајући у виду наведене одредбе, када је над привредним друштвом спроведен поступак ликвидације, порез на доходак грађана на приходе од капитала у виду дивиденде плаћа се у случају када је, након измирења потраживања поверилаца и обавеза ликвидираниог друштва, ликвидациони остатак изнад вредности уложеног капитала утврђен у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица. Износ дивиденде по основу ликвидационог остатка у неновчаној имовини (у конкретном случају, само у виду непокретности) који припада члану привредног друштва (у конкретном случају, физичком лицу) у складу са одлуком о расподели ликвидационог остатка утврђује се као позитивна разлика између тржишне вредности неновчане имовине на дан доношења одлуке о расподели и вредности уложеног капитала по којој је улог унет и регистрован код органа надлежног за регистрацију привредних субјеката. То значи да се по основу ликвидационог остатка порез плаћа на приход који представља позитивну разлику између тржишне вредности непокретности (под условим да у конкретном случају ликвидациони остатак представља само непокретност) на дан доношења одлуке о расподели ликвидационог остатка и вредности уложеног капитала (новчаног и неновчаног улога који је унет и регистрован) тог члана друштва у капитал привредног друштва (над којим се спроводи поступак ликвидације) и тако утврђена разлика представља дивиденду (члана друштва) према члану 61. став 2. ЗПДГ. Указујемо да се улогом сматра оснивачки улог и повећање оснивачког улога, док се тржишном вредношћу имовине сматра вредност која би се постигла у трансакцији између лица која се не сматрају повезаним лицима у складу са ЗПДПЈ.

На опредељивање пореског третмана прихода од капитала сагласно члану 61. став 1. тачка 2) и став 2. ЗПДГ, нису од утицаја околности које се односе на протек времена од уноса непокретности као неновчаног капитала у привредно друштво, промену броја чланова друштва, промене на непокретности и вредности капитала привредног друштва.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Основица за обрачунавање ПДВ када обвезник ПДВ - члан конзорцијума (лице Б) изврши промет добара обвезнику ПДВ - носиоцу конзорцијума (лицу А) по цени која је виша од цене коју је обвезник ПДВ - лице А уговорио са наручиоцем посла (Мишљење Министарства финансија, бр. 001873875 2024 10520 004 000 011 004 од 07.6.2024. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), основица за обрачунавање ПДВ код промета добара и услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник ПДВ прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања, у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано. С тим у вези, а под претпоставком да је уговором закљученим између наручиоца посла и носиоца конзорцијума уговорено да ће промет добара наручиоцу вршити искључиво носилац конзорцијума, а да ће остали чланови конзорцијума вршити промет носиоцу конзорцијума, када обвезник ПДВ (члан конзорцијума - лице Б) изврши промет добара обвезнику ПДВ (носиоцу конзорцијума - лицу А) по цени која је виша од цене коју је обвезник ПДВ - лице А уговорио са наручиоцем посла, основицу за обрачунавање ПДВ чини износ накнаде коју обвезник ПДВ - лице Б прима или треба да прими за испоручена добра, у коју није укључен ПДВ. Наиме, прописима којима се уређује опорезивање потрошње ПДВ није предвиђен друкчији начин одређивања основице за обрачунавање ПДВ у случају промета добара за који обвезник ПДВ прима или треба да прими накнаду у износу нижем од износа набавне

вредности предметних добара. С тим у вези, обвезник ПДВ - лице А има право да ПДВ обрачунат и исказан у рачуну претходног учесника у промету - обвезника ПДВ (лица Б) одбије као претходни порез, уз испуњење осталих прописаних услова.

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

Субвенцијама из става 1. овог члана сматрају се новчана средства која чине накнаду, односно део накнаде за промет добара или услуга, осим новчаних средстава на име подстицаја у функцији остваривања циљева одређене политике у складу са законом (став 2. истог члана Закона).

Сагласно одредби члана 17. став 3. Закона, у основицу се урачунавају и:

- 1) акцизе, царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ;
- 2) сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга.

Према ставу 4. истог члана Закона, основица не садржи:

- 1) попусте и друга умањења цене, који се примаоцу добара или услуга одобравају у моменту вршења промета добара или услуга;
- 2) износе које обвезник наплаћује у име и за рачун другог, ако те износе преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату и ако су ти износи посебно евидентирани;
- 3) износе које обвезник потражује за издатке које је платио у име и за рачун примаоца добара или услуга, ако су ти износи посебно евидентирани.

Сагласно одредбама члана 28. став 1. Закона, право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката (у даљем тексту: објекти за вршење делатности), односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

- 1) који је опорезив ПДВ;
- 2) за који у складу са чланом 24. овог закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ;
- 3) који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици.

Одредбама става 2. истог члана Закона предвиђено је да право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако поседује:

- 1) рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом;
- 2) документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза.

Одредбама става 3. истог члана Закона прописано је да у пореском периоду у којем су испуњени услови из ст. 1. и 2. овог члана обвезник може да одбије претходни порез од дугованог ПДВ, и то:

- 1) обрачунати и исказани ПДВ за промет добара и услуга, који је или ће му бити извршен од стране другог обвезника у промету;
- 2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

У складу са одредбом става 4. истог члана Закона, право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1-3. овог члана.

Обвезник може да оствари право на одбитак претходног пореза у року од пет година од истека године у којој је стекао ово право (члан 28. став 8. Закона).

2. Да ли физичко лице има право на рефундацију ПДВ купцу првог стана када купује први стан са правом трајног коришћења паркинг места у отвореном стамбеном блоку и стамбеном комплексу?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000169352 2024 10520 004 001 011 001 од 05.6.2024. год.)

Рефундација ПДВ купцу првог стана врши се у складу са одредбама члана 56а Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон) и члана 276. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23 и 29/24, у даљем тексту: Правилник). Наиме, физичко лице - пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан, има право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, под условом да од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу којег стиче први стан није имао у својини, заједничкој својини, односно сусвојини стан на територији Републике и да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу уплатом на текући рачун продавца, односно на одговарајуће рачуне у складу са законом у случају продаје стана као хипотековане непокретности, односно у извршном поступку када се уплата цене стана са ПДВ врши уплатом на одговарајуће рачуне у складу са законом. Купац првог стана који испуњава наведене услове може да оствари рефундацију ПДВ ако поседује фискални рачун у којем је исказан ПДВ обвезника ПДВ - продавца који је по том основу порески дужник у складу са Законом, на основу писменог захтева који подноси надлежном пореском органу. Надлежни порески орган, по спроведеном поступку контроле испуњености услова за остваривање права на рефундацију ПДВ који морају да буду испуњени на дан овере уговора о купопродаји

стана, осим услова из става 2. тачка 2), односно става 3. члана 56а Закона који мора да буде испуњен на дан подношења захтева за рефундацију ПДВ, доноси решење о рефундацији ПДВ купцу првог стана. С тим у вези, узимајући у обзир одредбе члана 4. став 6. и став 7. тачка 1) Закона, када физичко лице купује први стан са правом коришћења паркинг места, при чему је реч о паркинг месту које се сматра пренетим преносом права располагања на стану купцу стана (независно од постојања уговорне одредбе која се на то односи), у том случају право коришћења паркинг места сматра се споредним прометом који се врши уз промет стана. Међутим, када физичко лице купује први стан са правом трајног коришћења паркинг места у отвореном стамбеном блоку и стамбеном комплексу, које (право) је дефинисано прописима којима се уређују планирање и изградња, мишљења смо да се пренос тог права трајног коришћења паркинг места не сматра споредним прометом који се врши уз промет стана. Наиме, право трајног коришћења паркинг места у отвореном стамбеном блоку и стамбеном комплексу, које је инвеститор пренео правним послом трећем лицу, може се даље прометовати и располагати у обиму стечених права. Сходно томе, ако је обвезник ПДВ - продавац у фискалном рачуну за промет стана са правом трајног коришћења паркинг места у отвореном стамбеном блоку и стамбеном комплексу исказао јединствену цену, на основу тако издатог фискалног рачуна купац стана не може остварити рефундацију ПДВ.

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

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним

стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Према одредби члана 4. став 6. Закона, ако се уз испоруку добара врши споредна испорука добара или споредно пружање услуга, сматра се да је извршена једна испорука добара.

Одредбом члана 4. став 7. тачка 1) Закона прописано је да се споредном испоруком добара из става 6. овог члана не сматра пренос права располагања на грађевинском објекту или економски дељивој целини у оквиру грађевинског објекта која се сматра непокретношћу у смислу закона којим се уређује промет непокретности.

Општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 20% (члан 23. став 1. Закона).

Према члану 23. став 2. тачка 14) Закона, по посебној стопи ПДВ од 10% опорезује се пренос права располагања на стамбеним објектима, економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и власничким уделима на тим добрима.

Према одредби члана 25. став 2. тачка 3) Закона, ПДВ се не плаћа и на промет објеката, осим првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката и првог преноса власничког удела на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и промета објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара, закљученим између обвезника ПДВ, предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ, под условом да стицалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

Одредбом члана 133. став 1. Правилника прописано је да се објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

1) стамбени објекти (зграде које су у потпуности намењене становању, као и зграде које су делом намењене становању, а делом у друге сврхе, у делу који је намењен становању);

2) друге врсте објеката (пословне зграде, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација - кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и др.).

Према одредби става 2. истог члана Правилника, економски дељивим целинама у оквиру објеката сматрају се делови објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

Одредбом члана 134. став 1. Правилника прописано је да се новоизграђеним грађевинским објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају објекти из члана 133. став 1. овог правилника чија је изградња, односно доградња започета:

1) до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, у делу који је изграђен, односно дограђен од 1. јануара 2005. године;

2) од 1. јануара 2005. године,

Сагласно одредби члана 134. став 2. Правилника, економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката сматрају се делови тих објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

У складу са чланом 1. став 2. Закона о промету непокретности („Службени гласник РС“, бр. 93/14, 121/14 и 6/15), непокретности јесу: земљиште (пољопривредно, грађевинско, шуме и шумско земљиште), зграде (пословне, стамбене, стамбенопословне, економске и др.) и други грађевински објекти, као и посебни делови зграда (станови, пословне просторије, гараже и гаражна места) на којима може постојати засебно право својине.

Према одредби члана 5. став 2. Закона о становању и одржавању зграда („Службени гласник РС“, бр. 104/16 и 9/20 - др. закон), стицањем права својине на посебном делу зграде стиче се и право својине над заједничким деловима зграде, право учешћа у управљању стамбеном заједницом и право сусвојине на земљишту на коме је зграда изграђена, односно земљишту које служи за редовну употребу зграде.

Сагласно одредби члана 70. став 18. Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС“, бр. 72/20, 81/09, 64/10 - Одлука УС, 24/11, 121/12, 42/13 - Одлука УС, 50/13 - Одлука УС, 98/13 - Одлука УС, 132/14, 145/14, 83/18, 31/19, 37/19 - др. закон, 9/20, 52/21 и 62/23), право трајног коришћења паркинг места у отвореном стамбеном блоку и стамбеном комплексу, које је инвеститор пренео правним послом трећем лицу, може се даље прометовати и располагати у обиму стечених права. Овим правним послом не стичу се услови за упис својинских права у евиденцију непокретности и правима на њима, али се правни посао којим се преноси то право може уписати као забележба у евиденцију непокретности и правима на њима.

Одредбом члана 56а став 1. Закона прописано је да право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, има физичко лице - пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана).

Сагласно одредби става 2. истог члана Закона, купац првог стана може да оствари рефундацију ПДВ из става 1. овог члана, под следећим условима:

1) да од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу којег стиче први стан није имао у својини, заједничкој својини, односно сусвојини стан на територији Републике;

2) да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу уплатом на текући рачун продавца, односно на

одговарајуће рачуне у складу са законом у случају продаје стана као хипотековане непокретности, односно у извршном поступку када се исплата цене стана са ПДВ врши уплатом на одговарајуће рачуне у складу са законом.

Изузетно од става 2. тачка 2) овог члана, код куповине стана под непрофитним условима од јединице локалне самоуправе или непрофитне стамбене организације основане од стране јединице локалне самоуправе за реализацију активности уређених прописима из области социјалног становања, рефундација ПДВ из става 1. овог члана може да се оствари под условом да је на име уговорене цене стана са ПДВ исплаћен износ који није мањи од износа ПДВ обрачунаог за први пренос права располагања на стану, на текући рачун продавца (став 3. истог члана Закона).

Према одредби члана 56а став 4. Закона, право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана може се остварити за стан чија површина за купца првог стана износи до 40m², а за чланове његовог породичног домаћинства до 15m² по сваком члану који није имао у својини, заједничкој својини, односно сусвојини стан на територији Републике у периоду из става 2. тачка 1) овог члана, а за власнички удео на стану до површине сразмерне власничком уделу у односу на површину до 40m², односно до 15m².

Одредбом члана 56а став 6. Закона прописано је да се породичним домаћинством купца првог стана, у смислу става 4. овог члана, сматра заједница живота, привређивања и трошења прихода купца првог стана, његовог супружника, купчеве деце, купчевих усвојеника, деце његовог супружника, усвојеника његовог супружника, купчевих родитеља, његових усвојитеља, родитеља његовог супружника, усвојитеља купчевог супружника, са истим пребивалиштем као купац првог стана.

У складу са чланом 56а став 7. Закона, право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана нема:

1) купац стана који је остварио рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана;

2) члан породичног домаћинства купца првог стана за којег је купац првог стана остварио рефундацију ПДВ, у случају када тај члан породичног домаћинства купује стан;

3) купац стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређују порези на имовину;

4) члан породичног домаћинства купца стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређују порези на имовину, а за кога је остварено то пореско ослобођење.

Надлежни порески орган, по спроведеном поступку контроле испуњености услова за остваривање права на рефундацију ПДВ који морају да буду испуњени на дан овере уговора о купопродаји стана, осим услова из става 2. тачка 2) односно става 3. овог члана који мора да буде испуњен на дан подношења захтева за рефундацију ПДВ, доноси решење о рефундацији ПДВ купцу првог стана (члан 56а став 8. Закона).

3. Да ли право на рефакцију ПДВ традиционалних цркава и верских заједница може да се оствари на основу рачуна издатог у папирном облику?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000906647 2024 10520 004 000 011 001 од 05.6.2024. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), право на рефакцију ПДВ, на основу поднетог захтева, имају традиционалне цркве и верске заједнице - Српска православна црква, Исламска заједница, Католичка црква,

Словачка Евангеличка црква а.в, Јеврејска заједница, Реформаторска хришћанска црква и Евангелистичка хришћанска црква а.в. (у даљем тексту: традиционалне цркве и верске заједнице), за добра која им се испоручују у Републици или која увозе, као и за услуге које им се пружају, а који су непосредно повезани са верском делатношћу, под условом да је промет добара и услуга, односно увоз добара опорезив, да је ПДВ за испоручена добра, односно пружене услуге исказан у рачуну, у складу са чланом 42. овог закона, као и да је рачун плаћен од стране лица које има право на рефакцију ПДВ у складу са Законом, односно да је ПДВ који се дугује по основу увоза добара претходно плаћен. Одредбама чл. 273. и 274. Правилника о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23 и 29/24, у даљем тексту: Правилник) ближе је уређен начин и поступак рефакције ПДВ традиционалним црквама и верским заједницама. С тим у вези, мишљења смо да се право на рефакцију ПДВ традиционалних цркава и верских заједница може остварити и на основу рачуна издатог у папирном облику у складу са чланом 42. Закона, независно од тога да ли за конкретни промет постоји обавеза издавања електронске фактуре у складу са законом којим се уређује електронско фактурисање.

Одредбом члана 55. Закона прописано је да право на рефакцију ПДВ, на основу поднетог захтева, имају традиционалне цркве и верске заједнице - Српска православна црква, Исламска заједница, Католичка црква, Словачка Евангеличка црква а.в, Јеврејска заједница, Реформаторска хришћанска црква и Евангелистичка хришћанска црква а.в. (у даљем тексту: традиционалне цркве и верске заједнице), за добра која им се испоручују у Републици или која увозе, као и за услуге које им се пружају, а који су непосредно повезани са верском делатношћу, под условом да је:

1) промет добара и услуга, односно увоз добара опорезив;

2) ПДВ за испоручена добра, односно пружене услуге исказан у рачуну, у складу са чланом 42. овог закона, као и да је рачун плаћен од стране лица које има право на рефакцију ПДВ у складу са овим чланом, односно да је ПДВ који се дугује по основу увоза добара претходно плаћен.

Сагласно одредби члана 273. став 1. Правилника, Српска православна црква, Исламска заједница, Католичка црква, Словачка Евангелистичка црква а.в, Јеврејска заједница, Реформаторска хришћанска црква и Евангелистичка хришћанска црква а.в. (у даљем тексту: традиционалне цркве, односно верске заједнице) остварују право на рефакцију, у складу са Законом, на основу захтева који управно тело одређено од стране традиционалне цркве, односно верске заједнице подноси Пореској управи за све организационе делове традиционалне цркве, односно верске заједнице.

Захтев из става 1. овог члана подноси се на Обрасцу РЕФ 3 - Захтев традиционалне цркве, односно верске заједнице за рефакцију, који је одштампан уз овај правилник и чини његов саставни део (члан 273. став 3. Правилника).

Према одредби става 5. истог члана Правилника, уз захтев из става 1. овог члана достављају се:

- 1) рачуни о набављеним добрима и коришћеним услугама у Републици Србији;
- 2) документи о извршеном увозу добара у Републику Србију;
- 3) доказ да су рачуни из тачке 1) овог става плаћени од стране лица које има право на рефакцију ПДВ у складу са чланом 55. Закона, односно доказ да је плаћен ПДВ на увоз добара из тачке 2) овог става.

Рачун из става 5. овог члана, који није издат у складу са чланом 42. Закона, не може се употребити у поступку рефакције ПДВ (члан 273. став 8. Закона).

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Постојање повезаности лица у складу са Законом о порезу на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 27386 2024 1052 004 000 011 004 од 14.6.2024. год.)

У складу са чланом 59. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 86/19, у даљем тексту: Закон), трансферном ценом сматра се цена настала у вези са трансакцијама средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима.

Сагласно ставу 2. истог члана Закона, лицем повезаним са обвезником сматра се оно физичко или правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке.

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

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

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

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

Како произилази из садржине поднетог дописа, оснивач и једини члан привредног друштва А је физичко лице (супруг, у конкретном случају), док је његова супруга оснивач и једини члан привредног друштва Б. Поред тога, сестра оснивача привредног друштва Б је оснивач (са 33,33% учешћа у капиталу) привредног друштва Ц.

Имајући у виду наведено, привредно друштво А сматра се повезаним са својим оснивачем (у складу са ставом 3. члана 59. Закона), као и са супругом оснивача и сестром супруге оснивача (у складу са ставом 6. члана 59. Закона).

Привредно друштво Б сматра се повезаним са својим оснивачем (у складу са ставом 3. члана 59. Закона), са супругом свог оснивача, као и сестром свог оснивача (у складу са ставом 6. члана 59. Закона).

Привредно друштво Ц сматра се повезаним са својим оснивачем, као и са сестром свог оснивача, у складу са чланом 59. ст. 3. и 6. Закона.

Међутим, између привредних друштава А, Б и Ц не постоји повезаност у складу са чланом 59. Закона, па, с тим у вези, по основу њихових међусобних трансакција не постоји обавеза израде извештаја о трансферним ценама.

2. Примена одредаба члана 22г Закона о порезу на добит правних лица

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000370392 2023 10520 000 011 004 од 13.6.2024. год.)

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

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

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

Сагласно члану 2. став 1. Правилника, трошковима који су непосредно повезани са истраживањем и развојем из члана 1. овог

правилника (у даљем тексту: трошкови истраживања и развоја), сматрају се нарочито:

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

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

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

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

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

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

7) трошкови настали за потребе правне заштите права интелектуалне својине у Републици и иностранству (ауторско и сродна права и патенти);

8) трошкови позајмљивања који настају по основу новчаних средстава позајмљених искључиво ради финансирања послова истраживања и развоја;

9) трошкови производних услуга прибављених за непосредне потребе истраживања и развоја.

Сходно члану 3. ст. 1. и 2. Правилника, трошкови истраживања и развоја који се, као такви, исказују у билансу успеха, признају се као расход у износима утврђеним у билансу успеха који је сачињен у складу са МРС, МСФИ и МСФИ за МСП, односно у складу са прописима о начину вредновања, презентације и обелодањивања позиција у финансијским извештајима обвезника који не примењују

МРС, МСФИ и МСФИ за МСП (у даљем тексту: прописи о рачуноводству), при чему се ови трошкови додатно признају у пореском периоду у ком су настали и исказују се у пореском билансу који се подноси за тај период.

Како наводите у поднетом допису и допуни истог, обвезник, као власник софтвера, спроводи одређене активности везане за техничко унапређења и оптимизацију рада софтвера, унапређењу корисничког доживљаја и сл. У том циљу обвезник ангажује, као подизвођача, своје повезано правно лице које обвезнику уступа одређени број својих запослених - програмера који (заједно са обвезниковим запосленима) обављају активности везане за наведени пројекат. С тим у вези, поставља се питање да ли се накнада коју обвезник (на основу закљученог уговора) плаћа повезаном правном лицу, може признати у двоструко увећаном износу у складу са одредбама Закона и Правилника.

По питању како се у пословним књигама обвезника (у складу са прописима о рачуноводству) евидентирају трошкови за ангажовање програмера запослених код његовог повезаног правног лица (као подизвођача у одређеном пројекту), односно да ли је привредно друштво правилно поступило када је предметне трошкове евидентирало на одговарајућем рачуну на ком се евидентирају трошкови осталих производних услуга, обратили смо се Сектору за финансијски систем који се изјаснио на следећи начин:

„Законом о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19 и 44/21 - др. закон), који је ступио на снагу 1. јануара 2020. године, уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица и предузетника, организација рачуноводства, рачуноводствене исправе и врсте пословних књига, услови и начин вођења пословних књига, Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја, годишњег

извештаја о пословању, извештаја о корпоративном управљању, извештаји о плаћањима ауторитетима власти и нефинансијско извештавање, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство и надзор над спровођењем одредби овог закона.

У складу са чланом 42. став 1. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, бр. 89/20, у даљем тексту: Правилник), прописано је да се на рачунима групе 53 - *Трошкови производних услуга*, исказују производне услуге на изради учинака, транспортне услуге, услуге одржавања, закупнине, трошкови сајмова, рекламе и пропаганде, трошкови истраживања и остале производне услуге.

Према члану 42. став 2. Правилника, прописано је да се на рачуну 530 - *Трошкови услуга на изради учинака*, исказују услуге на изради производа, односно учинака који су саставни део процеса производње.

Сагласно члану 42. став 8. Правилника, прописано је да се на рачуну 536 - *Трошкови истраживања*, исказују трошкови истраживања. Ови трошкови могу обухватати нпр. активности усмерене ка стицању новог знања, пројектовање могућих алтернатива за нове или усавршене уређаје, производе, процесе и сл.

Према члану 42. став 9. Правилника, прописано је да се на рачуну 537 - *Трошкови развоја који се не капитализују*, исказују трошкови развоја који не испуњавају услове да се капитализују, у складу са рачуноводственом политиком.

Такође, сагласно члану 42. став 10. Правилника, предвиђено је да се на рачуну 539 - *Трошкови осталих производних услуга*, исказују остале производне услуге, услуге заштите на раду, комуналне услуге, услуге у промету, трошкови регистрације возила

и машина, трошкови коришћења ауто пута и трошкови за остале производне услуге које нису исказане на посебним рачунима у оквиру групе рачуна 53.

Имајући у виду све наведено, пре свега желимо да укажемо да је у ИТ индустрији чест случај да се физичка лица (програмери и сл.) не ангажују на основу уговора о раду, већ као физичка лица која обављају самосталну делатност (предузетници) или као (обична) физичка лица на основу различитих врста уговора (уговор о делу, допунски рад и др.). С обзиром да ова лица немају статус запослених у конкретном привредном друштву (програмери су запослени код повезаног правног лица), њихове уговорне накнаде не би требало евидентирати као трошкове зарада у пословним књигама овог друштва.

Наиме, према нашем мишљењу, нема сметњи да привредно друштво (које је у конкретном случају, власник пројекта истраживања и развоја сајта – сопственог производа) трошкове за ангажовање програмера запослених код његовог повезаног правног лица (подизвођача на конкретном пројекту) евидентира у својим пословним књигама на одговарајућем рачуну групе 53 - *Трошкови производних услуга* (нпр. на рачуну 539 - *Трошкови осталих производних услуга*) у складу са Правилником, с обзиром да су поменута лица непосредно ангажована на пословима у вези са истраживањем и развојем.“

Имајући у виду садржину датог мишљења према ком нема сметњи да обвезник (у конкретном случају) трошкове за ангажовање програмера запослених код његовог повезаног правног лица евидентира у својим пословним књигама на одговарајућем рачуну групе 53 - *Трошкови производних услуга*, сматрамо да се предметни

трошкови признају у двоструко увећаном износу у складу са чланом 22г Закона и одредбама Правилника.

3. Коришћење пореског ослобођења из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 00213345 2023 004 000 011 004 од 13.6.2024. год.)

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

Новозапосленим лицима у смислу става 1. овог члана сматрају се лица која је обвезник запослио у периоду улагања, тако да у моменту испуњења услова за коришћење наведеног пореског ослобођења обвезник има најмање 100 додатно запослених на неодређено време у односу на број запослених на неодређено време који је имао на последњи дан периода који претходи периоду у којем је започео улагања из става 1. овог члана (члан 50а став 5. Закона).

У складу са чланом 50а став 6. Закона, новозапосленим лицима у смислу става 1. овог члана не сматрају се лица која су, почев од последњег дана пореског периода који претходи периоду улагања, била запослена у, посредно или непосредно, повезаном

лицу у смислу члана 59. овог закона, као и лица која нису непосредно радно ангажована код обвезника.

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

Просечан број запослених из става 1. овог члана обвезник утврђује тако што број запослених на крају сваког месеца у пореском периоду сабере и добијени збир подели са бројем месеци пореског периода (члан 50в став 2. Закона).

У смислу члана 59. ст. 1. и 2. Закона, трансферном ценом сматра се цена настала у вези са трансакцијама средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима, а лицем повезаним са обвезником сматра се оно физичко или правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке на начин прописан овим чланом Закона.

• У периоду улагања (од 2018. до 2022. године, у конкретном случају) обвезник је уложио у основна средства више од једне

милијарде динара и у истом периоду запослио нових 100 лица на неодређено време, па је од 2023. године отпочео са коришћењем пореског подстицаја из члана 50а Закона. С обзиром на флукуацију радне снаге, а у циљу одржавања броја укупно запослених на неодређено време на прописаном нивоу, и, с тим у вези, спречавања губитка права на коришћење пореског подстицаја, обвезник је у току 2023. године запослио нова лица на неодређено време која су у периоду улагања била запослена у правном лицу које је до 2021. године са обвезником било повезано у смислу члана 59. Закона.

С тим вези, када обвезник за време трајања пореског ослобођења запосли на неодређено време (нова) лица која су у периоду улагања била запослена у повезаном правном лицу, мишљења смо да ти запослени не представљају новозапослена лица у смислу чл. 50а и 50в Закона, независно од чињенице што је то правно лице у току 2021. године изгубило статус (обвезниковог) повезаног правног лица.

Међутим, у случају када обвезник (у периоду улагања или у периоду коришћења права на пореско ослобођење) запосли на неодређено време лица која су пре закључења уговора о раду са обвезником била запослена у правном лицу које је након закључења предметног уговора о раду стекло статус (обвезниковог) повезаног правног лица, сматрамо да се та лица могу сматрати новозапосленим лицима (на неодређено време) у смислу чл. 50а и 50в Закона.

- Право на пореско ослобођење обвезник остварује уколико у периоду улагања запосли нових 100 лица на неодређено време који су и непосредно радно ангажовани код обвезника. Према томе, уколико за време десетогодишњег трајања права на пореско ослобођење, новозапослена лица радне активности у целости (тј. у време радног времена) обављају искључиво код обвезника и за обвезника, обвезник не губи право на пореско ослобођење у смислу члана 50в, независно што та лица по основу нпр. уговора о

делу обављају одређене функције (ван радног времена) код другог правног лица.

Напомињемо да надлежни орган Пореске управе у поступку пореске контроле, на основу свих расположивих доказа прописаних одредбама закона који уређује порески поступак и пореску администрацију, утврђује да ли су се стекли услови за примену одредаба члана 50а ст. 5. и 6. Закона, односно члана 50в Закона.

4. Састављање консолидованог пореског биланса

(Мишљење Министарства финансија, бр. 380875 2023 10520 004 000 011 004 од 13.6.2024. год.)

1) *Са стиановишија закона који уређује порез на добит правних лица*

У конкретном случају, матично правно лице и његово зависно правно лице чине групу повезаних правних лица којој је одобрено пореско консолидовање, при чему је матично правно лице у 2022. години остварило добит, а зависно правно лице је (за исти порески период) у појединачном пореском билансу исказало губитак. Имајући у виду да је губитак зависног правног лица већи од добити матичног правног лица, у консолидованом пореском билансу пореска основица исказана је у негативном износу.

Према одредби члана 55. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: ЗПДПЛ), матично правно лице и зависна правна лица, у смислу овог закона, чине групу

повезаних правних лица ако међу њима постоји непосредна или посредна контрола над најмање 75% акција или удела.

Повезана правна лица имају право да траже пореско консолидовање под условом да су сва повезана правна лица резиденти Републике (члан 55. став 2. ЗПДПЛ).

У складу са чланом 56. став 1. ЗПДПЛ, сваки члан групе повезаних правних лица дужан је да поднесе своју пореску пријаву и свој порески биланс, а матично правно лице подноси и консолидовани порески биланс за групу повезаних правних лица.

У консолидованом пореском билансу губици пореског периода једног или више повезаних правних лица пребијају се на рачун добити осталих повезаних правних лица у групи, у том пореском периоду (члан 56. став 2. ЗПДПЛ).

Опорезива добит коју оствари члан групе повезаних правних лица, а која се исказује у консолидованом пореском билансу, не може се умањити за износ губитка из пореског биланса претходних година, односно претходних пореских периода, тог члана групе повезаних правних лица (члан 56. став 3. ЗПДПЛ).

У складу са чланом 56. став 4. ЗПДПЛ, за обрачунати порез по консолидованом билансу обвезници су појединачна повезана правна лица из групе, сразмерно опорезивој добити из појединачног пореског биланса.

Начин спречавања двоструког ослобођења или двоструког опорезивања појединих позиција у консолидованом пореском билансу ближе је уређен Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 20/14, 41/15, 101/16, 8/19, 94/19, 159/20 и 97/21, у даљем тексту: Правилник).

Сходно одредбама Правилника, обвезник - матично правно лице, којем је одобрено пореско консолидовање чланова групе повезаних правних лица, саставља консолидовани порески биланс

на Обрасцу КПБ, у који се, између осталог, уносе подаци о износу добити са редног броја 59. из Обрасца ПБ 1 за сваког члана групе повезаних правних лица и износу укупне добити остварене на нивоу групе повезаних правних лица, односно о износу укупног губитка сваког члана групе повезаних правних лица (редни број 60. из Обрасца ПБ 1) и укупном губитку чланова групе повезаних правних лица остварен на нивоу групе повезаних правних лица, као и разлика износа добити и губитка, било да је позитивна или негативна, за сваког члана групе повезаних правних лица посебно, као и на нивоу групе.

Према томе, приликом утврђивања пореске обавезе учесника пореске консолидације, подаци у консолидованом пореском билансу преузимају се из појединачних пореских биланса сваког члана групе, при чему се (у конкретном случају) губитак члана групе - зависног правног лица пребија са добитком другог члана групе - матичног правног лица.

2) Са стјановишија закона који уређује порески постојање и пореску администрацију

Одредбом члана 1. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 - др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се тим законом уређују поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се тај закон примењује (у даљем тексту: порески поступак), права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји.

Одредбом члана 4. став 3. ЗПППА прописано је да је Пореска управа дужна да утврђује све чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке, посвећујући једнаку пажњу чињеницама које иду у прилог и на штету пореском обвезнику.

Одредбама члана 43. ЗПППА прописано је да се чињенице у пореском поступку утврђују на основу доказа.

Као доказ у пореском поступку могу се употребити пореска пријава, порески биланс, пословне књиге и евиденције, рачуноводствени искази, пословна документација и друге исправе и информације којима располаже Пореска управа, прикупљене од пореског обвезника или трећих лица, исказ сведока, налаз вештака, увиђај и свако друго средство којим се чињенице могу утврдити.

Утврђивање чињеница у поступку пореске контроле врши се и према одредбама чл. 117-139. ЗПППА.

Према одредби члана 44. став 1. ЗПППА, Пореска управа може захтевати од пореског обвезника и трећих лица да, у року који она одреди, доставе на увид и проверу пословне књиге и евиденције, рачуноводствене исказе, пословну документацију и друге исправе и доказе, ради утврђивања чињеничног стања.

Одредбом члана 45. став 1. ЗПППА порески обвезник је дужан да, на захтев Пореске управе и у разумном року који она одреди, пружи све расположиве информације, неопходне за утврђивање чињеничног стања од значаја за опорезивање. Пореска управа може да захтева од других лица, привредних субјеката, банака, државних органа и организација, органа територијалне аутономије и локалне самоуправе да, у разумном року који она одреди, пруже расположиве информације, као и податке од значаја за предузимање активности из делокруга надлежности Пореске управе

Одредбом члана 123. став 1. ЗПППА прописано је да је пореска контрола поступак провере и утврђивања законитости и правилности испуњавања пореске обавезе, као и поступак провере тачности, потпуности и усклађености са законом, односно другим

прописима, података исказаних у пореској пријави, пореском билансу, рачуноводственим извештајима и другим евиденцијама пореског обвезника који врши Пореска управа, у складу са ЗПППА.

Према томе, у сваком конкретном случају пореске контроле, Пореска управа дужна је да утврди све чињенице битне за доношење законите и правилне одлуке, посвећујући једнаку пажњу чињеницама које иду у прилог и на штету пореском обвезнику.

С тим у вези, у зависности од предмета контроле, Пореска управа, сходно одредбама ЗПППА, може од пореског обвезника захтевати на увид и проверу пословне књиге и евиденције, рачуноводствене исказе, пословну документацију и друге исправе и доказе, ради утврђивања чињеничног стања неопходног за утврђивање законитости и правилности испуњавања пореске обавезе и сходно утврђеним неправилностима, решењем наложити пореском обвезнику да их отклони.

5. Примена одредаба члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник извршио улагања у куповину објекта који користи као пословни простор за обављање делатности и који је у својим пословним књигама евидентирао као основно средство у власништву, али право власништва над предметним објектом није евидентирано у катастру непокретности

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001763459 2024 10520 004 000 011 004 од 11.6.2024. год.)

У складу са одредбом члана 50а став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 -

др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон), порески обвезник који уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од једне милијарде динара, који та средства користи за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачком акту обвезника, односно наведених у другом акту обвезника, којим се одређују делатности које обвезник обавља и у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица, ослобађа се плаћања пореза на добит правних лица у периоду од десет година сразмерно том улагању.

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

У конкретном случају, обвезник је извршио улагања у куповину објекта који користи као пословни простор за обављање делатности и који је у својим пословним књигама евидентирао као основно средство у власништву.

У складу са наведеним законским одредбама, право на пореско ослобођење из члана 50а Закона остварује се по основу улагања у основна средства која обвезник користи за обављање претежне (регистроване) делатности или делатности која је уписана у његовом оснивачком акту или другом акту којим се одређују делатности које обвезник обавља.

С тим у вези, уколико је обвезник извршио улагање у куповину објекта који користи за обављање претежне делатности (или делатности које су уписане у његовом оснивачком или другом акту) и која је у пословним књигама евидентирао као основно средство у власништву, обвезнику се по основу предметног улагања (уз испуњење осталих Законом прописаних услова) признаје право на пореско ослобођење из члана 50а Закона, независно од чињенице

што право власништва над предметним објектом није евидентирано у катастру непокретности.

6. Утврђивање капиталног добитка у случају када је обвезник од нерезидентног правног лица примио зајам - дигиталну имовину коју је дужан вратити након истека одређеног периода, при чему ће износ примљеног зајма бити увећан за исту врсту дигиталне имовине у количини по паритету 3,22% увећања годишње на основну примљену количину дигиталне имовине (камата), при чему обвезник примљену дигиталну имовину продаје у циљу финансирања куповине непокретности

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001562394 2024 10520 004 000 011 004 од 11.6.2024. год.)

Сагласно члану 27. став 1. тачка 5) Закона о порезу на добит правних лица гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) дигиталне имовине, осим уколико обвезник, у смислу закона којим се уређује дигитална имовина, има дозволу за пружање услуга повезаних са дигиталном имовином и који је дигиталну имовину набавио искључиво ради даље продаје у оквиру обављања услуга повезаних са дигиталном имовином у складу са тим законом.

Према одредбама члана 27. ст. 3. и 4. Закона, капитални добитак представља разлику између продајне цене имовине из ст. 1. и 2. овог члана (у даљем тексту: имовина) и њене набавне цене, утврђене према одредбама овог закона, а ако је разлика из става 3. овог члана негативна, у питању је капитални губитак.

У складу са чланом 27. став 14. Закона, набавна цена дигиталне имовине јесте цена коју обвезник документује као стварно плаћену, односно уколико је дигитална имовина стечена учествовањем у пружању услуге рачунарског потврђивања трансакција у информационим системима који се односе на одређену дигиталну имовину (тзв. рударење дигиталне имовине), набавна цена је вредност дигиталне имовине исказана у пословним књигама обвезника, у складу са МРС, односно МСФИ, односно МСФИ за МСП и усвојеним рачуноводственим политикама.

Сагласно члану 28. ст. 1. и 3. Закона, за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, продајном ценом се сматра уговорена цена, односно у случају продаје повезаном лицу из члана 59. овог закона, тржишна цена ако је уговорена цена нижа од тржишне, а код преноса права путем размене за друго право, продајном ценом се сматра тржишна цена права које се добија у накнаду, коригована за евентуално примљену или плаћену разлику у новцу.

У конкретном случају, а како наводите у садржини поднетог захтева, обвезник је од нерезидентног правног лица примио зајам - дигиталну имовину коју је дужан вратити након истека одређеног периода, при чему ће износ примљеног зајма бити увећан за исту врсту дигиталне имовине у количини по паритету 3,22% увећања годишње на основну примљену количину дигиталне имовине (камата). Обвезник примљену дигиталну имовину продаје (у циљу финансирања куповине непокретности) преко овлашћеног пружаоца услуга повезаних са дигиталном имовином у смислу закона који уређује дигиталну имовину и на рачуну у Србији прима вредност продате дигиталне имовине у динарима. Након истека рока зајма, обвезник има намеру да преко овлашћеног пружаоца услуга повезаних са дигиталном имовином купи дигиталну имовину која

одговара дугованој количини увећаној за камату, те да исту врати нерезидентном зајмодавцу.

С обзиром да је обвезник, у конкретном случају, извршио продају дигиталне имовине (у циљу финансирања куповине непокретности), а имајући у виду правни посао којим је исту стекао, поставља се питања шта представља набавну вредност дигиталне имовине у сврху утврђивања капиталног добитка складу са Законом, да ли се набавном ценом дигиталне имовине сматрају само трошкови набавне вредности продате имовине или се таква набавна цена увећава за одговарајући износ припадајуће камате.

Имајући у виду да је давање одговора на питање везано за начин евидентирања дигиталне имовине у пословним књигама обвезника и, с тим вези, шта чини набавну вредност дигиталне имовине (у складу са прописима о рачуноводству) која је (као у конкретном случају) стечене путем зајма, у надлежности Сектора за финансијски систем, истом смо се обратили и добили следећи одговор:

„Законом о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19 и 44/21 - др. закон), који је ступио на снагу 1. јануара 2020. године, уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица и предузетника, организација рачуноводства, рачуноводствене исправе и врсте пословних књига, услови и начин вођења пословних књига, Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја, годишњег извештаја о пословању, извештаја о корпоративном управљању, извештаји о плаћањима ауторитетима власти и нефинансијско извештавање, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство и надзор над спровођењем одредби овог закона.

У захтеву који нам је достављен, између осталог, наведено је следеће:

- Правно лице, порески резидент Србије (у даљем тексту: Обвезник) примило је на зајам од иностраног - нерезидентног лица дигиталну имовину коју је дужно вратити након истека периода зајма, увећано за исту врсту дигиталне имовине у количини по паритету 3,22% увећања годишње на основну примљену количину дигиталне имовине (у даљем тексту: „камата“). Имајући у виду да Обвезник има намеру да из примљеног зајма финансира набавку непокретности у Србији, да је реч о заменљивој врсти имовине којом обвезник може слободно располагати у периоду трајања зајма, те да непокретност коју стиче мора платити у динарима: Обвезник је непосредно након пријема зајма продао дигиталну имовину преко овлашћеног пружаоца услуга повезаних са дигиталном имовином у смислу Закона о дигиталној имовини („Сл. гласник РС“, бр. 153/20) и на рачуну у Србији примио вредност продате дигиталне имовине у динарима.

- Након истека рока зајма, Обвезник има намеру да преко овлашћеног пружаоца услуга повезаних са дигиталном имовином купи дигиталну имовину која одговара дугованој количини према претходно описаном случају увећано за камату, те да исту врати иностраном нерезидентном зајмодавцау.

- Рачуноводствено евидентирање пријема зајма у књигама Обвезника вршило се на основу потписаног уговора и пријема дигиталне имовине у крипто новчаник Обвезника. Књижење се вршило у корист залиха - рачуна робе (конто 132), а на терет дугорочних обавеза за позајмице према правним лицем са којим је потписан уговор (конто 411) имајући у виду да је овај правни посао у суштини налик робном зајму. Износ који је признат на залихама је једнак броју комада виртуелне валуте примљене у новчанику

дигиталне имовине помножено са вредношћу дигиталне имовине на дан пријема у новчаник дигиталне имовине.

- Признавање виртуелне валуте као залихе (робе) је извршено у складу са МРС 2 - *Залихе*, с обзиром да овај стандард не захтева да залихе имају физичку форму, већ само да је реч о средству које се држи ради продаје у редовном пословању уз испуњење осталих општих услова.

- Преко правног лица које има дозволу за пружање услуга повезаних са дигиталном имовином („крипто мењачница“) се вршила продаја наведене виртуелне валуте када су издаване фактуре преко СЕФ-а за извршене продаје. Књижење продаје таквих залиха дигиталне имовине се вршило у корист потраживања од купца (конта 204) и на терет прихода од продаје робе (конто 604), док су се са друге стране евидентирали трошкови набавне вредности продате робе (конто 501) и на терет залиха робе (конто 132).

- Камата по дугорочној обавези се признаје на крају обрачунског периода у износу уговорене камате која је исто обрачуната у виртуелној валути и књижена у корист расхода камата и на терет дугорочних обавеза.

Имајући у виду садржину достављеног захтева, на основу члана 80. Закона о државној управи („Службени гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18 - др. закон), из надлежности прописа о рачуноводству, Министарство даје следеће мишљење:

У складу са параграфом 1 МРС 23: *Трошкови позајмљивања* (у даљем тексту: МРС 23), трошкови позајмљивања који су директно приписиви стицању, изградњи или производњи средства

које се квалификује чине део набавне вредности/цене коштања тог средства. Други трошкови позајмљивања се признају као расход.

Према параграфу 5 МРС 23, трошкови позајмљивања се камата и други трошкови које ентитет има у вези са позајмљивањем средстава, а средство које се квалификује је средство којем је обавезно потребан значајан временски период да би било спремно за своју намеравану употребу или продају.

Сагласно параграфу 6 МРС 23, трошкови позајмљивања могу обухватати:

(а) трошкове камата израчунати коришћењем методе ефективне камате која је описана у МСФИ 9;

(б) [брисан]

(ц) [брисан]

(д) камате у вези са обавезама по основу лизинга признатим у складу са МСФИ 16 *Лизинг*; и

(е) курсне разлике настале по основу позајмљивања у иностраној валути, у износу до ког се сматрају кориговањем трошкова камате.

У складу са параграфом 6 МРС 2: *Залихе* (у даљем тексту: МРС 2), залихе су средства:

(а) која се држе ради продаје у редовном пословању;

(б) у процесу производње таква се продају; или

(ц) у облику основног и помоћног материјала који се троши у производном процесу или приликом пружања услуга.

Према параграфу 10 МРС 2, набавна вредност/цена коштања залиха обухвата све трошкове набавке, трошкове конверзије и друге трошкове настале у процесу довођења залиха на садашњу локацију и садашње стање.

Сходно дефиницији датој у параграфу 8 МРС 38: *Нематеријална имовина* (у даљем тексту: МРС 38), нематеријална имовина је немонетарна имовина без физичке суштине која се може идентификовати.

Сагласно параграфу 27 МРС 38, набавна вредност (цена коштања) засебно стечене нематеријалне имовине се састоји од:

(а) набавне цене укључујући увозне царине и порез по основу промета који се не рефундира, након одбитка трговинских попушта и рабата; и

(б) било каквих директно приписивих трошкова припреме имовине за намењену употребу.

Према дефиницији датај у Прилогу А МСФИ 15: *Приход од ујовора са куйцима*, пословни приход је приход који се остварује таком редовних активности ентитета.

Према дефиницији датај у параграфу 11 МРС 32: *Финансијски инструменти: презентација*, финансијска обавеза је свака обавеза која је:

(а) уговорно право:

(i) достављања готовине или другог финансијског средства другом ентитету; или

(ii) размењивања финансијских средстава или финансијских обавеза с другим ентитетом према условима који су потенцијално неповољни за ентитет; или

(б) уговор који ће бити или може бити измирен инструментом сопственог капитала ентитета и који је:

(i) недериватни, за које ентитет јесте или може бити у обавези да достави променљив број инструмената сопственог капитала ентитета; или

(ii) дериватни, који ће бити или може бити измирен другачије него разменом фиксног износа готовине или другог финансијског средства за фиксни број инструмената сопственог капитала ентитета. За ову потребу, права, опције или варанти за стицање фиксног броја инструмената сопственог капитала ентитета за фиксни износ означене валуте су инструменти капитала ако ентитет нуди права, опције или варанте свим постојећим власницима исте класе својих недериватних инструмената капитала сразмерно њиховим постојећим учешћима. Такође, за ову потребу инструменти сопственог капитала ентитета

не обухватају финансијске инструменте са правом поновне продаје емитенту класификоване као инструменти капитала у складу са параграфима 16А и 16Б, инструменте који ентитету намећу обавезу да другој страни преда сразмерни део нето имовине ентитета само при ликвидацији и који су класификовани као инструменти капитала у складу са параграфима 16Ц и 16Д или инструменти који су уговори за будуће примање или давање инструмената сопственог капитала ентитета.

Сагласно параграфу 4.1.3. МСФИ 9: *Финансијски инструменти* (у даљем тексту: МСФИ 9), за сврхе примене параграфа 4.1.2(б) и 4.1.2А(б):

(а) главница је фер вредност финансијског средства при почетном признавању. Параграф Б4.1.7Б обезбеђује додатно упутство о значењу термина главнице;

(б) камата се састоји из накнаде за временску вредност новца, за кредитни ризик повезан са неизмиреним износом главнице током одређеног временског периода и за друге основне ризике и трошкове позајмљивања, као и за профитну маржу. Параграфи Б4.1.7А и Б4.1.9А-Б4.1.9Е обезбеђују додатно упутство о значењу термина камате, укључујући и значење временске вредности новца.

Према параграфу Б4.1.7А МСФИ 9, уговорни токови готовине који су искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице су у складу са основним аранжманом о позајмици. У основном аранжману о позајмици, разматрање временске вредности новца (видети параграфе Б4.19А-Б4.19Е) и кредитног ризика обично су најзначајнији елементи камате. Међутим, у оваквом аранжману, камата, такође, може да обухвата накнаду за друге основне ризике позајмљивања (на пример, ризик по основу ликвидности) и трошкова (на пример, административни трошкови) повезане са држањем финансијског средства на одређени временски период. Поред тога, камата може да обухвата профитну

маржу која је у складу са основним аранжманом о позајмици. У екстремним економским околностима камата може бити негативна, на пример, носилац финансијског средства експлицитно или имплицитно плаћа депоновање свог новца у одређеном временском периоду (и та накнада је већа од накнаде коју носилац добија за временску вредност новца, кредитни ризик и друге основне ризике и трошкове). Међутим, уговорни услови који уводе изложеност ризицима или променљивост уговорних токова готовине који нису повезани са основним аранжманом о позајмљивању, као што су изложеност променама у ценама капитала или ценама робе, не узрокују настанак уговорних токова готовине који су искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице. Створено или купљено финансијско средство може да буде основни аранжман о позајмици без обзира на то да ли је у свом правном облику зајам.

Сходно дефиницији датај у Прилогу А МСФИ 9, дериват је финансијски инструмент или други уговор под делокругом овог стандарда који има све три следеће карактеристике:

(а) његова вредност се мења као одговор на промене одређене каматне стопе, цене финансијског инструмента, цене робе, девизног курса, индекса или стопе цене, кредитног рејтинга или кредитног индекса или сличне варијабле, под условом да у случају нефинансијске варијабле, та варијабла није одређена за једну од уговорних страна (некад се назива „основним“);

(б) не захтева почетну нето инвестицију или почетну нето инвестицију која је мања него што би то захтевале друге врсте уговора за које се очекује да слично реагују на промене фактора тржишта;

(ц) измирује се на будући датум.

Имајући у виду све наведено, мишљења смо да накнада за позајмљену дигиталну имовину, у конкретном уговору названа „камата“, не треба да се укључи у набавну вредност те дигиталне

имовине јер није реч о трошковима који су директно приписиви довођењу залиха на садашњу локацију и у садашње стање, односно припреми нематеријалне имовине за намењену употребу.

Сматрамо да није реч о средству које се квалификује у смислу МРС 23, односно одредби у вези са капитализацијом трошкова позајмљивања, зато што за дату дигиталну имовину није обавезно потребан значајан временски период да би била спремна за своју намеравану употребу или продају.

Дакле, мишљења смо да независно од тога да ли је дигитална имовина евидентирана као залиха или као нематеријална имовина у пословним књигама Обвезника, трошкови позајмљивања (у конкретном случају, „камата“), као и евентуални други приходи и расходи настали по основу накнадног одмеравања повезане обавезе, не треба да се укључе у набавну вредност те дигиталне имовине.

У достављеном захтеву није наведено, па напомињемо да уколико се Обвезник не бави трговањем дигиталном имовином као својим редовним пословањем, сматрамо да стечена дигитална имовина треба да се евидентира као нематеријална имовина - на рачуну 014: *Остала нематеријална имовина*, сагласно Правилнику о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, бр. 89/29, у даљем тексту: Правилник) односно на рачуну 140: *Нематеријална имовина намењена продаји*, уколико су испуњени услови из МСФИ 5, и да се продаја евидентира по нето принципу признавањем нето добитка, односно нето губитка на рачунима 670: *Добици од продаје нематеријалне имовине, некрећнина, постројења и опреме*, односно 570: *Губици по основу расходања и продаје нематеријалне имовине, некрећнина, постројења и опреме* (независно од тога да ли се искњижава са рачуна 014 или 140).

Дакле, уколико се у конкретном случају Обвезник не бави трговањем дигиталном имовином као делом свог редовног

пословања, нема основа да се дигитална имовина евидентира као залиха робе, као ни да се продаја евидентира по бруто принципу признавањем прихода од продаје робе и расходом набавне вредности продате робе.

Овим путем додатно указујемо да је Министарство финансија објавило Објашњење у вези са рачуноводственим признавањем, вредновањем и начином књижења дигиталне имовине у пословним књигама обвезника под бројем:401-00-509/2021-16 од 1. фебруара 2021. године, које је јавно доступно на интернет страници Министарства.

Такође, напомињемо да на основу непотпуних информација датих у захтеву није могуће закључити који је исправан рачуноводствени третман обавезе по конкретном уговору о позајмици дигиталне имовине, али сматрамо да тај уговор:

1. вероватно садржи уграђени финансијски дериват чија се вредност мења према промени тржишне вредности конкретне дигиталне имовине и који, вероватно, треба да се одмерава по фер вредности кроз Биланс успеха у складу са одредбама МСФИ 9; и

2. да без додатних информација у вези са конкретним уговором није могуће утврдити да ли уговорена камата у целости или само у једном делу може да се сматра каматом у смислу МСФИ 9.“

Сагласно наведеном, мишљења смо да набавну цену дигиталне имовине, за сврху утврђивања капиталног добитка, у конкретном случају, чини вредност дигиталне имовине која је исказана у пословним књигама обвезника (у складу са прописима о рачуноводству), с тим што (сходно цитираном мишљењу) „трошкови позајмљивања (у конкретном случају „камата“), као и евентуални други приходи и расходи настали по основу накнадног одмеравања повезане обавезе, не треба да се укључе у набавну вредност те дигиталне имовине“.

7. Када након спроведеног поступка ликвидације над нерезидентним правним лицем (власником удела у резидентном правном лицу) друга два нерезидента (која су оснивачи нерезидентног правног лица над којим је спроведен поступак ликвидације) стекну уделе у резидентном правном лицу, да ли такво стицање удела представља опорезив догађај?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001604675 2024 10520 004 000 011 004 од 06.6.2024. год.)

У складу са чланом 40. став 7. Закона порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“ бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 19/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: Закон), на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица, другог нерезидентног правног лица, физичког лица, нерезидентног или резидентног или од инвестиционог фонда, на територији Републике, по основу капиталних добитака насталих у складу са одредбама чл. 27. до 29. овог закона, обрачунава се и плаћа порез по решењу по стопи од 20% ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Према члану 27. став 1. тачка 3) Закона, капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја): удела у капиталу правних лица и акција и осталих хартија од вредности које, у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, представљају дугорочне финансијске пласмане, осим обвезница издатих у складу са прописима којима се уређује измирење обавезе Републике по основу зајма за привредни развој, девизне штедне грађана и дужничких хартија од вредности чији је издавалац, у складу са законом, Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије.

Капиталним добитком сматра се и приход који оствари нерезидентни обвезник од продаје имовине из става 1. тач. 1), 3) и 4) овог члана, као и од продаје непокретности на територији Републике коју није користио за обављање делатности (члан 27. став 2. Закона).

У конкретном случају, над нерезидентним правним лицем (резидентом Уједињених Арапских Емирата), власником удела у капиталу резидентног правног лица, спровешће се поступак ликвидације (у складу са прописима државе његовог резидентства), након чега ће право својине на уделу у капиталу резидентна (као ликвидациони остатак) стећи (друга) два нерезидентна правна лица (оснивачи нерезидентног правног лица над којим се спроводи поступак ликвидације).

С тим у вези, када након спроведеног поступка ликвидације над нерезидентним правним лицем (власником удела у резидентном правном лицу) друга два нерезидента (која су оснивачи нерезидентног правног лица над којим је спроведен поступак ликвидације) стекну уделе у резидентном правном лицу, мишљења смо да такво стицање удела не представља опорезив догађај, у смислу члана 40. став 7. Закона.

8. Право на пореско ослобођење из чл. 50а Закона о порезу на добит правних лица по основу улагања извршених у набавку клима уређаја односно у систем за хлађење који има једну спољну јединицу и више унутрашњих јединица, тј. више клима које представљају један повезан систем за грејање и хлађење

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001626393 2024 10520 004 000 011 004 од 24.5.2024. год.)

У складу са одредбом члана 50а став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02

- др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 18/21, у даљем тексту: Закон), порески обвезник који уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од једне милијарде динара, који та средства користи за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачком акту обвезника, односно наведених у другом акту обвезника, којим се одређују делатности које обвезник обавља и у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица, ослобађа се плаћања пореза на добит правних лица у периоду од десет година сразмерно том улагању.

Сагласно члану 50и став 1. Закона, право на порески подстицај код улагања из члана 50а овог закона, не остварује се за набавку опреме већ коришћене у Републици.

Право на порески подстицај из става 1. овог члана не остварује се за основна средства, и то за: ваздухоплове и пловне објекте који се не користе за обављање делатности, путничке аутомобиле, осим аутомобила за такси превоз, rent-a-car, обуку возача и специјалних путничких аутомобила са уграђеним уређајима за болеснике; намештај, осим намештаја за опремање хотела, мотела, ресторана, омладинских, дечијих и радничких одмаралишта; тепихе; уметничка дела ликовне и примењене уметности и украсне предмете за уређење простора; мобилне телефоне; клима уређаје; опрему за видео надзор; огласна средства, као и алат и инвентар са калкулативним отписом (члан 50и став 3. Закона).

Имајући у виду наведено, по основу улагања извршених у набавку клима уређаја обвезник не остварује право на пореско ослобођење из члана 50а, независно што се у конкретном случају, како наводите, ради о систему за хлађење који има једну спољну јединицу и више унутрашњих јединица, тј. више клима које представљају један повезан систем за грејање и хлађење.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Одређивање капиталног добитка када физичко лице пренесе свој удео у правном лицу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 1902480 2024 10520 004 000 011 003 од 14.6.2024. год.)

Како наводите, физичко лице је пренело свој удео у правном лицу А, на основу Уговора о преносу удела који је закључен дана 30. новембра 2023. године. Физичко лице је удео у правном лицу А стекло уплатом новчаног улога (који новчани улог чини 0,01% укупног износа новчаног улога, односно основног капитала правног лица А) и повећањем новчаног улога на основу Одлуке о повећању основног капитала, од 17. новембра 2023. године, конверзијом његовог потраживања од правног лица А у основни капитал правног лица А (овај новчани улог чини 99,99% укупног износа новчаног улога, односно основног капитала правног лица). У вези са конверзијом потраживања у основни капитал наводи се да је потраживање од правног лица А физичко лице стекло мањим делом уплатом позајмице правном лицу А у периоду од 2020. до 2023. године (по уговорима о позајмици) и већим делом уступањем потраживања (по Уговору о уступању потраживања, од 21. септембра 2023. године) правног лица Б које (потраживање) је то правно лице имало према правном лицу А уплатом у периоду од 2020. до 2023. године (по уговорима о позајмици).

Даље се наводи да је повећање новчаног улога физичког лица у правном лицу А, на основу поменуте Одлуке о повећању основног капитала, од 17. новембра 2023. године, конверзијом његовог потраживања према правном лицу А у основни капитал правног лица А, регистровано дана 20. новембра 2023. године, решењем АПР.

Напомињете да је Уговор о преносу удела закључен 30. новембра 2023. године (по основу ког преноса се поставља питање

опорезивања капиталног добитка), а да је физичко лице након закључења тог уговора о преносу измирило обавезе према правном лицу Б (према поменутом Уговору о уступању потраживања, од 21. септембра 2023. године, сагласно коме је стекло део удела који даље преноси поменути Уговором о преносу удела) у износу уступљеног потраживања, као и износу за који је повећан новчани улог физичког лица у правном лицу А, уплатом правном лицу Б дана 1. децембра 2023. године.

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

Према одредби члана 72. став 2. Закона, под преносом из става 1. тог члана Закона сматра се продаја или други пренос уз новчану или неновчану накнаду.

Обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права, удела и хартија од вредности из става 1. члана 72. Закона (члан 72. став 4. Закона).

Продајном ценом, за сврху одређивања капиталног добила, у смислу овог закона, сматра се уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне (члан 73. став 1. Закона).

Набавном ценом, за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, сматра се цена по којој је обвезник стекао право, удео или хартију од вредности (члан 74. став 1. Закона).

Одредбом члана 146. став 1. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 - др. закон, 5/15, 44/18, 95/18, 91/19 и 109/21) прописано је да се основни капитал повећава:

- 1) новим улозима постојећих чланова или члана који приступа друштву;
- 2) претварањем резерви или добити друштва у основни капитал;
- 3) претварањем (конверзијом) потраживања према друштву у основни капитал;
- 4) статусним променама које имају за последицу повећање основног капитала;
- 5) претварањем (конверзијом) додатних уплата у основни капитал.

Имајући у виду да се за сврху одређивања капиталног добитка набавном ценом сматра цена по којој је обвезник стекао удео у правном лицу, сматрамо да се у предметном случају у набавну цену удела урачунава и вредност улога услед конверзије (претварања) дуга као новчаног потраживања које физичко лице као поверилац има према правном лицу А, чиме физичко лице повећава свој постојећи удео у основном капиталу тог правног лица, и у случају када је физичко лице (порески обвезник) обавезу по Уговору о уступању потраживања (којим је стекао потраживање које је конвертовао у новчани улог, односно основни капитал правног лица А) измирио након закључења Уговора о преносу удела (по основу којег се утврђује капитални добитак).

Напомињемо да се, сагласно начелу фактицитета, пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини и да у сваком конкретном случају порески орган утврђује чињенично стање од значаја за опредељење пореске обавезе по основу прихода физичког лица, односно да ли је у конкретном случају физичко лице остварило приход који се опорезује порезом на доходак грађана.

2. Опорезивање прихода физичког лица које обавља спортску делатност ван територије Републике Србије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 1557088 2024 10520 004 000 011 004 од 11.6.2024. год.)

Како се наводи, физичко лице - нерезидент Републике Србије професионално се бави спортом и ради у спортском друштву које је нерезидентно правно лице. Физичко лице по основу обављања спортске активности ван територије Републике Србије остварује плату и жели да ту плату прими на рачун пословне банке у Републици Србији код које већ има отворен рачун. Наводи се и да физичко лице нема пореска дуговања у Републици Србији.

Према одредби члана 6. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон), порески обвезник је физичко лице које је по одредбама овог закона дужно да плати порез.

Одредбом члана 7. став 1. Закона прописано је да је обвезник пореза на доходак грађана резидент Републике Србије, за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави,

Резидент Републике Србије, сагласно ставу 2. тог члана Закона, јесте физичко лице које:

- 1) на територији Републике Србије има пребивалиште или центар пословних и животних интереса, или
- 2) на територији Републике Србије, непрекидно или са прекидима, борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години.

Сагласно члану 8. Закона, обвезник пореза на доходак грађана је и физичко лице које није резидент, за доходак остварен на територији Републике Србије.

Имајући у виду наведене одредбе, када физичко лице које је неспорно нерезидент Републике Србије (не испуњава ни један од услова из члана 7. Закона да се сматра пореским резидентом Републике Србије) и као лице које је у радном односу код иностраног послодавца (у конкретном случају, физичко лице је професионални спортиста који ради у спортском друштву које је нерезидентно правно лице) обавља професионалне спортске активности ван територије Републике Србије, остварује зараду/плату која ће бити уплаћена на његов рачун отворен код пословне банке у Републици Србији, сматрамо да (уколико је то физичко лице неспорно нерезидент Републике Србије и оствари приход по основу рада који обавља ван територије Републике Србије) по основу прихода (зарада/плата) остварених у описаном случају који се уплати на његов рачун у пословној банци у Републици Србији, физичко лице није обвезник пореза на доходак грађана сагласно Закону.

Напомињемо да се, сагласно начелу фактицитета, пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини и да у сваком конкретном случају порески орган утврђује чињенично стање од значаја за опредељење пореске обавезе по основу прихода физичког лица, односно да ли је у конкретном случају физичко лице остварило приход који се опорезује порезом на доходак грађана.

3. Порески третман преноса удела без накнаде и стицања тог удела

(Мишљење Министарства финансија, бр. 299769 2023 10520 004 000 011 004 од 10.6.2024. год.)

Према наводима из захтева, физичко лице „А“ је 2017. године стекло 100% удела у привредном друштву „Х“, тако што је, сагласно уговору о преносу удела без накнаде, привредно друштво „У“ као преносилац пренело на физичко лице „А“ као стицаоца 100% удела које је (привредно друштво „У“) имало у привредном

друштву „X“. Поред тога, имајући у виду намеру физичког лица „А“ (рођена сестра физичког лица „Б“) да свој удео (100%) у привредном друштву „X“ пренесе на физичко лице „Б“ (рођени брат физичког лица „А“), указује се да је физичко лице „Б“ једини члан и власник 100% удела у привредном друштву „Y“, као и да је запослен у том привредном друштву.

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

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

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

Основицу пореза на зарadu из ст. 2. и 3. овог члана чини тржишна вредност хартија од вредности увећана за припадајуће обавезе из зараде, односно, код самоопорезивања, тржишна вредност хартија од вредности у моменту стицања права располагања на тим хартијама од вредности, односно у моменту у којем се те хартије од вредности сматрају опорезивом зарадом запосленог у складу са чланом 18. став 3. овог закона (члан 14. став 6. Закона).

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

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

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

1) уколико запослени отуђи сопствене акције пре истека две године од дана стицања права располагања на тим сопственим акцијама, такве сопствене акције сматраће се опорезивом зарадом запосленог у смислу члана 14. овог закона у моменту отуђења;

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

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

Остваривање права на пореско ослобођење за примања запосленог по основу сопствених акција ближе се уређује Правилником о остваривању права на пореско ослобођење за примања запосленог по основу сопствених акција које стекне без

накнаде или по повлашћеној цени („Службени гласник РС“, бр. 50/19).

Према одредби члана 72. став 1. тачка 3) Закона, капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности.

Под преносом из става 1. овог члана сматра се продаја или други пренос уз новчану или неновчану накнаду (члан 72. став 2. Закона).

Обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права, удела и хартија од вредности из става 1. овог члана (члан 72. став 4. Закона).

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

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

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

Лицем повезаним са обвезником сматра се и оно правно лице у коме, као и код обвезника, иста физичка или правна лица непосредно или посредно учествују у управљању, контроли или

капиталу, на начин предвиђен у ст. 3. и 4. овог члана (члан 59. став 5. Закон о порезу на добит).

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

Сагласно наведеним законским одредбама које се односе на повезана лица, у предметном случају привредно друштво „Х“ повезано је са својим чланом физичким лицем „А“ (власник 100% удела у том привредном друштву) и са њеним рођеним братом (физичко лице „Б“), у складу са чланом 59. ст. 3. и 6. Закона о порезу на добит. Привредно друштво „У“ (послодавац физичког лица „Б“) повезано је са својим чланом физичким лицем „Б“ (власник 100% удела у том привредном друштву) и са његовом рођеном сестром (физичко лице „А“), у складу са чланом 59. ст. 3. и 6. Закона о порезу на добит. Међутим, између привредног друштва „Х“ и привредног друштва „У“ не постоји повезаност, сагласно одредбама члана 59. Закона о порезу на добит. С тим у вези, сагласно одредбама Закона које се односе на примања од повезаних лица, у случају када физичко лице „Б“ које је истовремено запослени и члан привредног друштва „У“ (са 100% удела), од физичког лица „А“ (рођена сестра физичког лица „Б“ и власник 100% удела у привредном друштву „Х“), које је повезано лице са привредним друштвом „У“, добије без накнаде 100% удела у привредном друштву „Х“, такво примање физичког лица „Б“ (као примање запосленог у вези са радом код послодавца - привредног друштва „У“, који примање остварује од с послодавцем повезаног лица - физичког лица „А“) са становишта опорезивања прихода физичких лица има порески третман зараде сагласно Закону. На наведено примање (зараду) не плаћа се порез на зараду сагласно члану 18. став 1. тачка 1) и став 2. Закона.

Независно од наведеног, примање ће имати порески третман зараде (као примање из члана 13. став 4. Закона) уколико нису испуњени услови за пореско ослобођење сагласно члану 18. став 3. Закона. Основицу пореза за зараде чини тржишна вредност сопствених акција из члана 18. став 1. тачка 11) и став 2. Закона, у моменту у којем се сматрају опорезивом зарадом запосленог сагласно члану 18. став 3. Закона.

Сагласно наведеним одредбама Закона које се односе на капитални добитак, напомињемо да капитални добитак, односно губитак представља разлику између продајне и набавне цене удела, остварену преносом удела у привредном друштву. Имајући у виду да се за сврху опорезивања порезом на капиталне добитке под преносом сматра продаја или други пренос уз новчану или неновчану накнаду, то значи да се пренос удела без накнаде, који изврши физичко лице власник предметног удела у привредном друштву, другом физичком лицу, не сматра преносом у смислу члана 72. став 2. Закона с обзиром да физичко лице, преносилац удела, по том основу уопште не остварује приход (новчану или неновчану накнаду) који би се могло опорезовати порезом на капиталне добитке. С тим у вези, пренос удела у привредном друштву који се врши без накнаде, у конкретном случају када физичко лице „А“ које је власник 100% удела у привредном друштву „Х“ изврши пренос тог удела без накнаде физичком лицу „Б“ (у конкретном случају, рођеном брату), не сматра се преносом у смислу члана 72. став 2. Закона по основу кога се остварује приход који би се опорезовао порезом на капиталне добитке.

Напомињемо да се, сагласно начелу фактицитета, пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини и да у сваком конкретном случају порески орган утврђује чињенично стање од значаја за опредељење пореске обавезе по основу прихода физичког лица, односно да ли је у конкретном случају физичко лице остварило приход који се опорезује порезом на доходак грађана.

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Повраћај плаћених доприноса за обавезно социјално осигурање за физичка лица која су чланови Надзорног одбора ЕПС АД, Београд

(Мишљење Министарства финансија, бр. 1120094 2024 10520 004 001 011 004 од 03.6.2024. год.)

Како наводите, Скупштина акционарског друштва „Електропривреда Србије“, Београд, донела је одлуку којом се у Надзорни одбор ЕПС АД именују, између осталих, држављани Краљевине Норвешке. Са свим члановима Надзорног одбора закључен је уговор о њиховом ангажовању, уговорена је бруто накнада, на коју се од стране ЕПС АД обрачунавају и плаћају по одбитку припадајући порези и доприноси за обавезно социјално осигурање. Указује се да је Министарство за рад, запошљавање, борачка и социјална питања својим дописом број: 000268370 2023 13400 002 000 103 002 од 3. новембра 2023. године обавестило надлежни орган Краљевине Норвешке да је то министарство сагласно да се на основу члана 7. Конвенције између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Краљевине Норвешке о социјалном осигурању, примењују норвешки правни прописи за одређено физичко лице (држављанина Краљевине Норвешке, које је члан Надзорног одбора ЕПС АД), у периоду од 8. јуна 2023. године до 7. јуна 2027. године. Такође, указујете да је ЕПС АД заузело став да је на основу домаћих прописа било потребно све време примењивати домаће законодавство у смислу обрачуна и плаћања по одбитку доприноса за обавезно социјално осигурање, али да је „након предметне сагласности Министарства, отпао основ за обрачун и плаћање истих“, и то за период од 8. јуна 2023. године до 7. јуна 2027. године.

Одредбама члана 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 - др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21 и 138/22, у даљем тексту: ЗПППА) прописано је да се ЗПППА примењује на све јавне приходе које наплаћује Пореска управа (укључујући и доприносе за обавезно социјално осигурање), ако другим пореским законом није друкчије уређено (у даљем тексту: порез).

ЗПППА се примењује и на камате по основу доспелог, а неплаћеног пореза и трошкове поступка принудне наплате пореза (у даљем тексту: споредна пореска давања).

Одредбама члана 10. ст. 1-3. ЗПППА прописано је да је порескоправни однос, однос јавног права који обухвата права и обавезе у пореском поступку Пореске управе с једне и физичког, односно правног лица, с друге стране, којим се уређује:

1) обавеза плаћања пореза, обавеза обезбеђења пореске обавезе и обавеза плаћања споредних пореских давања од стране физичког, односно правног лица и право Пореске управе да захтева испуњење ових обавеза;

2) обавеза физичког, односно правног лица да, у складу са законом, утврди порез, односно, по одбитку, наплати порез у име пореског обвезника, води прописано рачуноводство, подноси пореске пријаве, доставља Пореској управи тражену документацију и податке, не обавља плаћања на начин друкчији од прописаног, дозволи преглед свог пословања службеном лицу Пореске управе и друге законом утврђене обавезе чињења, нечињења или трпљења, у циљу благовременог и правилног плаћања пореза, као и право Пореске управе да захтева испуњење ових обавеза,

У порескоправном односу из става 1. овог члана, физичко, односно правно лице има право:

1) на повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно споредних пореских давања, као и на повраћај пореза када је то другим пореским законом предвиђено;

2) на пореску рефакцију, односно на рефундацију пореза у складу са пореским законом;

3) да користи порески кредит у односу на пореску обавезу, односно обавезу по основу споредних пореских давања;

4) да користи више или погрешно плаћени порез односно споредна пореска давања за намирење доспелих обавеза по другом основу, путем прекњижавања.

Ако се лице из става 2. овог члана определи за повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно споредних пореских давања, као и за рефакцију, односно рефундацију пореза, односно за намирење доспелих обавеза по другом основу путем прекњижавања пореза, Пореска управа има обавезу да по захтеву донесе решење без одлагања, а најкасније у року од 15 дана од дана пријема захтева, ако пореским законом није друкчије уређено.

Одредбама члана 24. став 1. тачка 9) ЗПППА прописано је да порески обвезник у складу са ЗПППА, између осталог, има право да на прописан начин и у прописаним роковима добије рефакцију, рефундацију, односно повраћај више или погрешно наплаћеног пореза.

Одредбом члана 40. став 1. ЗПППА прописано је да ако порески обвезник установи да пореска пријава, коју је поднео Пореској управи, садржи грешку која за последицу има погрешно утврђену висину пореске обавезе, односно пропуст друге врсте, дужан је да одмах, а најкасније до истека рока застарелости, поднесе пореску пријаву у којој су грешка или пропуст отклоњени (у даљем тексту: измењена пореска пријава).

Првобитно поднета пореска пријава не враћа се пореском обвезнику и поднету пореску пријаву порески обвезник може да измени највише два пута подношењем измењене пореске пријаве (члан 40. ст. 2. и 3. ЗПППА).

Одредбом члана 75. став 1. ЗПППА прописано је да се на износ мање или више плаћеног пореза и споредних пореских давања, осим камате, обрачунава и плаћа камата по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије, увећаној за десет процентних поена, применом простог интересног рачуна од сто.

Према ст. 8. и 9. истог члана ЗПППА, на износ више плаћеног пореза и споредних пореских давања, осим камате, камата се обрачунава по истеку рока од 30 дана од дана пријема захтева за повраћај. Ако је основ за повраћај поништено или измењено решење или други акт о задужењу, камата се обрачунава од дана уплате пореза.

Сагласно наведеним законским одредбама, порески платац, односно правно лице које је поднело пореску пријаву може надлежној организационој јединици Пореске управе да поднесе захтев за повраћај више или погрешно плаћеног доприноса за обавезно социјално осигурање.

Надлежна организациона јединица Пореске управе има обавезу да по поднетом захтеву за повраћај више или погрешно наплаћеног доприноса за обавезно социјално осигурање донесе решење најкасније у року од 15 дана од дана пријема захтева за повраћај.

Сходно одредбама ЗПППА, по истеку 30 дана од дана пријема захтева за повраћај, на износ више или погрешно наплаћеног доприноса за обавезно социјално осигурање порески обвезник обрачунава камату по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије, увећаној за десет процентних поена, применом простог интересног рачуна од сто.

ДОПРИНОСИ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Обрачунавање и плаћање доприноса за стаж осигурања који се запосленима рачуна са увећаним трајањем

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-299/2023-04 од 10.6.2024. год.)

Према одредби члана 3. тачка 1. подтачка 2) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: Закон о доприносима), допринос за пензијско и инвалидско осигурање, у смислу овог закона, јесте додатни допринос за стаж осигурања који се рачуна са увећаним трајањем у складу са законом.

Послодавац је обвезник додатног доприноса за пензијско и инвалидско осигурање за стаж осигурања који се запосленом рачуна са увећаним трајањем, у складу са законом (члан 10. став 1. Закона о доприносима).

Одредбом члана 13. став 1. Закона о доприносима прописано је да је основица доприноса за запослене и за послодавце зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа (у даљем тексту: зарада).

Основица из ст. 1. до 3. овог члана за послодавце је и основица додатног доприноса за стаж осигурања који се запосленом рачуна са увећаним трајањем у складу са законом (члан 13. став 4. Закона о доприносима).

Одредбама члана 46. Закона о доприносима прописано је да стопе додатног доприноса за пензијско и инвалидско осигурање за стаж осигурања који се запосленом и предузетнику рачуна са увећаним трајањем у складу са законом јесу:

1) када се ефективних 12 месеци рада рачуна као 14 месеци стажа осигурања - 3,70%;

2) када се ефективних 12 месеци рада рачуна као 15 месеци стажа осигурања - 5,50%;

3) када се ефективних 12 месеци рада рачуна као 16 месеци стажа осигурања - 7,30%;

4) када се ефективних 12 месеци рада рачуна као 18 месеци стажа осигурања - 11,00%.

Обвезник обрачунавања и плаћања доприноса из основице и на основицу за запослене, изабрана, именована и постављена лица и лица која обављају привремене и повремене послове је послодавац (члан 51. став 1. Закона о доприносима).

Послодавац је дужан да доприносе из става 1. овог члана обрачуна и уплати истовремено са исплатом зараде, разлике зараде или уговорене накнаде за привремене и повремене послове, по прописима који важе у моменту исплате тих примања (члан 51. став 2. Закона о доприносима).

Правилником о радним местима, односно пословима на којима се стаж осигурања рачуна са увећаним трајањем („Службени гласник РС“, бр. 105/03, 126/04, 93/05, 3/07, 8/07, 56/07, 23/08, 49/10, 48/11, 50/12, 22/13, 84/19 и 46/21, у даљем тексту: Правилник) утврђују се радна места, односно послови (у даљем тексту: радна места) на којима се стаж осигурања рачуна са увећаним трајањем, степени увећања стажа осигурања, поступак и начин за утврђивање радних места на којима се стаж осигурања рачуна са увећаним трајањем и методологија за израду стручне документације за утврђивање и ревизију радних места на којима се стаж осигурања рачуна са увећаним трајањем.

Радна места из члана 1. тач. 1) и 2) Правилника, са степенима увећања стажа осигурања из члана 1. тачка 3) Правилника, јесу радна места: заповедник брода, официр палубе, бродовођа унутрашње пловидбе, морнар моториста, крмар, машиниста бродских машина и његов помоћник, морнар, под условом да су били укrcани најмање

шест месеци годишње, а степен увећања стажа осигурања је да се 12 месеци рачуна као 14 месеци, сагласно члану 2. одељак 15. Саобраћај, пододељак 15.3. Речни саобраћај Правилника.

Имајући у виду наведено, за запослене који раде на радним местима описаним у Правилнику у члану 2. одељак 15. Саобраћај, пододељак 15.3. Речни саобраћај, на којима се стаж осигурања рачуна са увећаним трајањем, послодавац је дужан да додатни допринос за пензијско и инвалидско осигурање обрачуна и уплати за период од годину дана.

Послодавац је дужан да по испуњењу услова да је запослени (који ради на предметном радном месту) био укрцан најмање шест месеци у години (чиме је неспорно испуњен кумулативно постављен услов у вези са врстом радног места и периодом укрцања) обрачуна и плати додатни допринос за пензијско и инвалидско осигурање по припадајућој стопи из члана 46. Закона о доприносима, по основу зарада за све месеце у тој години које (зараде) су исплаћене до испуњења кумулативно прописаних услова.

Након испуњења наведених услова, послодавац је у обавези да обрачунава и плаћа додатни допринос за пензијско и инвалидско осигурање по основу зарада које исплаћује за наредне месеце у тој години.

Изузетно, када послодавац, према плановима који се односе на укрцавање запослених који раде на предметним радним местима, на основу релевантних околности основано очекује да ће запослени у датој години испунити услов да буде укрцан најмање шест месеци годишње, може по основу зараде остварене почев за први месец у тој години да обрачунава и плаћа додатни допринос за пензијско и инвалидско осигурање.

У случају да због одређених околности (нпр. привремене спречености за рад, отказивања укрцавања, више силе и сл.) запослени који ради на предметном радном месту годишње не буде укрцан најмање шест месеци (тај период буде краћи), послодавац који

је платио додатни допринос за пензијско и инвалидско осигурање има право на повраћај више плаћеног додатног доприноса по основу зарада за ту годину.

Указујемо да се Законом о доприносима не уређује материја која се односи на стаж осигурања који се рачуна са увећаним трајањем, и да је то предмет уређења прописима из области пензијског и инвалидског осигурања.

АКЦИЗЕ

1. Раздуживање контролних акцизних маркица за цигарете приликом статусне промене припајања

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001785897 2024 10520 004 000 011 004 од 19.6.2024. год.)

Одредбом члана 18. став 3. Закона о акцизама („Службени гласник РС“, 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 - др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16, 30/18, 153/20, 53/21 и 75/23) прописано је да министарство надлежно за послове финансија одобрава издавање контролних акцизних маркица и води евиденцију о издатим контролним акцизним маркицама.

На основу става 5. наведеног члана закона донета је Уредба о изгледу контролне акцизне маркице, врсти података на маркици и начину и поступку одобравања и издавања маркица, вођења евиденција о одобреним и издатим маркицама и обележавања цигарета, алкохолних пића и кафе („Службени гласник РС“, 137/04, 11/05, 29/05, 56/05, 75/05, 88/05, 108/06, 83/11, 113/15, 9/17 и 108/17, у даљем тексту: Уредба).

Одредбом члана 14. став 5. Уредбе прописано је да произвођач, односно увозник цигарета или алкохолних пића, односно обвезник акцизе из члана 6. став 2. Закона, који се брише из одговарајућег регистра који се води код органа надлежног за регистрацију, односно који врши статусну промену - промену оснивача, или престане да обавља ту делатност по било ком основу, дужан је да најкасније 15 дана пре подношења захтева за брисање из регистра, уписа промене оснивача у регистар, односно престанка обављања делатности о томе обавести надлежну организациону јединицу Пореске управе и у истом року врати министарству оштећене маркице код којих је

видљива ознака серије и серијски број маркице и неискоришћене маркице.

Према ставу 6. истог члана Уредбе, прописано је уколико лице из става 5. овог члана не врати маркице у прописаном року, сматраће се да је настала обавеза по основу акцизе у складу са Законом, те је дужно да обрачуна и плати акцизу за количину невраћених маркица, која прелази 0,3% од издатог броја маркица по сваком Обрасцу ЗАМ/ЦА, на основицу коју чини највиша малопродајна цена цигарета у моменту обрачуна акцизе, односно литар алкохолног пића према врсти алкохолног пића, и то најкасније на дан брисања из регистра, односно на дан престанка обављања делатности. Лице које не врати маркице, односно не плати акцизу не може бити брисано из одговарајућег регистра сагласно прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација.

На основу члана 14б Уредбе, Министарство финансија води евиденцију о враћеним маркицама из чл. 14. и 14а ове уредбе.

Према члану 15. Уредбе, Министарство финансија води евиденцију о издатим, искоришћеним, оштећеним и неискоришћеним маркицама за цигарете, алкохолна пића, односно кафу за сваког произвођача, увозника, односно обвезника акцизе из члана 6. став 2. Закона, појединачно по сваком Обрасцу ЗАМ/ЦА, односно Обрасцу ЗАМ/К.

Сагласно одредби члана 16. Уредбе, прописано је, између осталог, да је произвођач, односно увозник цигарета, дужан да води евиденцију о преузетим, искоришћеним, оштећеним и неискоришћеним маркицама за цигарете, по сваком Обрасцу ЗАМ/ЦА. Произвођач, односно увозник цигарета евиденцију води на Обрасцу АМ-Ц - Квартални извештај произвођача, односно увозника цигарета о преузетим, утрошеним и враћеним контролним акцизним маркицама за цигарете за период од __ до __ 20__ . године (Образац АМ-Ц). Произвођач, односно увозник цигарета дужан је да министарству достави обрасце из ст. 2. и 3. овог члана најкасније у року од 15 дана по истеку сваког квартала, а увозник у прилогу

образаца из ст. 2. и 3. овог члана доставља и Образац ПУ из члана 13. став 4. ове уредбе. Обрасци се министарству могу доставити и електронским путем.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, у случају статусне промене припајања, у конкретном случају, када се привредном друштву А припаја привредно друштво Б, обвезник акцизе - увозник цигарета (привредно друштво Б) у обавези је да најкасније 15 дана пре подношења захтева за брисање из регистра који се води код органа надлежног за регистрацију, односно престанка обављања делатности услед статусне промене припајања о томе обавести надлежну организациону јединицу Пореске управе и у истом року врати министарству финансија оштећене маркице код којих је видљива ознака серије и серијски број маркице и неискоришћене маркице. Уколико обвезник акцизе (привредно друштво Б) не поступи на наведени начин, сматра се да је настала обавеза по основу акцизе у складу са Законом, те је (привредно друштво Б) дужно да обрачуна и плати акцизу за количину невраћених маркица, која прелази 0,3% од издатог броја маркица по сваком Обрасцу ЗАМ/ЦА, на основуцу коју чини највиша малопродајна цена цигарета у моменту обрачуна акцизе, и то најкасније на дан брисања из регистра, односно на дан престанка обављања делатности. Лице које не врати маркице, односно не плати акцизу не може бити брисано из одговарајућег регистра сагласно прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација.

У вези са раздуживањем контролних акцизних маркица за цигарете, које ће се, како наводите у вашем допису, у моменту статусне промене припајања налазити у царинском/акцизном складишту, а које је задужио обвезник акцизе - увозник цигарета (привредно друштво Б), који престаје да обавља делатност услед статусне промене припајања, раздуживање наведених маркица вршиће обвезник акцизе (привредно друштво А), као правни

следбеник, подношењем кварталног извештаја сагласно члану 16. Уредбе, уз достављање документације којом се доказује да је извршена статусна промена припајања и да је целокупна имовина и обавезе привредног друштва Б пренета на привредно друштво А - обвезника акцизе.

2. Који је орган надлежан за уништавање неупотребљивих цигарета које су произведене код домаћег произвођача?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000296017 2024 10520 004 005 011 004 од 19.6.2024. год.)

Одредбом члана 19. став 1. тачка ба) Закона о акцизама („Службени гласник РС“, 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 - др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16, 30/18, 153/20, 53/21 и 75/23) прописано је да се акциза не плаћа на акцизне производе цигарете, кафу, односно алкохолна пића које је произвођач по одобрењу или на основу налога надлежног органа уништио, а обележене су контролним акцизним маркицама.

У складу са наведеном законском одредбом, а у вези са цигаретама које су, како наводите у вашем допису, према интерним прописима произвођача постале неупотребљиве (3.401 паклица цигарета), односно потпуно уништеним цигаретама (99 паклица), произведених код домаћег произвођача у фабрици у Србији, које су намењене извозу - за тржиште Казахстана, а обележене су кодовима које обезбеђује Казахстан, који су поништени за њихово тржиште у складу са њиховим прописима, а налазе се у акцизном складишту произвођача, овим путем вас обавештавамо да надлежан орган за уништавање неупотребљивих цигарета које су произведене код домаћег произвођача није опредељен пореским прописима.

3. Да ли постоји правни основ за умањење акцизе по основу поврата пива због истека рока трајања?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000275471 2023 10520 004 001 011 001 од 10.6.2024. год.)

Одредбом члана 20. Закона о акцизама („Службени гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 - др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16, 30/18, 153/20, 53/21 и 75/23, у даљем тексту: Закон) прописано је да обвезник има право на умањење обрачунате акцизе у висини износа плаћене акцизе на производе који су набављени од произвођача, односно увозника акцизних производа или их произвођач сам производи, односно увози, а који се као репродукциони материјал употребљавају у производњи производа на које се плаћа акциза, укључујући и на акцизне производе који су сходно члану 19. Закона ослобођени плаћања акцизе, а у чијем процесу производње је употребљен други акцизни производ као репродукциони материјал.

Одредбом члана 21. став 1. Закона прописано је да је обвезник акцизе дужан да обрачуна акцизу у моменту стављања акцизних производа у промет.

Ставом 2. наведеног члана прописано је да стављањем у промет акцизних производа сматра се: 1) свако отпремање акцизних производа из производног погона од стране произвођача акцизних производа за које нема акцизну дозволу, осим отпремања акцизних производа из производног погона у царинско складиште, отворено у складу са царинским прописима; 2) свако отпремање акцизних производа из акцизног складишта осим отпремања у сопствено друго акцизно складиште, односно у царинско складиште, отворено у складу са царинским прописима; 3) мањак производа у акцизном складишту, осим мањка који се може правдати вишом силом; 4)

расход (кало, растур, квар и лом) у акцизном складишту, изнад количине утврђене прописом који доноси Влада.

Одредбом члана 2. став 1. Уредбе о количини расхода (кало, растур, квар и лом) на који се не плаћа акциза („Службени гласник РС“: бр. 137/04, 109/09, 96/12, 88/17 и 119/17, у даљем тексту: Уредба) прописано је да се расходом сматрају губици који настају при манипулацији са производима, а који су несумњиво последица технолошког процеса, односно предузимања неопходних радњи у поступању са производима у акцизном складишту.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, према нашем мишљењу, у конкретном случају, привредни субјект не испуњава услове за остваривање права на умањење акцизе по основу поврата пива због истека рока трајања, с обзиром на то да се истек рока трајања пива не сматра кваром на који се у складу са Уредбом не плаћа акциза. Наиме, Уредбом је прописано да обвезник акцизе утврђује расход непосредно пошто је одређени расход настао редовним или ванредним пописом робе у акцизном складишту, а у конкретном случају, према наводима из вашег дописа, ради се о поврату пива, које је стављено у промет и за који је већ настала обавеза по основу акцизе, те не постоји правни основ за умањење акцизе за акцизне производе, у овом случају пиво, који су стављени у промет и којима је истекао рок трајања.

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман капиталног добитака који оствари нерезидентно правно лице из Републике Мађарске у случају када резидент Мађарске планира да изврши на треће лице пренос удела у друштву са седиштем у Републици Србији, при чему је претежна имовина друштва у Републици Србији непокретна имовина

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000413355 2023 10520 004 000 011 003 од 13.6.2024. год.)

Правно лице, резидент Републике Мађарске, је члан са уделом од 100%, у друштву (д.о.о.) са седиштем Републици Србији.

Резидент Мађарске планира да изврши на треће лице пренос удела у друштву са седиштем у Републици Србији, при чему је претежна имовина друштва у Републици Србији непокретна имовина.

Имајући у виду наведено, обавештавамо вас о следећем:

I Са аспекти примене Закона о порезу на добити правних лица

У складу са чланом 27. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, ... 118/21, у даљем тексту: Закон), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) удела у капиталу правних лица и акција и осталих хартија од вредности, које у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, представљају дугорочне финансијске пласмане, осим обвезница издатих складу са прописима којима се уређује измирење обавезе Републике по основу зајма за привредни развој, девизне штедње грађана и дужничких хартија од вредности чији је издавалац, у

складу са законом, Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије.

Капиталним добитком сматра се и приход који оствари нерезидентни обвезник од продаје имовине из става 1. тач. 1), 3) и 4) овог члана, као и од продаје непокретности на територији Републике коју није користио за обављање делатности (члан 27. став 2. Закона).

Сагласно члану 40. став 7. Закона, на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица, другог нерезидентног правног лица, физичког лица, нерезидентног или резидентног или од инвестиционог фонда, на територији Републике, по основу капиталних добитака насталих у складу са одредбама чл. 27. до 29. овог закона, обрачунава се и плаћа порез по решењу по стопи од 20% ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Имајући у виду наведено, приход нерезидентног правног лица (резидента Мађарске, у конкретном случају) по основу капиталног добитка, који је остварен продајом удела у резидентном правном лицу, опорезује се порезом по решењу, по стопи од 20% ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није другачије уређено, сагласно члану 40. став 7. Закона.

II Са аспекта примене уговора о избегавању двоструког опорезивања

Између Републике Србије и Републике Мађарске (у даљем тексту: Мађарска¹) закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени лист СРЈ - Међународни уговори“, бр. 10/01, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1. јануара 2003. године.

Уговор је, са почетком примене од 1. јануара 2022. године, измењен Мултилатералном конвенцијом за примену мера које се у

¹ Зато јер је, у данашње време, званични назив друге државе уговорнице „Мађарска“ (а не „Република Мађарска“).

циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 3/18).

Напомињемо да Устав Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 98/06) у члану 16, поред осталог, предвиђа да су општеприхваћена правила међународног права и потврђени међународни уговори саставни део правног поретка Републике Србије и непосредно се примењују

Уговор, у члану 1.3. (Капитални добитак) прописује:

„1. Добитак који оствари резидент државе уговорнице од отуђења непокретне имовине наведене у члану 6. (Доходак од непокретне имовине - прим. М.Ф.) овог уговора, а која се налази у другој држави уговорници, може се опорезивати тој другој држави.

2. Добитак од отуђења покретне имовине која чини део имовине намењене за пословање сталне јединице коју предузеће државе уговорнице има у другој држави уговорници или од покретне имовине која припада сталној бази коју користи резидент државе уговорнице у другој држави уговорници за обављање самосталних личних делатности, укључујући и приходе од отуђења те сталне јединице (саме или заједно с целим предузећем) или сталне базе, може се опорезивати у тој другој држави.

3. Добитак од отуђења поморских бродова, речних бродова, ваздухоплова или друмских превозних возила који се користе у међународном саобраћају или од покретне имовине која служи за коришћење тих поморских бродова, речних бродова, ваздухоплова или друмских превозних возила, опорезује се само у држави уговорници у којој се налази седиште стварне управе предузећа.

4. Добитак од отуђења имовине, осим имовине наведене у ст. 1, 2. и 3. овог члана, опорезује се само у држави уговорници чији је резидент лице које је отуђило имовину.“

Напомињемо да Уговор не одређује појам капиталног добитка, као ни начин његовог опорезивања, већ све то препушта националном законодавству држава уговорница (у конкретном

случају, Републике Србије, као државе извора, односно Мађарске, као државе резидентности оствариоца капиталног добитка).

Имајући виду наведено, капитални добитак који, у конкретном случају, оствари нерезидентно правно лице (резидент Мађарске) продајом удела у резидентом правном лицу, сходно члану 13. став 4. Уговора, опорезује се само у Мађарској.

Ово посебно из разлога јер се случајеви наведени у члану 13. (Капитални добитак) ст. 1. 2. и 3. Уговора (на основу којих би право опорезивања, под условима наведеним у тим ставовима, припало Републици Србији) не односе на продају удела у капиталу, него на ту имовину.

Међутим, како је у члану 1. Уговора (Лица на која се примењује Уговор) наведено да се Уговор примењује само на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице, указујемо да је, пре примене претходно наведеног решења (опорезивања капиталног добитка само у Мађарској), неопходно да нерезидентно правно лице из Мађарске (у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација) приложи (уз пореску пријаву) потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Мађарске) потписану и оверену од стране надлежних органа Мађарске (на основу члана 3. - Опште дефиниције, став 1. тачка 9) друга алинеја Уговора, то је министар финансија, односно његов овлашћени представник).

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сходно члану 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02 ... 138/22), нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент и то на посебном обрасцу или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања

(у конкретном случају, на обрасцу који прописује надлежни орган Мађарске).

2. Порески третман капиталног добитка који оствари нерезидентно правно лице из Републике Кипар у случају када резидент Републике Кипар планира да изврши на треће лице пренос удела у друштву са седиштем у Републици Србији, при чему је претежна имовина друштва у Републици Србији непокретна имовина

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000413333 2023 10520 004 000 011 003 од 13.6.2024. год.)

Правно лице, резидент Републике Кипар, је члан, са уделом од 100%, у друштву (д.о.о.) са седиштем у Републици Србији.

Резидент Републике Кипар планира да изврши на треће лице пренос удела у друштву са седиштем у Републици Србији, при чему је претежна имовина друштва у Републици Србији непокретна имовина.

Имајући у виду наведено, обавештавамо вас о следећем:

И Са аспекти примене Закона о порезу на добити правних лица

У складу са чланом 27. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, ... 118/21, у даљем тексту: Закон), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) удела у капиталу правних лица и акција и осталих хартија од вредности, које у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, представљају дугорочне финансијске пласмане, осим обвезница издатих у складу са прописима којима се уређује измирење обавезе Републике по основу зајма за привредни развој, девизне штедне грађана и дужничких хартија од вредности чији је издавалац, у

складу са законом, Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије.

Капиталним добитком сматра се и приход који оствари нерезидентни обвезник од продаје имовине из става 1. тач. 1), 3) и 4) овог члана, као и од продаје непокретности на територији Републике коју није користио за обављање делатности (члан 27. став 2. Закона).

Сагласно члану 40. став 7. Закона, на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица, другог нерезидентног правног лица, физичког лица, нерезидентног или резидентног или од инвестиционог фонда, на територији Републике, по основу капиталних добитака насталих у складу са одредбама чл. 27. до 29. овог закона, обрачунава се и плаћа порез по решењу по стопи од 20% ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.

Имајући у виду наведено, приход нерезидентног правног лица (резидента Кипра, у конкретном случају) по основу капиталног добитка, који је остварен продајом удела у резидентном правном лицу, опорезује се порезом по решењу, по стопи од 20% ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није другачије уређено, сагласно члану 40. став 7. Закона.

II Са аспекта примене уговора о избегавању двоструког опорезивања

Између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Републике Кипар закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени лист СФРЈ - Међународни уговори“, бр. 2/86) који се примењује од 1. јануара 1987. године.

Уговор је (са почетком примене од 1. новембра 2020. године) измењен Мултилатералном конвенцијом за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре („Службени гласник РС - Међународни уговори“, бр. 3/18).

Напомињемо да Устав Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 98 06) у члану 16. (поред осталог) предвиђа да су општеприхваћена правила међународног права и потврђени међународни уговори саставни део правног поретка Републике Србије и непосредно се примењују.

Уговор, у члану 13. (Приходи од имовине - по данашњој терминологији, капитални добитак - прим. М.Ф.), прописује:

„1. Приходи које оствари резидент државе уговорнице од отуђења непокретности наведене у члану 6. (Доходак од непокретности - прим. М.Ф) која се налази у другој држави уговорници могу се опорезивати у тој другој држави.

2. Приходи од отуђења покретности која чини део имовине намењене за пословање сталне пословне јединице коју предузеће државе уговорнице има у другој држави уговорници или од покретности која припада сталној бази коју користи резидент државе уговорнице у другој држави уговорници за обављање самосталних личних делатности, укључујући у такве приходе од отуђења те сталне пословне јединице (саме или заједно са целим предузећем) или сталне базе, могу се опорезивати у тој другој држави.

3. Приходи од отуђења бродова или ваздухоплова који се користе у међународном саобраћају, од речних бродова који се користе у саобраћају на унутрашњим пловним путевима или од покретности која служи за коришћење таквих поморских или речних бродова или ваздухоплова опорезују се само у држави уговорници у којој се налази седиште стварне управе предузећа.

4. Приходи од отуђења имовине, осим имовине наведене у ст. 2. и 3. овог члана, опорезују се само у држави уговорници чији је резидент лице које је отуђило имовину.“

Напомињемо да Уговор не одређује појам капиталног добитка, као ни начин његовог опорезивања, већ све то препушта националном законодавству држава уговорница (у конкретном случају, Републике Србије, као државе извора, односно Републике Кипар, као државе резидентности оствариоца капиталног добитка).

Имајући у виду наведено, капитални добитак који, у конкретном случају, оствари нерезидентно правно лице (резидент Републике Кипар) продајом удела у резидентном правном лицу, сходно члану 13. став 4. Уговора, опорезује се само у Републици Кипар.

Ово посебно из разлога јер се случајеви наведени у члану 13. (Приходи од имовине) ст. 1, 2. и 3. Уговора (на основу којих би право опорезивања, под условима наведеним у тим ставовима, припало Републици Србији) не односе на продају удела у капиталу, него на другу имовину.

Међутим, како је у члану 1. Уговора (Лица на која се примењује Уговор) наведено да се Уговор примењује само на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице, указујемо да је, пре примене претходно наведеног решења (опорезивања капиталног добитка само у Републици Кипар), неопходно да нерезидентно правно лице из Републике Кипар (у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација) приложи (уз пореску пријаву) потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Републике Кипар) потписану и оверену од стране надлежних органа Републике Кипар (на основу члана 3. - Опште дефиниције, став 1. тачка и) под ii) Уговора, то је министар финансија, односно његов овлашћени представник).

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, сходно члану 159а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02 ... 138/22) нерезидент доказује потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице чији је резидент и то на посебном обрасцу или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, на обрасцу који прописује надлежни орган Републике Кипар).

ФИСКАЛИЗАЦИЈА

1. Да ли је лице чија је основна делатност издавање часописа и периодичних издања у оквиру шифре делатности 58.14 (Издавање часописа и периодичних издања) у обавези да приликом продаје часописа - новина физичким лицима путем претплате, евидентира тако остварен промет преко електронског фискалног уређаја?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00042/2022-04 од 10.6.2024. год.)

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

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

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја („Службени гласник РС“, бр. 32/21, 117/21, 51/22, 141/22 и 85/23, даљем тексту: Уредба) одређене су делатности код чијег обављања, због специфичности тих делатности, не постоји обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја.

Сагласно наведеној Уредби, за делатност 58.14 (Издавање часописа и периодичних издања) није прописано ослобођене од обавезе евидентирања оствареног промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

Сагласно претходно наведеним одредбама, у конкретном случају, када привредно друштво врши продају часописа и периодичних издања путем претплате физичким лицима, које, како наводите у допису, шаљете поштом физичким лицима, тако остварен промет сте у обавези да евидентирате преко електронског фискалног уређаја, с обзиром да се овакав промет сматра, сагласно члану 3. ЗФ, прометом на мало.

При томе, напомињемо да није од значаја за евидентирање промета преко електронског фискалног уређаја начин преузимања добра, у конкретном случају, слање путем поште физичким лицима.

2. Да ли је стоматолошка ординација (стоматолог) у обавези да евидентира промет преко електронског фискалног уређаја остварен приликом пружања стоматолошких услуга?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001411434 2024 10520 004 000 011 003 од 10.6.2024. год.)

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

Чланом 4. ст. 1. и 2. ЗФ прописано је да је обвезник фискализације сваки обвезник пореза на приходе од самосталне делатности у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана и сваки обвезник пореза на добит правних лица у смислу закона којим се уређује порез на добит правних лица, који врши промет на мало. Обвезник фискализације је у обавези да евидентира сваки појединачно остварени промет на мало и то независно од начина плаћања (готовином, инстант трансфером одобрења, чеком,

платном картицом, на други безготовински начин и сл.), укључујући и примљене авансе за будући промет на мало преко електронског фискалног уређаја.

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета на мало преко електронског фискалног уређаја („Службени гласник РС“, бр. 32/21, 7/21, 51/22, 141/22 и 85/23, даљем тексту: Уредба) одређене су делатности код чијег обављања, због специфичности тих делатности, не постоји обавеза евидентирања промета преко електронског фискалног уређаја.

Према наведеној Уредби, за стоматолошке услуге није прописано ослобођење од обавезе евидентирања оствареног промета на мало преко електронског фискалног уређаја.

Сагласно претходно наведеним одредбама, када је у питању пружање стоматолошких услуга, пружалац услуге (стоматолог) у обавези је да сваки појединачно остварен промет евидентира преко електронског фискалног уређаја и фискални рачун уручи кориснику наведене услуге.

При томе, напомињемо да су стоматолози приликом пружања стоматолошких услуга били у обавези да евидентирају промет преко фискалне касе према Закону о фискалним касама („Службени гласник РС“, бр. 135/04 и 93/12) и подзаконским актима донетим на основу њега, који је престао да важи 1. маја 2022. године.

ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

РАЧУНОВОДСТВО

1. Књижења (евидентирања) у пословним књигама правног лица након извршеног откупа земљишта од Дирекције за грађевинско земљиште

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001663727 2024 10520 016 000 011 004 од 12.6.2024. год.)

У предметном захтеву који нам је достављен, између осталог, наведено је следеће:

- „2005. године са Дирекцијом за грађевинско земљиште склопили смо уговор о закупу земљишта у државној својини на 99 година. Обавеза инвеститора на име накнаде за уређивање грађевинског земљишта је 33.314.000,00 дин;

- предмет уговора - Закуп непосредном погодбом осталог грађевинског земљишта у поступку накнадног прибављања одобрења за изградњу и употребне дозволе за пословно комерцијални и привредно производни објекат;

- 2005. године спроведено је књижење 33.314.000,00 - књижено је на нематеријална улагања конто 014 стопа отписа 3,34. На картицама садашња вредност је 13.563.520,48. У току ове године извршили смо откуп од дирекције у вредности од 23.602.514,88 дин. Све је предато у катастар на укњижбу;

- неопходан нам је став Министарства у вези са књижењима на основу података које смо написали.“

С обзиром да у предметном захтеву није наведено коју регулативу (МСФИ, МСФИ за МСП или Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у

појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица) примењује правно лице приликом вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја, даља објашњења даћемо са становишта примене МСФИ.

Имајући у виду садржину достављеног захтева, на основу члана 80. Закона о државној управи („Службени гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18 - др. закон), из надлежности прописа о рачуноводству, Министарство даје следеће мишљење:

Законом о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19 и 44/21 - др. закон, у даљем тексту: Закон) уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица и предузетника, организација рачуноводства, рачуноводствене исправе и врсте пословних књига, услови и начин вођења пословних књига, Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја, годишњег извештаја о пословању, извештаја о корпоративном управљању, извештаји о плаћањима ауторитетима власти и нефинансијско извештавање, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама члана 5. став 1. Закона прописано је да су правна лица и предузетници дужни да вођење пословних књига, признавање и вредновање имовине и обавеза, прихода и расхода, састављање, приказивање, достављање и обелодањивање информација у финансијским извештајима врше у складу са овим законом.

Одредбама члана 5. став 6. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, бр. 89/20, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се на рачуну 014 - *Остала нематеријална имовина*, исказују улагања у осталу нематеријалну имовину која се признаје у складу са рачуноводственом политиком.

На овом рачуну, између осталог, обухвата се оперативни лизинг, односно закупнина плаћена за период дужи од једне године.

Према члану 6. став 3. Правилника, прописано је да се на рачуну 021 - *Грађевинско земљиште*, исказује грађевинско земљиште, у складу са рачуноводственом политиком.

У складу са параграфом 4.44 у *Концепцијалном оквиру за финансијско извештавање* прописано је да се имовина признаје у Билансу стања када је прилив будућих економских користи у ентитет вероватан, и када имовина има цену коштања или вредност која се може поуздано одмерити.

У складу са дефиницијом финансијског лизинга у оквиру МСФИ 16: *Лизинг*, прописано је да финансијски лизинг обухвата лизинг којим се преносе суштински сви ризици и користи који су повезани са власништвом над имовином која је предмет лизинга.

Према параграфу 3. МСФИ 16, прописано је да ентитет треба да примењује овај стандард на све облике лизинга, укључујући лизинг имовине са *правом коришћења уређене уговорима о подзакупу* осим:

(а) лизинга који се односе на истраживање или коришћење минерала, нафте, природног гаса и сличних необновљивих ресурса;

(б) лизинга који се односе на биолошка средства из делокруга МРС 41: *Пољопривреда* која држи корисник лизинга;

(ц) уговора о концесијама за пружање услуга из делокруга IFRIC 12: *Уговори о концесији за пружање услуга*;

(д) лиценци којима давалац лизинга уступа право коришћења интелектуалне својине, а које су у делокругу МСФИ 5: *Приход од уговора са кувцима*; и

(е) права која држи корисник лизинга на основу лиценцих уговора из делокруга МРС 38: *Нематеријална имовина* као што су филмови, видео записи, представе, рукописи, патенти и ауторска права.

Сагласно параграфу 16. МРС 16: *Некрећнине, постројења и опрема*, прописано је да набавна вредност/цена коштања некретнина, постројења и опреме обухвата:

(а) набавну цену, укључујући увозне царине и порезе по основу промета који се не могу рефундирати, након одбитка трговинских попушта и рабата,

(б) све трошкове који се могу директно приписати довођењу средства на локацију и у стање које је неопходно да би средство могло функционисати, на начин на који то очекује руководство,

(ц) иницијалну процену трошкова демонтаже, уклањања средства и обнове подручја на којем је средство лоцирано, што је обавеза која се у ентитету намеће било када се средство набави или као последица коришћења средства у току одређеног периода за све друге сврхе осим за производњу залиха у том периоду.

Имајући у виду све наведено, а на основу расположивих информација из захтева, мишљења смо да би у конкретном случају правно лице требало да прекњижи неотписану вредност нематеријалне имовине (са рачуна 014) на земљиште, односно на рачун 021 у складу са Правилником, с обзиром да су суштински сви ризици и користи који су повезани са поменутим земљиштем сада пренети на правно лице и да је ово земљиште практично постало власништво тог правног лица.

Додатно указујемо да би износ откупне цене, по којој је извршен откуп од Дирекције, требало укључити у набавну вредност земљишта и евидентирати у пословним књигама правног лица такође у оквиру рачуна 021 у складу са Правилником.

Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима које сте изнели у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Службени гласник РС“, бр. 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Службени гласник РС“, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У ЈУНУ 2024. ГОДИНЕ

УРЕДБЕ	
Уредба о усклађивању номенклатуре Царинске тарифе за 2024. годину	Сл. гласник РС, бр. 54 од 20. јуна 2024.
ОДЛУКЕ	
Одлука о емисији дугорочних државних хартија од вредности на међународном финансијском тржишту у оквиру ажурираног ГМТН Програма	Сл. гласник РС, бр. 50 од 07. јуна 2024.
ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о допунама Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларација и других образаца у царинском поступку	Сл. гласник РС, бр. 50 од 07. јуна 2024.
Правилник о измени Правилника о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распоред средстава са тих рачуна	Сл. гласник РС, бр. 55 од 21. јуна 2024.

ССIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336

БИЛТЕН: службена објашњења и стручна
мишљења за примену финансијских прописа,
главни уредник Ана Панчић. – Год. 32,бр.
1 / 2 (1992) – . – Београд: Министарство
финансија Републике Србије,
1992-. – 20 цм

Месечно. –
ISSN 0354-3242 = Билтен, службена
објашњења и стручна мишљења за примену
финансијских прописа
COBISS. SR-ID 43429132