



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 12
децембар 2023.
година LXIII
ISSN 0354-3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 12
децембар 2023.
година LXIII
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, 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 © 2003-2023 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

С А Д Р Ж А Ј
ЈАВНИ ПРИХОДИ
ПОРЕЗИ

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман новчаних средстава која обвезник ПДВ - СОКОЈ потражује на име посебне накнаде из члана 39. Закона о ауторским и сродним правима од обвезника плаћања те накнаде..... 9
2. Обрачун ПДВ ако је у једном пореском периоду започето отпремање добара, односно започето отпремање добара и извршено извозно царињење добара, а иступ добара није потврђен од стране надлежног царинског органа у пореском периоду који следи том пореском периоду..... 12
3. Да ли се обрачунава и плаћа ПДВ по основу преноса новчаних средстава за сврху изградње објекта у оквиру реализације Уговора о финансирању и управљању активностима Потпројекта изградње и опремања објекта Центри изврсности Универзитета у Крагујевцу из средстава кредита Европске инвестиционе банке?..... 16

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Утврђивање капиталног добитка у случају када је обвезник који је власник објекта од 2016. године који користи за обављање делатности (8510 - Предшколско образовање), а који је у току 2022. године експроприсан у корист града Новог Сада, у циљу
-

наставка обављања делатности извршио улагања у куповину
новог објекта 17

2. Да ли се активности израде и развоја различитих софтверских
апликација и решења које обвезник обавља за потребе клијената
(углавном из иностранства) могу сматрати истраживањем и
развојем у смислу одредбе члана 22г Закона о порезу на добит
правних лица?..... 19

3. Утврђивање пореског ослобођења у складу са чланом 50а
Закона о порезу на добит правних лица уколико је обвезник у
2021. години испунио услове за коришћење пореског ослобођења
(у погледу висине улагања и запошљавања нових лица), али је
добит на редном броју 59. Обрасца ПБ 1 исказао у пореском
билансу поднетом за 2022. годину 21

4. У случају када је обвезник започео изградњу стамбено-пословног
објекта за даљу продају и на дан 31. децембра 2021. године
исказао недовршену производњу (на конту 110) која представља
укупне трошкове градње до наведеног датума, да ли се приходи
по основу искњижења станова власницима земљишта могу
умањити по основу трошкова градње (исказаних на рачуну 110
- Недовршена производња) приликом сачињавања пореског
биланса за 2021. годину?..... 23

5. Порески аспект усклађивања плаћања између повезаних лица
применом правила о трансферним ценама 27

6. Остваривање права на пореско ослобођење из члана 50а Закона
о порезу на добит правних лица у случају када обвезник врши
улагања у основна средства куповином грађевинског објекта
који ће користити као пословни простор за обављање делатности
- постаје сувласник над 1/3 идеалног дела објекта, ако сувласник

(над 2/3 идеалног дела објекта) није привео намени и активирао део објекта у свом власништву 32

7. Утврђивање расхода амортизације сталних средстава у складу Законом о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник крајем 2019. године стекао опрему за производњу електричне енергије (хидро турбину) по набавној вредности од 1.000.000 динара, с тим што је обрачун рачуноводствене амортизације (односно пореске) започео 1. јануара 2020. године; утврђена стопа рачуноводствене амортизације је 2,5%, а пореске 10% (јер је средство разврстано у II амортизациону групу), па је као расход амортизације у 2020. години (а и наредним пореским периодима) призната рачуноводствена амортизација 34

8. Обавезе евидентирања прихода по основу примљених аванса, као и могућност умањења истих по основу укупних трошкова градње у случају када је обвезник започео изградњу стамбено-пословног објекта за даљу продају и на дан 31. децембра 2021. године исказао недовршену производњу (на конту 10) која представља укупне трошкове градње до наведеног датума, а до истог датума (31. децембар 2021. године) није било продаје станова јер нису били усељиви, али су за неколико станова примљени аванси..... 37

9. Да ли се приликом састављања консолидованог пореског биланса капитални добици једног члана друштва могу пребити са капиталним губицима другог члана друштва у складу са Законом о порезу на добит правних лица? 46

10. Да ли постоји обавеза обрачуна и плаћања пореза по одбитку уколико пружалац услуга (нерезидентно правно лице из Руске Федерације) оствари од обвезника (резидентног правног лица) приход по основу пружене услуге клиничког испитивања лека и трошкова насталих у вези са тим испитивањима? 49

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Порез на пренос апсолутних права по основу размене стана за сусвојински удео на другом стану 51
2. Порески третман стазе за тестирање гума са аспекта пореза на имовину 52
3. а) Да ли чин потписивања Споразума који за циљ има развргнуће имовине и којим се мења облик својине (са права заједничке својине у којој су удели одредиви - али нису унапред одређени, на право сусвојине у којој је одређен обим удела у власништву) подлеже опорезивању сходно Закону о порезима на имовину? 57
- б) Уколико би се потенцијално утврдило да је банка стекла додатни удео у власништву након закључења споразума, да ли би додатно стечен удео био ослобођен од плаћања пореза на наслеђе и поклон, с обзиром на то да је исти удео добијен без накнаде од стране Републике Србије? 57

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Остваривање права на ослобођење од плаћања пореза на зараду и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање у случају заснивања радног односа са лицем које је као незапослено остваривало накнаду од Националне службе за запошљавање 59
 2. Порески третман прихода по основу капиталног добитка који физичко лице оствари у случају продаје непокретности стечене поклоном од родитеља 66
 3. Постојање повезаности између два привредна субјекта 69
-

-
4. Порески третман прихода по основу капиталног добитка оствареног од продаје акција стечених без накнаде 73

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Који је орган надлежан за издавање доказа да је лице законски заступник вишеструко ометеног детета које је у отвореној заштити у циљу остваривања пореског ослобођења из члана 5. став 1. тачка 2а Закона?..... 77

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Да ли обвезник може да поднесе измењену пореску пријаву за порез на додату вредност у случају када је покренут и окончан поступак пореске контроле за порески период у коме је првобитна пореска пријава и поднета?..... 79
2. Достављање пореског акта..... 80
3. Достављање пореског акта слањем препоручене пошिल्ке 84

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман дивиденди које резидентно правно лице у 2023. години намерава да исплати нерезидентном правном лицу из Руске Федерације при чему се наводи следеће:

- нерезидентно правно лице из Руске Федерације власник је више од 25 одсто акција резидентног правног лица и то за период који је дужи од 365 дана;

- нерезидентно правно лице из Руске Федерације није (у резидентно правно лице) директно инвестирало 100.000 америчких долара, али је његова ћерка фирма (регистрована у Руској Федерацији) извршила ту инвестицију (уплату);

- ниједна расподела дивиденди није извршена од 2021. године;

- одговарајућу потврду о резидентности ће, на дан исплате дивиденди, доставити нерезидентно правно лице из Руске Федерације (прималац дивиденди) 87

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у децембру 2023. године.....91

ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман новчаних средстава која обвезник ПДВ - СОКОЈ потражује на име посебне накнаде из члана 39. Закона о ауторским и сродним правима од обвезника плаћања те накнаде

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000233346 2023 10520 004 000 011 004 од 22.12.2023. 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), пореска основица код промета добара и услуга јесте 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 коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано. С тим у вези, када обвезник ПДВ - СОКОЈ, који обавља делатност колективног остваривања одређених имовинских права аутора музичких дела и носилаца ауторског права на музичким делима, потражује новчана средства на име посебне накнаде из члана 39. Закона о ауторским и сродним правима („Службени гласник РС“, бр. 104/09, 99/11, 119/12, 29/16 - одлука УС и 66/19) од обвезника плаћања те накнаде, реч је о накнади за промет услуга за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ по пореској стопи од 20%. У рачуну за промет предметне услуге обвезник ПДВ - СОКОЈ исказује обрачунати ПДВ у складу са Законом. Поред тога, када обвезник ПДВ - СОКОЈ врши промет и за тај промет наплаћује посебну накнаду из члана

39. Закона о ауторским и сродним правима у своје име, а за рачун других организација за колективно остваривање одређених права, има право да ПДВ обрачунат за промет услуга обвезника ПДВ - других организација одбије као претходни порез од ПДВ који дугује у складу са Законом.

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 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.

Промет услуга, у смислу овог закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона (члан 5. став 1. Закона).

У складу са одредбом члана 17. став 1. Закона, пореска основица (у даљем тексту: основица) код промета добара и услуга јесте 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.

Према одредби члана 23. став 1. Закона, општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 20%.

Сагласно одредби члана 27. Закона, претходни порез је износ ПДВ обрачунат у претходној фази промета добара и услуга, односно плаћен при увозу добара, а који обвезник може да одбије од ПДВ који дугује.

Према одредбама члана 28. став 1. Закона, право на одбитак приходног 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.

Право на одбитак претходног пореза, према одредбама члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом или 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.

Сагласно одредби става 4. истог члана Закона, право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1-3. овог члана.

Рачуном из става 2. тачка 1) овог члана сматра се електронска фактура која је прихваћена, односно за коју се сматра да је прихваћена у складу са законом којим се уређује електронско фактурисање (члан 28. став 5. Закона).

Ако је електронска фактура из става 5. овог члана прихваћена најкасније до истека рока за предају пореске пријаве за порески период у којем је настала пореска обавеза у складу са овим

законом, обвезник може да оствари право на одбитак претходног пореза најраније за порески период у којем је пореска обавеза настала, независно од тога да ли је електронска фактура издата на дан настанка пореске обавезе или после тог дана (члан 28. став 6. Закона).

Према одредби члана 39. став 1. Закона о ауторском и сродним правима, када се ауторско дело умножава без дозволе аутора, сходно одредбама члана 46. ст. 1. и 2. овог закона, аутори дела за која се, с обзиром на њихову природу, може очекивати да ће бити умножавана фотокопирањем или снимањем на носаче звука, слике или текста за личне некомерцијалне потребе физичких лица (књижевна, музичка, филмска дела и др.) имају право на посебну накнаду од увоза, односно продаје техничких уређаја и празних носача звука, слике и текста за које се оправдано може претпоставити да ће бити коришћени за такво умножавање.

2. Обрачун ПДВ ако је у једном пореском периоду започето отпремање добара, односно започето отпремање добара и извршено извозно царинење добара, а иступ добара није потврђен од стране надлежног царинског органа у пореском периоду који следи том пореском периоду

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000384453 2023 10520 004 000 011 004 од 14.12.2023. 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) и Правилником 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 и 96/23, у даљем тексту: Правилник), пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за отпремање добара у иностранство у складу са чланом 24. став 1. тач.

2) и 3) Закона, тј. за извоз добара може да оствари обвезник ПДВ ако поседује извозну декларацију која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србије (у даљем тексту: извозна декларација) у електронском облику, односно оверену копију извозне декларације у папирном облику, о извршеном извозу добара издату у складу са царинским прописима. С тим у вези, ако је у једном пореском периоду започето отпремање добара, односно започето отпремање добара и извршено извозно царињење добара, а иступ добара потврђен од стране надлежног царинског органа у пореском периоду који следи том пореском периоду, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона обвезник ПДВ може да оствари за порески период у којем поседује извозну декларацију. За порески период у којем је започето отпремање добара, односно започето отпремање добара и извршено извозно царињење добара обвезник ПДВ нема обавезу да обрачуна ПДВ. Међутим, ако је у једном пореском периоду започето отпремање добара, односно започето отпремање добара и извршено извозно царињење добара, а иступ добара није потврђен од стране надлежног царинског органа у пореском периоду који следи том пореском периоду, обвезник ПДВ је дужан да обрачуна ПДВ за порески период у којем је започето отпремање добара, односно започето отпремање добара и извршено извозно царињење добара. ПДВ се обрачунава на основицу утврђену Законом. Наиме, узимајући у обзир да основицу за обрачунавање ПДВ чини износ накнаде који обвезник ПДВ прима или треба да прими од примаоца добара или трећег лица, у коју није укључен ПДВ, обрачунавање ПДВ врши се применом прерачунате пореске стопе од 16,6667% на износ накнаде за промет добара који се опорезује по општој стопи ПДВ од 20%, односно применом прерачунате пореске стопе од 9,0909% на износ накнаде за промет добара који се опорезује по посебној стопи ПДВ од 10%.

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, 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 (члан 4. став 1. Закона).

Сагласно одредби члана 17. став 1. Закона, пореска основица (у даљем тексту: основица) код промета добара и услуга јесте 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).

Према ставу 3. члана 17. 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.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 2) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за промет добара која обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство.

Одредбом члана 24. став 1. тачка 3) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за промет добара која инострани прималац или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство.

Према одредби члана 80. став 1. Правилника, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона за добра која се шаљу или отпремају у иностранство (у даљем тексту: извоз добара) обвезник ПДВ може да оствари ако поседује извозну декларацију која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србије (у даљем тексту: извозна декларација) у електронском облику, односно оверену копију извозне декларације у папирном облику, о извршеном извозу добара издату у складу са царинским прописима.

Ако је у једном пореском периоду започето отпремање добара, односно започето отпремање добара и извршено извозно царинење добара, а иступ добара потврђен од стране надлежног царинског органа у пореском периоду који следи том пореском периоду, пореско ослобођење из члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона обвезник ПДВ може да оствари за порески период у којем поседује извозну декларацију. За порески период у којем је започето отпремање добара, односно започето отпремање добара и извршено извозно царинење добара обвезник ПДВ нема обавезу да обрачуна ПДВ (став 2. истог члана Правилника).

Ако је у једном пореском периоду започето отпремање добара, односно започето отпремање добара и извршено извозно царинење добара, а иступ добара није потврђен од стране надлежног царинског органа у пореском периоду који следи том пореском периоду, обвезник ПДВ је дужан да обрачуна ПДВ за порески период у којем је започето отпремање добара, односно започето отпремање добара и извршено извозно царинење добара (члан 80. став 3. Правилника).

Према ставу 4. истог члана Правилника, ако је обвезник ПДВ обрачунао ПДВ за порески период у којем је започето отпремање добара, односно започето отпремање добара и извршено извозно царинење добара у складу са ст. 2. и 3. овог члана, има право да за порески период у којем поседује извозну декларацију смањи

износ основице и износ обрачунатог ПДВ и да оствари пореско ослобођење из члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона.

3. Да ли се обрачунава и плаћа ПДВ по основу преноса новчаних средстава за сврху изградње објекта у оквиру реализације Уговора о финансирању и управљању активностима Потпројекта изградње и опремања објекта Центри изврности Универзитета у Крагујевцу из средстава кредита Европске инвестиционе банке?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000409327 2023 10520 004 000 011 005 од 14.12.2023. год.)

По основу преноса новчаних средстава од стране Факултета медицинских наука Универзитета у Крагујевцу и Института за информационе технологије Крагујевац Универзитету у Крагујевцу, као и преноса тих новчаних средстава од стране Универзитета у Крагујевцу Јединици за управљање пројектима у јавном сектору д.о.о. Београд, за сврху изградње објекта (за који је одобрење за изградњу дато Граду Крагујевцу и Републици Србији - Министарству просвете, науке и технолошког развоја), у оквиру реализације Уговора о финансирању и управљању активностима Потпројекта изградње и опремања објекта Центри изврности Универзитета у Крагујевцу из средстава кредита Европске инвестиционе банке бр. 53/5 од 20.05.2013. године закљученог између Републике Србије - Министарства просвете, науке и технолошког развоја, Града Крагујевца, Универзитета у Крагујевцу и „ЈУП Истраживање и развој“ д.о.о. Београд, по децентрализованом моделу, не настаје пореска обавеза у смислу 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), што значи да се по том основу ПДВ не обрачунава и не плаћа.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Утврђивање капиталног добитка у случају када је обвезник који је власник објекта од 2016. године који користи за обављање делатности (8510 - Предшколско образовање), а који је у току 2022. године експроприсан у корист града Новог Сада, у циљу наставка обављања делатности извршио улагања у куповину новог објекта

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-912/2022-04 од 01.12.2023. год.)

У конкретном случају, обвезник је власник објекта од 2016. године који користи за обављање делатности (8510 - Предшколско образовање), а који је у току 2022. године експроприсан у корист града Новог Сада. С обзиром да је обвезник имао сазнање да ће предметни објекат бити предмет експропријације, а у циљу наставка обављања делатности, извршио је улагања у куповину новог објекта у који је морао уложити значајна средства.

Сагласно члану 27. став 1. тачка 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), капитали добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) непокретности које је користио, односно које користи као основно средство за обављање делатности укључујући и непокретности у изградњи.

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 капитали губитак.

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.

Законом о експропријацији („Службени гласник РС“, бр. 53/95 ... 106/16 - аутентично тумачење), прописано је да се непокретности могу експроприсати или се својина на њима може ограничити само у јавном интересу утврђеном на основу закона, уз накнаду која не може бити нижа од тржишне, при чему се даном правоснажности решења о експропријацији мења сопственик на експроприсаној непокретности (потпуна експропријација),

Сагласно наведеном закону, експропријацијом непокретности (објеката у власништву обвезника) престаје обвезничково право својине на предметној непокретности, при чему корисник експропријације исплаћује (обвезнику) накнаду чија је висина утврђена на основу процењене (тржишне) вредности непокретности.

С тим у вези, када се, сагласно правоснажном решењу о експропријацији, пренесе право власништва на непокретностима са обвезника на друго лице, а корисник експропријације (по основу извршеног преноса) исплати обвезнику накнаду (која не може бити нижа од тржишне), сматрамо да се ради о преносу непокретности уз накнаду по основу ког обвезник утврђује капитални добитак, односно губитак, у складу са чланом 27. Закона, при чему извршено улагање у куповину новог објекта (за обављање делатности) не умањује капитални добитак утврђен на претходно наведен начин.

2. Да ли се активности израде и развоја различитих софтверских апликација и решења које обвезник обавља за потребе клијената (углавном из иностранства) могу сматрати истраживањем и развојем у смислу одредбе члана 22г Закона о порезу на добит правних лица?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-435/2023-04 од 01.12.2023. год.)

У складу са одредбом члана 22г став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 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, у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се сматра трошковима који су непосредно повезани са истраживањем и развојем које обвезник обавља у Републици Србији (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.

Сагласно наведеним одредбама, право из члана 22г Закона обвезник може да користи искључиво уколико пројекат истраживања или развоја спроводи за себе, а не за другог, што значи да би

(евентуално) остварени резултати и користи конкретног пројекта припадали обвезнику који их спроводи, а не другом лицу. С тим у вези, уколико активности развоја софтверских решења обвезник обавља услужно, тј. за потребе клијената - других правних лица, независно од тога да ли су клијенти из Србије или иностранства, обвезник (у том случају) не остварује право на коришћење пореске погодности из члана 22г Закона.

3. Утврђивање пореског ослобођења у складу са чланом 50а Закона о порезу на добит правних лица уколико је обвезник у 2021. години испунио услове за коришћење пореског ослобођења (у погледу висине улагања и запошљавања нових лица), али је добит на редном броју 59. Обрасца ПБ 1 исказао у пореском билансу поднетом за 2022. годину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-557/2023-04 од 01.12.2023. год.)

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

Сразмерни износ улагања у основна средства из члана 50а став 1. Закона, извршених на територији Републике, утврђује се на начин прописан Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 20/14 ... 97/21, у даљем тексту: Правилник) и исказује на Обрасцу СУ, као однос вредности основних средстава за која је извршено улагање по основу ког се признаје право на порески подстицај из члана 50а Закона (исказане на ред. бр. 1. и 3. Обрасца СУ) и вредности укупних основних средстава (исказане на редном броју 4. Обрасца СУ).

Сагласно члану 6. став 2. Правилника, у Образац СУ уносе се подаци из пословних књига обвезника о стању и кретању имовине, односно основних средстава, у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП. Основна средства се не коригују за процењену, односно фер вредност коју обвезник (сагласно прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП) врши након почетног признавања.

Обвезник који је обављао делатност пре пореског периода у коме је први пут извршио улагања по члану 50а Закона, под редним бројем 4. исказује податак о износу улагања исказаних на редном броју 1. укључујући и набавну вредност основних средстава за која, у моменту стицања права на пореско ослобођење, не испуњава услов за остваривање права на пореско ослобођење у смислу члана 50а Закона (нпр. набављено основно средство за које није извршено плаћање добављачу), увећаних за износ набавне вредности затечених основних средстава, као и осталих основних средстава евидентираних у пословним књигама обвезника, умањене по основу исправке вредности тих основних средстава (у даљем тексту: садашња вредност основних средстава) за која обвезник нема право на пореско ослобођење из члана 50а Закона, на последњи дан периода у коме је испунио услове за коришћење овог ослобођења.

На редном броју 4. обвезник исказује износ садашње вредности основних средстава за која не остварује право на ово пореско ослобођење и то у истом износу до истека пореског ослобођења из члана 50а Закона (члан 6. став 5. Правилника).

Имајући у виду наведено, обвезник који је обављао делатност пре пореског периода у коме је први пут извршио улагања по члану 50а Закона, приликом утврђивања сразмере улагања, на редном броју 4. Обрасца СУ уноси садашњу вредност затечених основних средстава која се утврђује на последњи дан пореског периода у којем је испунио услове за коришћење предметног пореског подстицаја. Према томе, уколико је обвезник у 2021. години испунио услове за коришћење пореског ослобођења (у погледу висине улагања и запошљавања нових лица), али је добит на редном броју 59. Обрасца ПБ 1 исказао у пореском билансу поднетом за 2022. годину, пореско ослобођење може да користи од 2022. године, при чему уз порески биланс (за ту годину) подноси и Образац СУ. У том случају, на редном броју 4. Обрасца СУ (поднетом уз порески биланс за 2022. годину) обвезник исказује садашњу вредност затечених основних средстава (и других средстава за која нема право на пореско ослобођење из члана 50а Закона) утврђену на последњи дан периода у коме је испунио услове за коришћење пореског ослобођења, тј. на дан 31.12.2021. године.

4. У случају када је обвезник започео изградњу стамбено-пословног објекта за даљу продају и на дан 31. децембра 2021. године исказао недовршену производњу (на конту 110) која представља укупне трошкове градње до наведеног датума, да ли се приходи по основу искњижења станова власницима земљишта могу умањити по основу

трошкова градње (исказаних на рачуну 110 - Недовршена производња) приликом сачињавања пореског биланса за 2021. годину?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-388/2023-04 од 01.12.2023. год.)

У конкретном случају, а како наводите у поднетом допису, као и допуни достављеној мејлом, обвезник (који за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима примењује МСФИ за МСП) је започео изградњу стамбено-пословног објекта за даљу продају и на дан 31. децембра 2021. године је исказао недовршену производњу (на конту 110) која представља укупне трошкове градње до наведеног датума. Са власницима земљишта закључен је уговор и оверен код јавног бележника да на име земљишта добијају одређени број станова са крајњим роком усељења до 31. децембра 2021. године. До истог датума (31. децембар 2021. године) није било продаје станова (технички пријем извршен је почетком јануара 2022. године). У поступку пореске контроле пореза на добит за 2021. годину повећавају се приходи по основу искњижења станова власницима земљишта, па се, с тим у вези, поставило питање да ли се предметни приходи могу умањити по основу трошкова градње (исказаних на рачуну 110 - Недовршена производња) приликом сачињавања пореског биланса за 2021. годину.

У смислу члана 7. став 1. и члана 23. 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), за утврђивање опорезиве добити признају се расходи, односно приходи у износима утврђеним у билансу успеха, који је сачињен у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима

се уређује рачуноводство, осим расхода, односно прихода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

Према прописима о рачуноводству и МСФИ за МСП (Одељак 13 - *Залихе*), залихе су средства:

(а) која се држе ради продаје у уобичајеном току пословања;

(б) у процесу производње за такву продају; или

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

Параграфом 13.20 МСФИ за МСП прописано је да када се залихе продају, ентитет треба да призна књиговодствену вредност тих залиха као расход у периоду у ком се признаје и приход повезан са њима.

У смислу прописа о рачуноводству, на одговарајућим рачунима Класе 1: *Залихе и ситална средства намењена продаји*, исказују се, између осталог, објекти које обвезник гради ради продаје у редовном пословању. Предметни објекти се воде као залихе све док обвезник не пренесе контролу над њима на друго лице - купца. Током изградње објекти се евидентирају као недовршена производња (на рачунима групе 11), а по довршавању се преносе на готове производе (рачуни групе 12).

Имајући у виду претходно наведено, уколико је обвезник, као у конкретном случају, дужан да у складу са МСФИ за МСП и прописима о рачуноводству, у пореском периоду (2021. године) исказе приходе по основу станова пренетих власницима земљишта, он у истом пореском периоду (сходно параграфу 13.20 МСФИ за МСП) треба да исказе и расходе у висини књиговодствене вредности тих станова, при чему се тако исказани приходи и расходи признају у пореском билансу обвезника сачињеном за порески период (2021. године), сагласно одредбама чл. 7. и 23. Закона.

Одредбама члана 4. 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 је Пореска управа дужна да остварује сва права и обавезе из порескоправног односа у складу са законом.

У случајевима када је Пореска управа овлашћена да делује на основу дискреционих овлашћења, дужна је да делује у складу са сврхом тих овлашћења и у оквиру закона.

Пореска управа је 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 123. 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 овим законом.

Ако се у пореској контроли утврде неправилности или пропусти у извршавању обавеза из порескоправног односа, пореском обвезнику се налаже да их отклони.

Порески инспектор је службено лице које је овлашћено да врши пореску контролу на основу налога за пореску контролу, односно позива за пореску контролу.

Сагласно наведеном, порески инспектор након спроведеног поступка провере и утврђивања законитости и правилности испуњавања пореске обавезе, поступка провере тачности, потпуности и усклађености са законом података исказаних у пореској пријави, пореском билансу, рачуноводственим извештајима и

другим евиденцијама пореског обвезника, при чему 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, доноси записник о пореској контроли који се доставља пореском обвезнику. Порески обвезник подноси примедбе у року од осам дана од дана пријема записника и ако порески инспектор утврди да су у примедбама изнети нови докази и чињенице због којих би требало променити чињенично стање утврђено у записнику, саставља допунски записник. Ако порески инспектор сматра да у примедбама нису изнети докази којима се мења чињенично стање утврђено у записнику, у року од 60 дана од дана достављања записника, доноси решење у поступку пореске контроле.

5. Порески аспект усклађивања плаћања између повезаних лица применом правила о трансферним ценама

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-188/2023-04 од 01.12.2023. год.)

Како произилази из садржине поднетог дописа, компанија „А“ (Група) послује широм света и познати је произвођач регулатора прозора за аутомобиле, система врата и седишта за аутомобиле, система за затварање и електрични погон за аутомобилску индустрију. Група има за циљ постизање врхунских резултата у сарадњи са локалним правним лицима, па је, с тим у вези, основала и привредно друштво у Србији - привредно друштво „Б“ (обвезник) које ће пословати као рутински уговорни произвођач. Између обвезника и нерезидентног правног лица које је члан Групе (принципал) закључен је Уговор о уговорној производњи (Уговор) у складу са којим принципал ангажује обвезника за активности уговорне производње, као и за продају готових производа трећим лицима или принципалу, под условима и у складу са одредбама тог

уговора. Такође, Уговором су дефинисане обавезе и одговорности принципала и обвезника, као и накнада коју ће обвезник примати за функције које обавља и ризике које сноси. Како би се осигурало да обвезник оствари резултат (нето маржу) која је у складу са принципом „ван дохвата руке“, постојаће месечна и годишња усклађивања по основу трансферних цена од стране принципала ка обвезнику, или обрнуто у случају да обвезник не достигне циљану маржу на укупне трошкове на крају пореског периода. Месечна усклађивања трансферних цена обухватају разлику између планираних прихода за које се очекује да ће бити фактурисани од стране обвезника ка купцима по основу продаје производа за одређени период и планираних трошкова обвезника увећаних за циљану маржу. Независно од тога принципал ће обвезнику плаћати накнаду за производе које обвезник продаје директно принципалу, а која ће бити одређена на основу трошкова увећаних за маржу од 5% и фактура за продате производе ће бити достављена принципалу. На крају године обвезник проверава свој стварни резултат (нето маржу) и уколико постоји потреба уследиће додатно годишње усклађивање, односно фактурисање по основу трансферних цена од стране принципала ка обвезнику, или обрнуто у случају да обвезник није остварио циљану маржу (или маржу у распону који је у складу са принципом „ван дохвата руке“). С тим у вези, ако у пореском периоду стварни резултат (нето маржа) обвезника прелази ниво циљане марже (или марже у распону који је у складу са принципом „ван дохвата руке“), принципал ће издати фактуру обвезнику како би поравнали оперативни резултат на ниво који је у складу са принципом „ван дохвата руке“, што представља негативно годишње усклађивање по основу трансферних цена. Ако се у пореском периоду стварни резултат (нето маржа) обвезника налази испод нивоа циљане марже (или марже у распону који је у складу са принципом „ван дохвата руке“), обвезник ће издати фактуру принципалу за усклађивање по основу трансферних цена које ће омогућити да оствари резултат који је у складу са принципом „ван дохвата руке“, што представља

позитивно годишње усклађивање по основу трансферних цена. У вези са претходно наведеним поставила су се следећа питања: да ли се у случају када обвезник треба да изврши негативно месечно или годишње усклађивање по основу трансферних цена цео износ таквог плаћања третира као одбитни у смислу пореза на добит правних лица без захтева за додатном документацијом; да ли плаћања по основу Уговора (било да је реч о годишњим или месечним усклађивањима) за сврхе трансферних цена треба посматрати на обједињеној основи са приходима и расходима које је обвезник остварио у оквиру активности производње и испоруке производа купцима; да ли је укупан износ плаћања по основу негативних месечних и годишњих усклађивања по основу трансферних цена извршен од стране обвезника принципалу предмет опорезивања порезом по одбитку?

Одредбом члана 6. став 1. Закона о порез на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... и 118/21, у даљем тексту Закон) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит.

Опорезива добит утврђује се 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 (члан 6. став 2. Закона).

У смислу члана 7. став 1. Закона, за утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним у билансу успеха, који је сачињен у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима се уређује рачуноводство, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

Сагласно одредби члана 40. став 1. Закона, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу: 1) дивиденди и удела у добити у правном лицу, укључујући и дивиденду из члана 35. овог закона; 2) накнада од ауторских и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада); 3) камата, 4) накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике; 5) накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања, независно од места њиховог пружања или коришћења, односно места где ће бити пружене или коришћене.

Чланом 59. став 1. Закона прописано је да се трансферном ценом сматра цена настала у вези са трансакцијама средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима.

Према одредби члана 60. ст. 1. и 3. Закона, обвезник је дужан да трансакције из члана 59. став 1. овог закона посебно прикаже у свом пореском билансу, при чему је дужан да уз порески биланс приложи документацију у оквиру које и на начин који пропише министар финансија, заједно са трансакцијама из члана 59. став 1. Закона, посебно приказује вредност истих трансакција по ценама које би се оствариле на тржишту таквих или сличних трансакција да се није радило о повезаним лицима (принцип „ван дохвата руке“).

Одредбом члана 60. став 7. Закона прописано је да је, у смислу става 3. овог члана, за потребе приказивања вредности трансакција са повезаним лицем по трансферној цени и њене вредности по цени утврђеној по принципу „ван дохвата руке“ дозвољена, када је то примерено околностима случаја, примена обједињеног приступа за већи број појединачних трансакција, односно разложеног приступа у случају сложених трансакција, где је једном трансакцијом обухваћен већи број појединачних трансакција.

Одредбом члана 60. став 8. Закона прописано је да у случају да се обвезникова трансферна цена по основу трансакције са појединачним повезаним лицем разликује од цене те трансакције утврђене применом принципа „ван дохвата руке“, он је дужан да у пореску основицу укључи:

1) износ позитивне разлике између прихода по основу трансакције по цени утврђеној применом принципа „ван дохвата руке“ и прихода по основу те трансакције по трансферној цени, или

2) износ позитивне разлике између расхода по основу те трансакције по трансферној цени и расхода по основу те трансакције по цени утврђеној применом принципа „ван дохвата руке“.

Сходно члану 5. став 2. тачка 1) Правилника о трансферним ценама и методама које се по принципу „ван дохвата руке“ примењују код утврђивања трансакција међу повезаним лицима („Службени гласник РС“, бр. 61/13 ... 95/21, у даљем тексту: Правилник), документација о трансферним ценама нарочито укључује податке о врстама трансакција са појединачним повезаним лицима (дефинисање врста трансакција, њихов опис, да ли су закључени уговори у писаној форми - најважнији елементи закључених уговора, постоји ли могућност да се свака трансакција посматра појединачно, образложење разлога за примену обједињеног или разложног приступа из члана 60. став 7. Закона).

Имајући у виду претходно наведено, уколико обвезник у својим пословним књигама, а у складу са прописима о рачуноводству, искаже расход (или смањење прихода) на име месечног, односно годишњег усклађивања накнаде коју је дужан да по Уговору исплати принципалу, при чему је предметна накнада утврђена у складу са принципом „ван дохвата руке“ (што обвезник приказује у оквиру документације о трансферним ценама коју подноси уз порески биланс), сматрамо да обвезник (у том случају) није дужан да по наведеном основу у пореском билансу врши корекцију основице пореза на добит у складу са одредбом члана 60. став 8. Закона.

За потребе приказивања вредности трансакција (плаћања по основу Уговора, било да је реч о месечним или годишњим усклађивањима) по трансферној цени и њене вредности по цени утврђеној по принципу „ван дохвата руке“, обвезник може применити обједињени приступ уколико су испуњени услови прописани чланом 60. став 7. Закона, односно чланом 5. став 2. Правилника.

Напомињемо да приход који, по основу плаћања извршених у складу са Уговором, оствари принципал (од стране обвезника), према нашем мишљењу, није предмет опорезивања порезом по одбитку у смислу одредаба члана 40. став 1. Закона.

Поред тога, напомињемо да надлежни орган Пореске управе у поступку пореске контроле, у складу са одредбама закона којим се уређује порески поступак и пореска администрација, на основу свих расположивих доказа утврђује неопходне чињенице које су од значаја за утврђивање пореске обавезе, у складу са Законом.

6. Остваривање права на пореско ослобођење из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у случају када обвезник врши улагања у основна средства куповином грађевинског објекта који ће користити као пословни простор за обављање делатности - постаје сувласник над 1/3 идеалног дела објекта, ако сувласник (над 2/3 идеалног дела објекта) није привео намени и активирао део објекта у свом власништву

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-547/2023-04 од 01.12.2023. год.)

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

Према члану 50а став 2. Закона, улагањем у основна средства од стране другог лица, у смислу става 1. овог члана, сматра се и улагање у основни капитал и повећање основног капитала у складу са законом.

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 врши улагања у основна средства куповином грађевинског објекта који ће користити као пословни простор за обављање делатности (наведених у оснивачком акту, односно другом акту обвезника). Након исплате уговорене цене обвезник постаје сувласник над $1/3$ идеалног дела објекта, а његово право се (у наведеној сразмери) уписује у катастру непокретности. Поред тога, купопродајним уговором тачно је одређен физички простор који ће обвезник користити за властите потребе. Обвезник планира да, након исплате купопродајне цене, део објекта (који му уговором припада) стави у употребу, односно да предметно улагање евидентира у својим пословним књигама.

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 $1/3$ идеалног дела објекта, при чему истовремено део објекта (у наведеној сразмери) и користи за обављање претежне делатности (или делатности које су уписане у његовом оснивачком или другом акту), 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 сувласник (над $2/3$ идеалног дела објекта) није привео намени и активирао део објекта у његовом власништву.

Напомињемо да надлежни орган Пореске управе у поступку пореске контроле, у складу са одредбама закона који уређује порески поступак и пореску администрацију, на основу свих расположивих доказа утврђује неопходне чињенице које су (у конкретном случају) од значаја за утврђивање пореске обавезе, у складу са Законом.

7. Утврђивање расхода амортизације сталних средстава у складу Законом о порезу на добит правних лица у случају када је обвезник крајем 2019. године стекао опрему за производњу електричне енергије (хидро турбину) по набавној вредности од 1.000.000 динара, с тим што је обрачун рачуноводствене амортизације (односно пореске) започео 1. јануара 2020. године; утврђена стопа рачуноводствене амортизације је 2,5%, а пореске 10% (јер је средство разврстано у II амортизациону групу), па је као расход амортизације у 2020. години (а и наредним пореским периодима) призната рачуноводствена амортизација

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000265676 2023 10520 004 000 011 004 од 01.12.2023. год.)

Чланом 10б став 1. Закона 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) прописано је да се амортизација сталних средстава признаје као расход у износу и на начин утврђен овим законом.

На основу члана 106 став 9. Закона, министар финансија донео је Правилник о амортизацији сталних средстава која се признаје за пореске сврхе („Службени гласник РС“, бр. 93/19, у даљем тексту: Правилник), којим се уређују начин разврставања сталних средстава по групама, врсте нематеријалних средстава и начин утврђивања амортизације сталних средстава за пореске сврхе, а чије се одредбе примењују на стална средства стечена почев од 1. јануара 2019. године, односно почев од првог дана пореског периода који почиње у 2019. години.

Сходно члану 3. став 1. Правилника, пореска амортизација сталних средстава утврђује се применом пропорционалне методе за свако стално средство посебно, на начин прописан овим правилником.

Према члану 3. став 2. Правилника, набавна вредност сталног средства за сврху обрачуна пореске амортизације (у даљем тексту: набавна вредност) представља вредност по којој је средство први пут признато у пословним књигама у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП (у даљем тексту: прописи о рачуноводству).

Сагласно члану 3. став 3. Правилника, набавна вредност не може се мењати током трајања обрачуна пореске амортизације, осим у случају накнадних улагања која се у складу са прописима о рачуноводству укључују у набавну вредност сталног средства (у даљем тексту: накнадна улагања).

Према члану 3. став 4. Правилника, уколико је износ амортизације обрачунат у складу са прописима о рачуноводству (у даљем тексту: рачуноводствена амортизација) нижи од износа пореске амортизације, утврђене у складу са ставом 1. овог

члана, као расход амортизације у пореском периоду признаје се рачуноводствена амортизација.

У купан износ амортизације утврђене за свако стално средство посебно, признаје се највише до износа набавне вредности сваког сталног средства посебно, увећане за евентуална накнадна улагања (члан 3. став 5. Правилника).

Обрачун пореске амортизације започиње и престаје истовремено са обрачуном рачуноводствене амортизације (члан 3. став 6. Правилника).

У случају када је у пореском периоду стално средство отуђено, односно уништено, као расход у том пореском периоду признаје се износ позитивне разлике између неотписане пореске и неотписане рачуноводствене вредности тог средства која се утврђује у пореском периоду у којем је дошло до престанка обрачуна амортизације, при чему се тако утврђена разлика умањује за расход обезвређења који се признаје у истом пореском периоду у складу са Законом (члан 3. став 7. Правилника).

Сагласно члану 3. став 8. Правилника, неотписана пореска вредност из става 7. овог члана утврђује се тако што се набавна вредност, увећана за накнадна улагања, умањи за износ пореске амортизације.

Сходно члану 7. став 1. тачка 9) Правилника, обвезник је дужан да за свако стално средство појединачно обезбеди податак о износу неотписане пореске вредности на крају пореског периода.

У конкретном случају, обвезник је крајем 2019. године стекао опрему за производњу електричне енергије (хидро турбину) по набавној вредности од 1.000.000 динара, с тим што је обрачун рачуноводствене амортизације (односно пореске) започео 1. јануара 2020. године. Утврђена стопа рачуноводствене амортизације је 2,5%, а пореске 10% (јер је средство разврстано у II амортизациону групу), па је, у складу са чланом 3. став 4. Правилника, као расход

амортизације у 2020. години (а и наредним пореским периодима) призната рачуноводствена амортизација.

Укупно признат расход амортизације појединачног сталног средства (за све пореске периоде у којима се врши признавање расхода по основу амортизације) може да буде једнак набавној вредности сталног средства (увећаној за евентуална накнадна улагања), независно да ли се (у сваком од пореских периода у ком се врши обрачун) као расход признаје рачуноводствена или амортизација обрачуната у складу са чланом 3. став 1. Правилника. Према томе, уколико (у конкретном случају) на крају јесте године (тј. пореског периода) укупан трошак амортизације који је признат у пореском билансу (за свих претходних пореских периода) износи нпр. 250.000 динара (из разлога што се као расход признавала рачуноводствена амортизација обрачуната по стопи од 2,5%), предметно средство се амортизује и у наредним пореским периодима све док су испуњени услови прописани чланом 10б став 1. Закона, односно чланом 3. став 4. Правилника.

С тим у вези, неотписана пореска вредност, за коју обвезник мора да обезбеди податак у складу са чланом 7. став 1. тачка 9) Правилника, представља разлику између набавне вредности сталног средства (која је увећана за евентуална накнадна улагања) и укупног износа амортизације који је признат за пореске сврхе, независно да ли се као расход признавала рачуноводствена или амортизација утврђена у складу са чланом 3. став 1. Правилника.

8. Обавезе евидентирања прихода по основу примљених аванса, као и могућност умањења истих по основу укупних трошкова градње у случају када је обвезник започео изградњу стамбено-пословног објекта за даљу продају и на дан 31. децембра 2021. године исказао недовршену производњу (на конту 10) која представља укупне трошкове градње до наведеног датума, а до истог датума (31. децембар 2021.

године) није било продаје станова јер нису били усељиви, али су за неколико станова примљени аванси

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-381/2023-04 од 01.12.2023. год.)

У конкретном случају, а како наводите у поднетом допису, обвезник је започео изградњу стамбено-пословног објекта за даљу продају и на дан 31. децембра 2021. године је исказао недовршену производњу (на конту 10) која представља укупне трошкове градње до наведеног датума. До истог датума (31. децембар 2021. године) није било продаје станова јер нису били усељиви, али су за неколико станова примљени аванси, па се, с тим у вези, поставило питање примене МСФИ 15 и обавезе евидентирања прихода по основу примљених аванса, као и могућности умањења истих по основу укупних трошкова градње (исказаних на рачуну - Недовршена производња) у складу са МСФИ 15, приликом сачињавања пореског биланса за 2021. годину.

Имајући у виду да је питање начина евидентирања пословних промена у пословним књигама обвезника у складу са прописима о рачуноводству у надлежности Сектора за финансијски систем, обратили смо се том сектору, који се по предметном питању, а у оквиру своје надлежности, изјаснио на следећи начин:

„... Законом о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19 ... 44/21 - др. закон, у даљем тексту: 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 предметном захтеву који нам је достављен, између осталог, наведено је следеће:

- Привредно друштво „А“, поред претежне делатности, трговине на велико и мало прехрамбеном робом, започео је изградњу једне стамбене јединице (стамбено-пословни простор) за даљу продају. У току је пореска контрола пореза на добит правних лица за 2021. годину. Порески обвезник је у обавези да примењује пуне МСФИ, односно МСФИ 15. На дан 31.12.2021. године имамо исказану недовршену производњу на конту 110 која представља укупне трошкове градње до наведеног датума 31.12.2021. године. У пословним књигама нисмо евидентирали ни једну продају некретнине (стана) јер станови нису били усељиви, само смо за неколико станова примили авансне уплате по одобреним кредитима физичким лицима, а што је требало да оприходујемо наведене авансне уплате сходно чл. 24. Закона о рачуноводству примене МСФИ 15;

- Наравно, то ће учинити порески инспектори теренске контроле за цео износ авансних уплата, без умањења за трошкове цене коштања за наведене станове до момента изградње 31.12.2021. године. Да ли су порески инспектори у праву када не примењују у поступку контроле: прво, одредбе МСФИ 15 када је у питању рачуноводствено обухватање расхода по основу трошкова изградње, а затим и одредбе чл. 4. став 3. ЗПППА који гласи: „Пореска управа је дужна да утврђује чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке, посвећујући једнаку пажњу чињеницама које иду у прилог и на штету пореском обвезнику.“

- Наравно, обезбеђујемо податке о цени коштања стана по квадратном метру градње до наведеног момента. (Непризнавањем расхода у пореском периоду 2021. године, када су остварени приходи

пандам наведеним расходима, ускраћујући нам право на признавање истих у 2022. години јер то није расход периода у 2022. години?)“

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 чини 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.

За признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима велика правна лица, лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), јавна друштва, односно друштва која се припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине, примењују МСФИ.

Према дефиницији датој у параграфу 6 МРС 2 – *Залихе*, 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.

У складу са овом дефиницијом, када привредно друштво гради објекат намењен продаји у редовном пословању, евидентира га као залихе све док не пренесе контролу над њим или једним његовим делом на друго лице – купца. У наставку под објектом подразумевамо целину која је предмет продаје, што може бити цео објекат или само један део попут стана, локала или паркинг места у гаражи.

Практично, током изградње објекат се евидентира као недовршена производња, а по довршавању (ако још увек постоји контрола над тим објектом) преноси се на готове производе.

У складу са параграфом 31 МСФИ 15 - *Приход од ујовора са књицима*, ентитет признаје приход када (или пошто) ентитет испуни обавезу извршења преносом обећаних добара или услуга (то јест имовине) до купца. Имовина се преноси када (или пошто) купац стекне контролу над том имовином.

Параграфом 32 МСФИ 15 прописано је да за сваку обавезу извршења идентификовану у складу са параграфима 22-30, ентитет одређује на почетку састављања уговора да ли се обавеза извршења испуњава током неког временског периода (у складу са параграфима 35-37) или у једном тренутку у времену (у складу са параграфом 38). Ако ентитет не испуњава обавезу извршења током неког временског периода, обавеза извршења се испуњава у једном тренутку у времену.

Сагласно параграфу 27 МСФИ 15, добро или услуга која је обећана купцу је дистинктивна ако су испуњена оба следећа критеријума:

(а) купац може да има корист од добара или услуга самих по себи или заједно са другим ресурсима који су лако доступни купцу (то јест, добро или услуга може да буде дистинктивна); и

(б) обећање тог ентитета да ће пренети добра или услуге купцу може да се идентификује одвојено од других обећања у уговору (то јест, обећање да ће добро или услуга бити пренета је јасно изражено у контексту уговора).

Напомињемо да су наведене одредбе детаљније образложене у параграфима 28 и 29 МСФИ 15.

Према параграфу 33 МСФИ 15, контрола имовине односи се на способност да се управља употребом имовине и стекну суштински све преостале користи од имовине. Контрола укључује способност да се спрече други ентитети да управљају употребом имовине и стекну користи од имовине. Користи од имовине су потенцијални токови готовине (приливи или уштеде у одливима) који се могу остварити директно или индиректно на више начина, као што је:

(а) коришћење имовине за производњу добара или пружање услуга (укључујући јавне услуге);

(б) коришћење имовине за повећање вредности друге имовине;

(ц) коришћење имовине за измирење обавеза или смањење трошкова;

(д) продаја или размена имовине;

(е) стављање имовине у залог ради обезбеђења кредита; и

(ф) држање имовине.

Сагласно параграфу 35 МСФИ 15, прописано је да 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 обавеза до одређеног датума (видети параграф 37).

Према параграфу 38 МСФИ 15, ако се обавеза извршења не испуњава током неког временског периода, ентитет испуњава обавезу извршења у одређеном тренутку времена. Да би се одредила тачка у времену у којој је купац стекао контролу над обећаном имовином и ентитет је испунио обавезу извршења, ентитет разматра захтеве који се тичу контроле, а пре свега претходно наведене из тачке 33 МСФИ 15.

Поред тога, према параграфу 38 МСФИ 15, ентитет треба да разматра и показатеље о преносу контроле, који укључују, али нису ограничени на следеће:

(а) ентитет има право у садашњости на исплату за имовину - ако купац има обавезу у садашњости да плати за имовину, то онда може да указује на то да је купац стекао способност да управља употребом и добије у замену суштински све преостале користи од пренете имовине;

(б) купац је носилац права власништва над имовином - право власништва може да указује на то да уговорна страна има способност управљања употребом имовине и стекне суштински све преостале користи од имовине или да ограничи приступ другим ентитетима тим користима. Стога, пренос права власништва над имовином може да указује на то да је купац стекао контролу над имовином. Ако ентитет задржи право власништва искључиво као заштиту од избегавања купца да плати накнаду, таква права ентитета не би искључила способност да купац преузме контролу над имовином;

(ц) ентитет је извршио пренос физичког поседа имовине - када је купац у физичком поседу неке имовине, то може да значи да купац има способност да управља употребом имовине и стекне суштински све преостале користи од имовине или да

ограничи приступ другим ентитетима тим користима. Међутим, физичко поседовање не мора да се подудара са контролом имовине. На пример, у неким споразумима о поновној куповини и у аранжманима о комисионој продаји, купац или продавац могу да физички поседују имовину коју ентитет контролише. Са друге стране, постоје и аранжмени типа „фактуриши и чувај“ у којима ентитет може физички поседовати имовину која је под контролом купца. Параграфи Б64-Б76, Б77-Б78, Б79-Б82 дају смернице о рачуноводственом обухватању споразума о поновној куповини, комисионим аранжманима, односно аранжманима типа „фактуриши и чувај“;

(д) купац има значајне ризике и користи од власништва над имовином - пренос значајних ризика и користи од власништва над имовином на купца може да значи да је купац стекао способност да управља употребом имовине и суштински стекне све преостале користи од имовине. Међутим, приликом процене ризика и користи од власништва над обећаном имовином, ентитет треба да искључи све ризике који доводе до засебне обавезе извршења поред обавезе извршења која се односи на пренос имовине. На пример, ентитет је можда пренео контролу над неком имовином на купца, али још увек није испунио додатну обавезу извршења која се односи на пружање услуге одржавања у вези са пренетом имовином;

(е) купац је прихватио имовину - прихватање имовине од стране купца може да укаже на то да је купац стекао способност да управља употребом имовине и да стекне суштински све преостале користи од имовине. Да би проценио ефекат уговорне клаузуле о прихватању имовине од стране купца о томе када се преноси контрола над имовином, ентитет треба да размотри смернице у параграфима Б83-Б86.

Према параграфу 95 МСФИ 15, ако трошкови настали у испуњавању уговора са купцем нису у делокругу неког другог стандарда (на пример, МРС 2 - *Залихе*, МРС 16 - *Некрећнине, њоспиројења и ојрема* или МРС 38 - *Немајеријална имовина*), ентитет треба да признаје као имовину трошкове настале приликом

испуњења уговора само ако ти трошкови испуњавају све следеће критеријуме:

(а) трошкови се директно односе на уговор или на предвиђени уговор који ентитет може јасно да идентификује (на пример, трошкови који се односе на услуге чије пружање је предвиђено продужењем постојећег уговора или трошкови осмишљавања имовине која треба да се пренесе по основу посебног уговора који још није одобрен);

(б) трошкови генеришу или побољшавају ресурсе субјекта који ће бити коришћени да се испуне (или да се настави испуњавање) обавезе извршења у будућности; и

(ц) трошкови за које се очекује да ће бити надокнађени.

Параграфом 34 МРС 2 прописано је да када се залихе продају, њихова књиговодствена вредност се признаје као расход периода у ком се признаје и приход повезан са њима.“

Одредбама члана 123. Закона о пореском поступку и пореској администрацији лица („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 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 овим законом.

Ако се у пореској контроли утврде неправилности или пропусти у извршавању обавеза из порескоправног односа, пореском обвезнику се налаже да их отклони.

Порески инспектор је службено лице које је овлашћено да врши пореску контролу на основу налога за пореску контролу, односно позива за пореску контролу.

Сагласно наведеном, порески инспектор након спроведеног поступка провере и утврђивања законитости и правилности испуњавања пореске обавезе, поступка провере тачности, потпуности и усклађености са законом података исказаних у пореској пријави, пореском билансу, рачуноводственим извештајима и другим евиденцијама пореског обвезника, при чему 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, доноси записник о пореској контроли који се доставља пореском обвезнику. Порески обвезник подноси примедбе у року од осам дана од дана пријема записника и ако порески инспектор утврди да су у примедбама изнети нови докази и чињенице, због којих би требало променити чињенично стање утврђено у записнику, саставља допунски записник. Ако порески инспектор сматра да у примедбама нису изнети докази којима се мења чињенично стање утврђено у записнику, у року од 60 дана од дана достављања записника, доноси решење у поступку пореске контроле.

9. Да ли се приликом састављања консолидованог пореског биланса капитални добици једног члана друштва могу пребити са капиталним губицима другог члана друштва у складу са Законом о порезу на добит правних лица?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-922/2022-04 од 01.12.2023. год.)

У смислу члана 27. 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), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) имовине таксативно набројане у овој одредби члана 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 (члан 27. ст. 3. и 4. Закона).

Сходно члану 30. ст. 3. и 4. Закона, капитални губитак остварен при продаји једног права из имовине може се пребити са опорезивим износом капиталног добитка оствареног при продаји другог права из имовине у истој години, а ако се и после пребијања из става 3. овог члана исказе капитални губитак, допуштено је његово пребијање на рачун будућих капиталних добитака у наредних пет година.

Према одредби члана 55. став 1. Закона, 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. Закона).

У складу са чланом 56. став 1. Закона, 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. Закона).

У складу са чланом 56. став 4. Закона, 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).

Према члану 11. став 1. Правилника, обвезник - матично правно лице, којем је одобрено пореско консолидовање чланова групе повезаних правних лица саставља консолидовани порески биланс на Обрасцу КПБ - Консолидовани порески биланс за период од __ до 201_ . године, који је одштампан уз овај правилник и чини његов саставни део.

Сходно члану 11. став 2. тачка 6) Правилника, у колону 7. Обрасца КПБ уноси се износ остатка капиталног добитка са редног броја 68. из Обрасца ПБ 1 за сваког члана групе повезаних правних лица и износ укупног остатка капиталног добитка на нивоу групе повезаних правних лица.

Сагласно наведеним одредбама Закона, сваки члан групе има право да капитални добитак остварен (у одређеном пореском периоду) при продаји једног права умањи за износ капиталног губитка насталог при продаји другог права из члана 27. Закона, као и да тако утврђен капитални добитак умањи за (евентуални) капитални губитак из претходног пореског периода (у складу са чланом 30. ст. 3. и 4. Закона). Тако утврђен капитални добитак (који је члан групе исказао на редном броју 68. Обрасца ПБ 1) матично правно лице уноси у колону 7. за сваког члана групе повезаних правних лица, као и износ укупног остатка капиталног добитка на нивоу групе повезаних правних лица који се (износ) користи

приликом утврђивања пореске основице на нивоу консолидације, односно распореда обрачунатог пореза за сваког члана групе.

Према томе, а имајући у виду наведено, приликом утврђивања пореске обавезе за сваког члана групе, не постоји могућност да се у консолидованом пореском билансу (на Обрасцу КПБ) капитални добитак матичног правног лица (који је исказан на редном броју 68. Обрасца ПБ 1, односно у колони 7. Обрасца КПБ) умањи за износ капиталног губитка другог члана друштва, у складу са одредбама Закона и Правилника.

10. Да ли постоји обавеза обрачуна и плаћања пореза по одбитку уколико пружалац услуга (нерезидентно правно лице из Руске Федерације) оствари од обвезника (резидентног правног лица) приход по основу пружене услуге клиничког испитивања лека и трошкова насталих у вези са тим испитивањима?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-1179/2022-04 од 29.11.2023. год.)

У складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“ бр. 25/01 ... и 118/21, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања, независно од места њиховог пружања или коришћења, односно места где ће бити пружене или коришћене.

Како наводите у поднетом захтеву, резидентно правно лице (обвезник) намерава да закључи уговор о пружању услуга

клиничког испитивања лека са нерезидентним правним лицем (пружалац услуга) из Руске Федерације, при чему ће пружалац услуга, поред пружене услуге, фактурисати обвезнику и трошкове који су настали у вези са предметном услугом (као нпр. трошкови смештаја клиничког испитаника, трошкови транспорта и смештаја лека и сл.). С тим у вези, поставило се питање да ли је обвезник дужан да приликом плаћања накнаде, како за пружене услуге, тако и за трошкове који су у вези са том услугом, обрачуна и плати порез по одбитку у складу са чланом 40. став 1. тачка 5) Закона.

Имајући у виду наведено, уколико пружалац услуга оствари од обвезника приход по основу пружене услуге клиничког испитивања лека и трошкова насталих у вези са тим испитивањима, као у конкретном случају, приход остварен по том основу није предмет опорезивања порезом по одбитку, сагласно одредби члана 40. став 1. тачка 5) Закона.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Порез на пренос апсолутних права по основу размене стана за сусвојински удео на другом стану

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000418669 2023 10520 004 001 070 001 од 08.12.2023. год.)

Према одредби члана 23. 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: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности.

Према одредби члана 25. став 1. Закона, обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, односно преносилац права из члана 23. став 1. тач. 1), 2), 4) и 6) Закона.

Према одредби члана 25. став 5. Закона, кад се апсолутно право преноси по основу уговора о размени, обвезник пореза одређује се у складу са ст. 1. до 4. тог члана за свако апсолутно право из чл. 23. и 24. Закона које је предмет размене.

Одредбом члана 28. Закона, која је у примени од 8. јула 2007. године, прописано је да се код размене права из чл. 23, 24. и 24а Закона пореска основица утврђује за свако право које је предмет размене, у складу са одредбом чл. 27. и 27а тог закона.

Одредбом члана 552. Закона о облигационим односима („Службени лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89 - УСЈ и 57/89 и „Службени лист СРЈ“, бр. 31/93, 22/99, 23/99, 35/99 и 44/99, у даљем тексту: Закон о облигационим односима) прописано је да се уговором о размени сваки уговарач обавезује према свом сауговарачу да пренесе на њега својину неке ствари и да му је у ту сврху преда.

Из уговора о размени настају за сваког уговарача обавезе и права које из уговора о продаји настају за продавца.

Правна природа правног посла не одређује се према називу који су уговорне стране правном послу дале већ према правима и обавезама које за уговорне стране из тог правног посла произлазе. У том смислу, правни посао назван Уговором о стицању сусвојине на стану, према коме једна уговорна страна преноси другој право својине на стану уз накнаду који чини стицање сусвојине на стану друге уговорне стране, по економској суштини јесте уговор о размени права својине на непокретности.

Према томе, кад се по основу правног посла закљученог у 2023. години преноси право својине на стану, на име чега преносилац права стиче идеални део другог стана, обвезник пореза на пренос апсолутних права је сваки учесник у размени за право својине на непокретности које тај учесник преноси. Стога сте, као учесник у размени, обвезник пореза на пренос апсолутних права за пренос права својине на стану који сте извршили уз накнаду, па и кад ту накнаду чини сусвојински удео на другом стану.

Порез на пренос апсолутних права, што значи и пореска основица за сваки од тих преноса, утврђује се решењем пореског органа. Даље, Вама се решењем порез утврђује за пренос права својине на стану другом учеснику у размени, а другом учеснику у размени се решењем утврђује пореска обавеза за сусвојински део стана који Вама тај учесник у размени преноси.

У делу Ваших указивања да Вам пореска обавеза није правилно утврђена и да се врши принудна наплата пореза по решењу које Вам није достављено, Вашу представку доставили смо на надлежност Пореској управи, Београд - Земун, Цара Душана 145.

2. Порески третман стазе за тестирање гума са аспекта пореза на имовину

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000392789 2023 10520 004 000 011 004 од 29.11.2023. год.)

Према одредби члана 2. став 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: Закон), порез на имовину се плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то на:

1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;

2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица;

3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;

4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;

5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;

6) државину непокретности на којој ималац права својине није познат или није одређен;

7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа;

8) државину и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу,

Одредбом члана 2. став 2. Закона прописано је да се непокретностима, у смислу става 1. тог члана, сматрају:

1) земљиште, и то: грађевинско, пољопривредно, шумско и друго;

2) стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови (у даљем тексту: објекти).

Саставним делом земљишта, у смислу предмета опорезивања порезом на имовину, сматра се и не опорезује као објекат - стаза

и други отворени простор прекривен шљаком, асфалтом, бетоном, плочама или другим чврстим материјалом у нивоу земљишта, отворени простор за паркирање, колски прилаз објекту, отворени полигон - писта за обуку кандидата за возаче и возача, осим линијских инфраструктурних објеката у складу са законом којим се уређују планирање и изградња (члан 26. став 1. тачка 1) Закона).

Према одредби члана 6а став 1. Закона, за сврху утврђивања основице пореза на имовину, непокретности се разврставају у следеће групе одговарајућих непокретности:

- 1) грађевинско земљиште;
- 2) пољопривредно земљиште;
- 3) шумско земљиште;
- 4) друго земљиште;
- 5) стан;
- 6) кућа за становање;
- 7) пословне зграде и други (надземни и подземни) грађевински објекти који служе за обављање делатности;
- 8) гараже и помоћни објекти.

Према одредби члана 6б тачка б) Закона, „Пословна зграда и други (надземни и подземни) грађевински објекат који служи за обављање делатности“ је зграда или други (надземни и подземни) грађевински објекат, односно посебни део објекта (локал, канцеларија и сл.), који је намењен за обављање делатности, укључујући и:

(1) стан, односно кућу за становање, који је (у целини или у претежном делу) категорисан за обављање делатности или се у њему (у целини или претежном делу) обавља регистрована делатност;

(2) гаражу која се састоји од више гаражних места, односно гаражних боксова, са заједничким деловима који служе приступу сваком гаражном месту, односно гаражном боксу, намењеном за обављање услужне делатности паркиралишта возила, односно смештаја ваздухоплова, односно пловила;

(3) гаражу у којој се (у целини или претежном делу) обавља регистрована делатност.

Основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години (члан 7. став 1. Закона).

Према одредби члана 7. став 2. Закона, основицу пореза на имовину пореског обвезника који непокретности у својим пословним књигама не исказује у складу са ставом 1. тог члана чини:

1) за неизграђено земљиште - вредност земљишта;

1а) за објекат на или под земљиштем које није предмет опорезивања, односно за које је обвезник друго лице - вредност објекта;

2) за остале непокретности - вредност објеката увећана за вредност припадајућег земљишта које је предмет опорезивања, за које је обвезник исто лице.

Вредност непокретности из става 2. тог члана порески обвезник утврђује према елементима из члана 6. став 1. Закона (члан 7. став 3. Закона).

Одредбом члана 6. став 1. Закона прописано је да се вредност непокретности из члана 5. Закона утврђује применом елемената корисне површине и просечне цене квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност.

По нашем мишљењу, да ли је конкретни објекат стаза и други отворени простор прекривен шљаком, асфалтом, бетоном... као саставни део земљишта у смислу члана 26. став 1. Закона, не опредељује се према називу тог објекта већ сходно наведеној одредби и економској суштини тог објекта.

С тим у вези, непокретност названа тест-стазом која је по типу Слободно-стојећи објекат за тестирање гума које производи правно лице - обвезник пореза на имовину, а који представља

засебну функционалну целину у склопу производног комплекса, изграђену са пратећим инсталацијама на основу издате грађевинске дозволе која је ограђена транспарентном оградом висине два метра, са приступом путем капије и рампе, при чему се у оквиру тог објекта налази шахт са пумпном станицом за атмосферску воду, припадајућим сепаратором уља и масти и ретензијом за кишницу, око објекта је постављена стубна расвета и металне банке по ободу, инфраструктурно је прикључен на водоводну и електроенергетску мрежу, са изграђеним подземним дренажним цевима и упојним јарковима за одвођење површинских вода које се путем цевовода одводе у реципијент, са хоризонталном и вертикалном саобраћајном сигнализацијом, инсталацијама за противпаничну расвету, громобранском инсталацијом., за потребе утврђивања основице пореза на имовину не може се сматрати саставним делом земљишта у смислу члана 26. Закона, већ пословним објектом који се за потребе утврђивања пореске основице разврстава у групу „Пословне зграде и други (надземни и подземни) грађевински објекти који служе за обављање делатности“.

Основица пореза на имовину за непокретности, што значи и за објекат за тестирање гума обвезника који води пословне књиге за који је пореска обавеза настала пре године за коју се утврђује порез (даље: пореска година), чију вредност у пословним књигама обвезник исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у години која претходи пореској години.

Ако обвезник пореза на имовину који води пословне књиге вредност непокретности у пословним књигама не исказује по методу фер вредности у складу са МРС, МСФИ и усвојеном рачуноводственом политиком, основица пореза на имовину за објекат за тестирање гума се утврђује применом елемената његове корисне површине и просечне цене квадратног метра Пословних

зграда и других (надземни и подземни) грађевинских објеката који служе за обављање делатности у зони у којој се налази наведени објекат (према одлуци јединице локалне самоуправе која је објављена до 30. новембра године која претходи пореској години).

3. а) Да ли чин потписивања Споразума који за циљ има развргнуће имовине и којим се мења облик својине (са права заједничке својине у којој су удели одредиви - али нису унапред одређени, на право сусвојине у којој је одређен обим удела у власништву) подлеже опорезивању сходно Закону о порезима на имовину?

б) Уколико би се потенцијално утврдило да је банка стекла додатни удео у власништву након закључења споразума, да ли би додатно стечен удео био ослобођен од плаћања пореза на наслеђе и поклон, с обзиром на то да је исти удео добијен без накнаде од стране Републике Србије?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000368504 2023 10520 004 001 011 004 од 22.11.2023. год.)

По питању пореског третмана развргнућа имовине Министарство финансија вам је доставило мишљење Број: 000178366 2023 10520 004 000 011 004 од 23. августа 2023. године.

Према одредби члана 21. став 1. тачка 13) 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), порез на наслеђе и поклон не плаћа се на имовину примљену од Републике Србије, аутономне покрајине, односно јединице локалне самоуправе.

Утврђивање пореза је делатност Пореске управе, односно пореског обвезника, која се састоји у издавању управних аката, односно у предузимању законом прописаних радњи, којима се установљава постојање појединачне пореске обавезе и одређују

порески обвезник, пореска основица и износ пореске обавезе (члан 54. 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).

Према томе, ако су банка и Републике Србија суимаоци права својине на истој непокретности па у поступку развргнућа имовинске заједнице између тих лица извршеног по основу споразума, банка стекне већи удео од удела који јој припада, а Република Србија мањи, при чему на име стицања већег дела од припадајућег банка не даје накнаду, односно противчинидбу Републици Србији у било којем облику, на стицање тог дела од Републике Србије се порез на наслеђе и поклон не плаћа применом члана 21. став 1. тачка 13) ЗПИ.

Напомињемо да је у надлежности Министарства финансија - Сектора за фискални систем давање мишљења у примени пореских прописа - уколико у вези са њима постоје одређене нејасноће, док је утврђивање пореза решењем у конкретној порескоправној ситуацији делатност Пореске управе. Из захтева који сте поднели није јасно која законска одредба изазива ваше недоумице и нејасноће, посебно имајући у виду наводе у захтеву из којих произлази да је банка по основу уговора о купопродаји стакла непокретност градско грађевинско земљиште, а да је по окончању стечајног поступка над продавцем тог земљишта сва имовина, укључујући и наведено земљиште (за које наводите да је закључивањем купопродајног уговора пренето у својину банке), прешла у власништво Републике Србије, те да се између банке и Републике Србије врши развргнуће те имовине. Стога се као једно од претходних питања у пореском поступку поставља питање чији је основ стицања тог земљишта јачи (банке или Републике Србије) и да ли акт који називате развргнућем имовине по својој економској суштини јесте развргнуће заједничке имовине или пренос права на делу тог земљишта.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Остваривање права на ослобођење од плаћања пореза на зараду и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање у случају заснивања радног односа са лицем које је као незапослено остваривало накнаду од Националне службе за запошљавање

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-70/2023-04 од 20.12.2023. год.)

Одредбом члана 21ж 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 послодавац који заснује радни однос са лицем које се у складу са одредбама ст. 5. и 6. овог члана може сматрати квалификованим новозапосленим (у даљем тексту: квалификовано новозапослено лице), ослобађа обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде квалификованог новозапосленог лица, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

Квалификованим новозапосленим лицем из става 1. овог члана сматра се лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2019. године није имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан, а које је статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан стекло у периоду од 1. јануара 2020. године до 30. априла 2020.

године заснивањем радног односа код послодавца из става 1. овог члана или код другог послодавца (члан 21ж став 5. Закона).

Квалификованим новозапосленим лицем из става 1. овог члана сматра се и лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 30. априла 2020. године није имало статус осигураника запосленог, осигураника самосталних делатности као предузетник, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан, а које је статус осигураника запосленог, односно статус осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан стекло у периоду од 1. маја 2020. године до 31. децембра 2020. године заснивањем радног односа код послодавца из става 1. овог члана или код другог послодавца (члан 21ж став 6. Закона).

Одредбом члана 6. тачка 3) 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) прописано је да је осигураник физичко лице обавезно осигурано према законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања.

Према одредби члана 6. тачка 4) Закона о доприносима, запослени је осигураник - физичко лице које у радном односу обавља послове за послодавца према законима који уређују радне односе.

Одредбом члана 45ђ став 1. Закона о доприносима прописано је да послодавац који заснује радни однос са лицем које се у складу са одредбама ст. 5. и 6. овог члана може сматрати квалификованим новозапосленим (у даљем тексту: квалификовано новозапослено лице), ослобађа се обавезе плаћања доприноса за обавезно пензијско

и инвалидско осигурање на терет запосленог и на терет послодавца, за зараду исплаћену закључно са 31. децембром 2022. године.

Чланом 10. став 1. Закона о пензијском и инвалидском осигурању („Службени гласник РС“, бр. 34/03, 64/04 - УС, 84/04 - др. закон, 85/05, 101/05 - др. закон, 63/06 - УС, 5/09, 107/09, 101/10, 93/12, 62/13, 108/13, 75/14, 142/14, 73/18, 46/19 - УС, 86/19, 62/21, 125/22, 138/22 и 76/23, у даљем тексту: Закон о ПИО) прописано је да обавезно осигурана лица (у даљем тексту: осигураници), у смислу овог закона, јесу:

- 1) запослени (у даљем тексту: осигураник запослени);
- 2) лица која самостално обављају делатност (у даљем тексту: осигураник самосталних делатности);
- 3) пољопривредници (у даљем тексту: осигураник пољопривредник).

Чланом 11. Закона о ПИО прописано је да осигураници запослени јесу:

- 1) лица у радном односу, односно запослена у предузећу, другом правном лицу, државном органу, органу јединице локалне самоуправе или код физичких лица (у даљем тексту: послодавац), изузев лица из члана 12. став 1. тачка 2) овог закона;
- 2) цивилна лица на служби у Војсци Србије;
 - 2а) професионална војна лица према прописима о Војсци Србије;
 - 3) изабрана или постављена лица, ако за обављање функције остварују зараду, односно накнаду зараде;
 - 4) лица која су у складу са прописима о раду, у радном односу односно запослена ван просторија послодавца;
 - 5) лица у радном односу, односно запослени упућени на рад у иностранство, односно запослени у предузећу које обавља делатност или услуге у иностранству, ако нису обавезно осигурана по прописима те земље, или ако међународним уговором није другачије одређено;

б) домаћи држављани који су на територији Републике Србије запослени код страних или међународних организација и установа, страних дипломатских и конзуларних представништава или код страних правних или физичких лица, ако међународним уговором није другачије одређено;

7) брисана („Службени гласник РС“, бр. 86/19);

8) страни држављани и лица без држављанства који су на територији Републике Србије запослени код страних правних или физичких лица, ако међународним уговором није другачије одређено, као и код међународних организација и установа и страних дипломатских и конзуларних представништава, ако је такво осигурање предвиђено међународним уговором;

9) лица која у складу са законом обављају привремене и повремене послове, ако нису осигурани по другом основу;

10) лица која у складу са законом обављају привремене и повремене послове преко оmlадинских задруга, које се у смислу овог закона сматрају послодавцем, а имају навршених 26 година живота, односно без обзира на године живота ако нису на школовању;

11) лица за чијим је радом престала потреба, као и лица којима је престало запослење због стечаја, ликвидације, односно у свим случајевима престанка рада послодавца, док остварују новчану накнаду према прописима о раду и запошљавању.

Према одредбама члана 14. ст. 1. и 2. Закона о ПИО, својство осигураника стиче се даном почетка, а престаје даном престанка запослења, обављања самосталне или пољопривредне делатности, односно обављања уговорених послова, а својство осигураника утврђује се на основу пријаве на осигурање, односно одјаве осигурања, у складу с овим законом.

Уредбом о садржини, обрасцу и начину подношења јединствене пријаве на обавезно социјално осигурање, јединственим методолошким принципима и јединственом кодексу шифара за унос података у јединствену базу Централног регистра обавезног социјалног осигурања („Службени гласник РС“, бр. 132/21, у даљем

тексту: Уредба) уређује се ближа садржина и образац јединствене пријаве на обавезно социјално осигурање (у даљем тексту: јединствена пријава), начин подношења јединствене пријаве, докази који се уз пријаву подносе, јединствени методолошки принципи и јединствени кодекс шифара за унос података у јединствену базу Централног регистра обавезног социјалног осигурања.

Одредбама члана 11. став 1. Уредбе прописано је да јединствени кодекс шифара за унос података о осигураницима, осигураним лицима и обвезницима плаћања доприноса садржи шифре података за следећа обележја:

- 1) врста пријаве;
- 2) пол;
- 3) општина;
- 4) насељено место;
- 5) држављанство;
- 6) занимање;
- 7) врста и ниво квалификације;
- 8) основ осигурања;
- 9) врста запослења;
- 10) запослен код више послодаваца;
- 11) држава упућивања;
- 12) основ престанка осигурања;
- 13) носилац осигурања;
- 14) сродство са носиоцем осигурања;
- 15) посебни подаци о осигуранику;
- 16) корисник права из пензијског и инвалидског осигурања;
- 17) делатност.

Јединствени кодекс шифара одштампан је уз ову уредбу и чини њен саставни део, а шифре прописане јединственим кодексом шифара уносе се у образац јединствене пријаве (члан 11. ст. 2. и 3. Уредбе).

У Јединственом кодексу шифара, под редним бројем 8. Основ осигурања, у колони Податак под 1. за осигуранике запослене,

наводе се, између осталих, и лица која остварују новчану накнаду по прописима о запошљавању и за та лица се користи шифра 115 за унос података у јединствену базу Централног регистра обавезног социјалног осигурања.

Сходно наведеним одредбама, послодавац који заснује радни однос са лицем које се према члану 21ж Закона и члану 45ђ Закона о доприносима сматра квалификованим новозапосленим лицем, ослобађа се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде квалификованог новозапосленог лица и плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање на терет запосленог и на терет послодавца.

Статус квалификованог новозапосленог лица може да стекне лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2019. године није имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач, односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан.

С тим у вези, како је Законом о доприносима прописано да је осигураник физичко лице обавезно осигурано према законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања, указујемо да су Законом о ПИО, као законом којим се уређује обавезно пензијско и инвалидско осигурање (по основу доприноса за то осигурање се остварује право на ослобођење из члана 45ђ Закона о доприносима), уређени основи осигурања и осигураници. Имајући у виду постојање основа осигурања (из члана 10. Закона о ПИО), чланом 11. тач. 1) и 11) Закона о ПИО прописано је да осигураник запослени јесте лице у радном односу, односно запослено у предузећу, другом правном лицу, државном органу, органу јединице локалне самоуправе или код физичких лица (у даљем тексту: послодавац) и лица за чијим је радом престала потреба, као и лица којима је престало запослење због стечаја, ликвидације, односно у свим случајевима престанка

рада послодавца, док остварују новчану накнаду према прописима о раду и запошљавању.

Сходно томе, како је Законом о доприносима прописано да је осигураник физичко лице обавезно осигурано према законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања, указујемо да је одредбом члана 11. тачка 11) Закона о ПИО прописано да осигураници запослени јесу лица за чијим је радом престала потреба, као и и лица којима је престало запослење због стечаја, ликвидације, односно у свим случајевима престанка рада послодавца, док остварују новчану накнаду према прописима о раду и запошљавању. Сагласно Закону о доприносима, по основу зараде квалификованог новозапосленог лица остварује се право на ослобођење од плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање и то искључиво по основу доприноса за пензијско и инвалидско осигурање, у проценту који је прописан тим законом.

Дакле, како се квалификованим новозапосленим лицем (по основу чије зараде се остварује право на ослобођење од плаћања пореза и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање) сматра лице које у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2019. године није имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу у привредном друштву чији је оснивач односно члан, сматрамо да лице које је као незапослено лице остваривало новчану накнаду према прописима о раду и запошљавању (и као такво, према Закону о ПИО, било осигураник запослени) не испуњава услове да се сматра квалификованим лицем у смислу члана 21ж Закона и члана 45ђ Закона о доприносима.

Лице које је у било ком тренутку у периоду од 1. јануара 2019. године до 31. децембра 2019. године имало статус осигураника запосленог, односно осигураника самосталних делатности који је оснивач односно члан привредног друштва који је у радном односу

у том друштву, не испуњава услов да се сматра квалификованим лицем у смислу члана 21ж Закона и члана 45ђ Закона о доприносима.

2. Порески третман прихода по основу капиталног добитка који физичко лице оствари у случају продаје непокретности стечене поклоном од родитеља

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-18/2023-04 од 24.11.2023. год.)

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).

Одредбом члана 72а став 1. Закона прописано је да се капиталним добитком, односно губитком у смислу овог закона не сматра разлика настала преносом права, удела или хартија од вредности, када:

- 1) су стечени наслеђем у првом наследном реду;
- 2) се пренос врши између брачних другова и крвних сродника у правој линији;

3) се пренос врши између разведених брачних другова, а у непосредној је вези са разводом брака;

4) се врши пренос дужничких хартија од вредности чији је издавалац Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије;

5) је обвезник извршио пренос права, удела или хартија од вредности које је пре преноса имао у свом власништву непрекидно најмање десет година;

6) се у статусној промени врши замена акција, односно удела које обвезник има у привредном друштву преносиоцу, искључиво за акције, односно уделе у привредном друштву стицаоцу у складу са законом којим се уређују привредна друштва.

Право на пореско изузимање код продаје права, односно удела из става 1. тачка 5) овог члана, у случају када је током периода власништва долазило до промене процента права, односно учешћа у капиталу, обвезник може да оствари у односу на процентуални део права који је непрекидно најмање десет година имао у власништву, односно део удела по основу кога је непрекидно најмање десет година имао право учешћа у капиталу, у проценту који је једнак проценту који је иницијално стечен најмање десет година пре продаје права, односно удела (члан 72а став 2. Закона).

Продајном ценом, за сврху одређивања капиталног добитка, 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).

Према одредби члана 75. став 1. Закона, ако је право обвезник стекао поклоном или наслеђем, набавном ценом из члана 74. став 1. овог закона сматра се цена по којој је поклонодавац, односно оставилац стекао то право, а ако не може да се утврди та цена онда њихова тржишна вредност у моменту стицања тог права од стране

поклонодавца, односно оставиоца, утврђена од стране надлежног пореског органа.

Према одредби члана 9. став 1. Закона о наслеђивању („Службени гласник РС“, бр. 46/95, 101/03 - УС и 6/15), први наследни ред чине оставиочеви потомци и његов брачни друг.

Одредбом члана 50. Закона о наслеђивању прописано је да се поклоном сматра свако одрицање од права, па и одрицање од наслеђа у корист одређеног наследника, отпуштање дуга, оно што је оставилац за живота дао наследнику на име наследног дела или због оснивања или проширења домаћинства или обављања занимања, као и свако друго бесплатно располагање.

Имајући у виду наведено, приход као позитивна разлика између продајне и набавне цене права својине на непокретности, који физичко лице оствари по основу продаје права својине на непокретности која је стечена наслеђем у првом наследном реду, није предмет опорезивања порезом на капитални добитак сагласно одредби члана 72а став 1. тачка 1) Закона.

У случају када физичко лице изврши пренос уз накнаду стварног права на непокретности које је пре преноса имало у свом власништву непрекидно најмање десет година, а током периода власништва није долазило до промене процента права, приход који по том основу оствари као разлику између продајне и набавне цене права не подлеже опорезивању порезом на капитални добитак сагласно одредби члана 72а став 1. тачка 5) Закона.

Сагласно томе, када се пренос права својине на непокретности врши између крвних сродника у правој линији, у конкретном случају, између родитеља и детета, тако што отац изврши пренос права својине на непокретности, уз накнаду, на своје дете, по основу тог преноса остварује се право на изузимање од пореза на капитални добитак према члану 72а став 1. тачка 2) Закона. С тим у

вези, када физичко лице (у конкретном случају, дете) тако стечено право својине пренесе уз накнаду (прода) трећем лицу, не може да се оствари право на пореско изузимање из члана 72а став 1. тачка 2) Закона с обзиром да се оно односи само за случај преноса уз накнаду између крвних сродника у правој линији (у конкретном случају, између родитеља и детета).

Даље, када физичко лице изврши уз накнаду пренос права својине на непокретности, коју је имало у свом власништву пет година, а стекло је од свог родитеља уговором о поклону, приход који оствари као позитивну разлику између продајне и набавне цене опорезује се порезом на капитални добитак сагласно чл. 72. до 77. Закона.

3. Постојање повезаности између два привредна субјекта

(Мишљење Министарства финансија, бр. 180312 2023 10520 004 001 011 004 од 07.11.2023. год.)

Према наводима из дописа, физичко лице је регистровало обављање привредне делатности у својству предузетника и обављао је делатност у периоду од 16. маја 2008. године до 18. априла 2012. године, када је брисан из регистра привредних субјеката. Након тога, исто физичко лице је 10. септембра 2012. године поновно регистровало обављање привредне делатности у својству предузетника по ком основу и даље обавља предузетичку делатност.

Одредбом члана 32. 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: ЗПДГ) прописано је да је обвезник пореза на приходе од самосталне делатности физичко лице које остварује приходе обављањем делатности из члана 31. овог закона.

Обвезник из става 1. овог члана је физичко лице које је уписано у регистар код надлежног органа, односно организације, а порез на приходе од самосталне делатности плаћа на опорезиву добит (предузетник), односно на паушално утврђени приход (предузетник паушалац), сагласно члану 32. став 2. ЗПДГ.

Одредбом члана 36. ЗПДГ прописано је да се лицима повезаним са обвезником из члана 32. овог закона, поред физичких и правних лица која имају то својство према одговарајућим одредбама закона који уређује порез на добит правних лица, сматрају и:

- 1) чланови породице обвезника;
- 2) браћа и сестре обвезника;
- 3) родитељи брачног друга и пасторци.

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, 53/20 и 118/21, у даљем тексту: ЗПДПЛ), 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 ЗПДПЛ, 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. ЗПДПЛ).

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. ЗПДПЛ).

Према члану 59. став 6. ЗПДПЛ, 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.

Одредбом члана 83. 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 ЗПД) прописано је да је предузетник пословно способно физичко лице које обавља делатност у циљу остваривања прихода и које је као такво регистровано у складу са законом о регистрацији.

Предузетник за све обавезе настале у вези са обављањем своје делатности одговара целокупном својом имовином и у ту имовину улази и имовина коју стиче у вези са обављањем делатности (члан 85. став 1. ЗПД).

Предузетник губи својство предузетника брисањем из регистра привредних субјеката (члан 91. став 1. ЗПД).

Брисање предузетника из регистра врши се због престанка обављања делатности, а предузетник престаје са обављањем делатности одјавом или по сили закона (члан 91. ст. 2. и 3. ЗПД).

Према мишљењу Министарства привреде, број: службено, од 10. новембра 2014. године, „Обављање привредне делатности у статусу предузетника значи да предузетник обавља делатност, а

не радња. Радња се у Закону о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11 и 83/14 - др. закон) и не помиње, а и по претходном Закону о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 125/04), који је помињао радњу, она није имала субјективитет. Све правне послове у обављању делатности предузетника предузима предузетник у своје име. Предузетник стиче сва права и обавезе поводом обављања делатности ради које је формирао такву „радњу“. У том смислу „радња“ и не може бити странка у поступку (не може бити ни тужилац ни тужени).

Како радња не постоји као субјект у праву, то нису могући никакви уговори са радњом. За закључење уговора је, пре свега, потребан субјективитет, који се овде појављује у облику уговорне способности. Радња нема ни субјективитет, ни уговорну способност, иако има неких обележја која стварају утисак као да радња постоји као субјект у праву (пословно име, седиште, матични број, ...). Међутим, сва ова обележја су, у ствари, обележја предузетника, а не радње. Пословно име је име под којим предузетник обавља делатност. Седиште је место у коме предузетник обавља делатност, матични број је број под којим предузетник обавља делатност, итд.

Због статуса овакве „радње“, као организације без правног субјективитета, предузетник може закључити уговор са неким трећим, али не и са таквом „радњом“, чији је он оснивач, чак и када би закључио такав уговор, он не би имао никаквог правног дејства.

Имајући у виду наведено, предузетник који је, сагласно ЗПД, пословно способно физичко лице које обавља делатност у циљу остваривања прихода, које је као такво регистровано у складу са законом о регистрацији и које за све обавезе настале у вези са обављањем своје делатности одговара целокупном својом имовином у коју улази и имовина коју стиче у вези са обављањем делатности, произлази да сагласно ЗПДГ и ЗПДПЛ физичко лице

не може бити повезано лице са предузетником као обвезником пореза на приходе од самосталне делатности, а који (обвезник) је то исто физичко лице као предузетник (физичко лице које обавља делатност у циљу остваривања прихода). Дакле, сагласно ЗПДГ и ЗПДПЛ, физичко лице не може да буде повезано лице са самим собом у својству предузетника као обвезника пореза на приходе од самосталне делатности.

Сходно наведеном, у предметном случају не постоје два лица, него се ради о истом физичком лицу које у својству предузетника обавља делатност у два различита временска периода, што подразумева да се у конкретном случају не примењују правила којима се уређује питање повезаности лица из члана 36. ЗПДГ.

4. Порески третман прихода по основу капиталног добитка оствареног од продаје акција стечених без накнаде

(Мишљење Министарства финансија, бр. 175720 2023 10520 004 000 011 004 од 05.11.2023. год.)

Према наводима у захтеву, физичко лице које је резидент Републике Србије, на основу закљученог уговора о преносу акција без накнаде (који уговор, како се наводи, по својој суштини представља уговор о поклону) са правним лицем, постало је 2016. године власник акција акционарског друштва у Републици Србији. Предметним уговором утврђено је, како наводите, да правно лице преноси, без накнаде или било какве друге обавезе, физичком лицу акције у акционарском друштву, да физичко лице прихвата власништво на акцијама и да је правно лице у моменту преноса упознато са тржишном вредношћу акција које преноси без накнаде. Даље, на основу наведеног уговора, пренос акција је уредно спроведен и реализован на Београдској берзи, а физичко лице

уписано је као власник акција у одговарајућим јавним регистрима у Републици Србији. Даље се напомиње да физичко лице у моменту закључења поменутог уговора, као и пре и након закључења, није било запослено код тог правног лица, нити код повезаног лица са тим правним лицем. Поред тога, истиче се да физичко лице није повезано са тим правним лицем (није нпр. власник никаквих акција или удела, нити је у било каквом пословном односу са тим правним лицем било као купац, добављач, сарадник и др.), као и да физичко лице разматра да до краја 2023. године прода предметне акције уз накнаду на отвореном тржишту.

Према одредби члана 72. став 1. тачка 3) 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), 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.

Према одредби члана 72. став 2. Закона, под преносом из става 1. овог члана 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 (члан 72. став 4. Закона).

Продајном ценом за сврху одређивања капиталног добила, у смислу Закона, сматра се уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне, при чему се као уговорена, односно тржишна

цена узима цена без пореза на пренос апсолутних права (члан 73. ст. 1. и 2. Закона).

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

Набавна цена из става 1. овог члана увећава се годишњим индексом потрошачких цена од дана стицања до дана преноса, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике (члан 74. став 15. Закона).

Одредбом члана 75. став 1. Закона, прописан је да ако је право, удео или хартију од вредности обвезник стекао поклоном или наслеђем, набавном ценом из члана 74. став 1. овог закона сматра се цена по којој је поклонодавац, односно оставилац стекао то право, удео или хартију од вредности, а ако не може да се утврди та цена онда њихова тржишна вредност у моменту стицања тог права, удела или хартије од вредности од стране поклонодавца, односно оставиоца, утврђена од стране надлежног пореског органа.

Набавна цена права, удела или хартије од вредности које је обвезник стекао сагласно ст. 1. до 3. овог члана, увећава се у складу са чланом 74. ст. 15. до 17. овог закона (члан 75. став 4. Закона).

Пореску основицу чини опорезиви приход на који се плаћа порез на капитални добитак утврђен на начин из чл. 72. до 75. овог закона (члан 76. Закона).

Имајући у виду наведено, приход који физичко лице оствари као разлику између продајне и набавне цене по основу продаје акција, које је 2016. године стекло бестеретним правним послом (уговором о преносу акција без накнаде, који уговор по својој суштини представља уговор о поклону) од правног лица (код кога и с њим повезаним лицима није било у радном односу ни у једном моменту, нити је у било каквом пословном односу, нити је повезано

лице са њима), предмет је опорезивања порезом на капитални добитак. Сматрамо да је набавна цена тако стечених акција цена по којој је поклонодавац стекао те акције, а ако не може да се утврди та цена онда њихова тржишна вредност у моменту стицања акција од стране поклонодавца, утврђена од стране надлежног пореског органа.

ПОРЕЗИ НА УПОТРЕБУ, ДРЖАЊЕ И НОШЕЊЕ ДОБАРА

1. Који је орган надлежан за издавање доказа да је лице законски заступник вишеструко ометеног детета које је у отвореној заштити у циљу остваривања пореског ослобођења из члана 5. став 1. тачка 2а Закона?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000158588 2023 10520 004 000 011 005 од 24.11.2023. год.)

У вези вашег захтева бр. 07-00-230/2023-02 од 27. маја 2023. године, за давање мишљења по питању који је орган надлежан за издавање доказа да је конкретно дете вишеструко ометено и да је у отвореној заштити, односно да о њему законски заступници непосредно брину, а у циљу остваривања пореског ослобођења из члана 5. став 1. тачка 2а Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара („Службени гласник РС”, бр, 26/01...141/22), прослеђујемо вам одговор Министарства за бригу о породици и демографију.



РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ЗА БРИГУ О
ПОРОДИЦИ И ДЕМОГРАФИЈУ
Сектор за планирање породице и деце и
унапређење квалитета живота, продужетак
живота и породично - правну заштиту
Број: 570-01-00103/2023-03
Датум: 15.11.2023. године
Булевар Михајла Пупина 2а
Београд

МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
Ул. Кнеза Милоша 20
11000 Београд

ПРЕДМЕТ: Надлежност за издавање доказа да је конкретно лице законски заступник вишеструко ометеног детета које је у отвореној заштити, односно о којем непосредно брине

ВЕЗА: ваш број: 000158588 2023 10520 004 000 011 005 од 01.09.2023. године

Поводом вашег дописа број: 000158588 2023 10520 004 000 011 005 од 01.09.2023. године којим је тражена информација о надлежности органа за издавање доказа да је конкретно лице законски заступник вишеструко ометеног детета које је у отвореној заштити, односно о којем непосредно брине, а у циљу остваривања права на пореско ослобођење, обавештавамо вас да је орган надлежан за издавање наведене исправе Центар за социјални рад чији је корисник лице за које се тражи исправа.

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Да ли обвезник може да поднесе измењену пореску пријаву за порез на додату вредност у случају када је покренут и окончан поступак пореске контроле за порески период у коме је првобитна пореска пријава и поднета?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000218374 2023 10520 004 000 011 001 од 14.12.2023. год.)

Одредбом члана 2. 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 тај закон примењује на све јавне приходе које наплаћује Пореска управа, ако другим пореским законом није друкчије уређено (у даљем тексту: порез).

Одредбама члана 3. ЗПППА прописано је да ако је другим законом питање из области коју уређује овај закон уређено на друкчији начин, примењују се одредбе овог закона.

Ако овим законом није друкчије прописано, порески поступак се спроводи по начелима и у складу са одредбама закона којим се уређује општи управни поступак, односно у складу са одредбама закона којим се уређује инспекцијски надзор.

Одредбама члана 40. 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.

Порески обвезник не може поднети измењену пореску пријаву за порез на додату вредност, за порески период за који је поднео пореску пријаву, у коме се врши промена опредељења за повраћај, без обзира на висину износа за повраћај.

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.

Сагласно наведеном, порески обвезник не може да поднесе измењену пореску пријаву за порез на додату вредност, имајући у виду да је покренут и окончан поступак пореске контроле за порески период у коме је првобитна пореска пријава и поднета.

2. Достављање пореског акта

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 011-00-00894/2021-04 од 11.12.2023. год.)

Одредбама члана 34. 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 је порески акт пореско решење, закључак, налог за пореску контролу, позив за пореску контролу, записник о пореској контроли и други акт којим се покреће, допуњује, мења или довршава нека радња у пореском поступку.

Порески управни акт, којим Пореска управа решава о појединачним правима и обавезама пореског дужника из порескоправног односа, је пореско решење и закључак.

Против пореског решења донетог у првостепеном пореском поступку допуштена је жалба.

Против закључка допуштена је жалба, ако ЗПППА није друкчије прописано.

Одредбама члана 36. ЗПППА прописано је да се порески акт из члана 34. ЗПППА, као и акта из члана 2а ЗПППА достављају пореском обвезнику слањем препоручене пошиљке, обичне пошиљке или преко службеног лица пореског органа, односно на адресу електронске поште пореског обвезника, преко портала Пореске управе, на начин прописан ЗПППА, односно преко јединственог електронског сандучића.

Порески акт сматра се достављеним пореском обвезнику када се уручи пореском обвезнику, његовом законском заступнику, његовом пуномоћнику, његовом пореском пуномоћнику или његовом заступнику по службеној дужности.

Ако се достављање пореског акта врши слањем препоручене пошиљке, порески акт сматра се достављеним даном уручења, а ако уручење није било могуће, поновиће се слањем пореског акта препорученом пошиљком, а порески акт сматра се достављеним 15-ог дана од дана предаје пореског акта пошти, без обзира да ли је било могуће уручење пореском обвезнику.

Ако се достављање пореског акта врши слањем обичне пошिल्ке, порески акт сматра се достављеним по истеку рока од 15 дана од дана предаје пореског акта пошти.

Достављање пореског акта пореском обвезнику - правном лицу и предузетнику врши се на адресу његовог седишта уписану у прописаном регистру, односно на посебну адресу за пријем поште која је регистрована код Агенције за привредне регистре.

Достављање пореског акта пореском обвезнику - физичком лицу врши се на адресу његовог пребивалишта, односно боравишта.

Ако је порески обвезник правно лице, порески акт сматра се достављеним и када се уручи одговорном лицу, односно лицу запосленом код правног лица.

Ако је порески обвезник физичко лице, укључујући и предузетника, порески акт сматра се достављеним и када се уручи пунолетном члану његовог домаћинства у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана, односно лицу запосленом код предузетника.

Достављање пореског, односно пореско управног акта фонду врши се на адресу седишта друштва за управљање фондом уписану у прописаном регистру, односно на посебну адресу за пријем поште која је регистрована код Агенције за привредне регистре и порески акт сматра се достављеним када се уручи одговорном лицу друштва за управљање фондом, пуномоћнику, односно пореском пуномоћнику друштва за управљање фондом, као и запосленом код друштва за управљање фондом.

Достављање се, у смислу ЗПППА, сматра уредним и када лица из ст. 7-9. овог члана одбију да приме порески акт или одбију да потпишу пријем пореског акта ако лице које врши достављање о томе сачини службену белешку.

Пореском обвезнику порески акт се може доставити у електронском облику преко портала Пореске управе, као и ради

информисања пореског обвезника преко јединственог електронског сандучића у складу са законом којим се уређује електронска управа.

Порески акт се може доставити у електронском облику физичком лицу које пореске пријаве подноси у електронском облику, преко портала Пореске управе, у ком случају није неопходна додатна сагласност физичког лица. Физичком лицу које пореске пријаве, у складу са одредбама ЗПППА, подноси у папирном облику, порески акт се доставља у електронском облику, ако се исти сагласи са тим начином достављања.

У случају достављања пореског акта у електронском облику преко портала Пореске управе исти се сматра достављеним даном постављања на портал Пореске управе.

Порески акт који доноси надлежни орган јединице локалне самоуправе може се доставити у електронском облику преко јединственог електронског сандучића када се порески обвезник региструје у складу са законом којим се уређује електронска управа, у ком случају није неопходна додатна сагласност пореског обвезника.

Одредбе овог члана сходно се примењују и на достављање пореског акта другом учеснику у пореском поступку.

Пореска управа одређује начин достављања аката из ст. 1-13. овог члана.

Поступање са електронским документима обавља се у складу са законом којим се уређује електронски документ, односно законом којим се уређује електронска управа.

Сагласно наведеном, порески акт се доставља пореском обвезнику слањем препоручене пошиљке, обичне пошиљке или преко службеног лица пореског органа, односно на адресу електронске поште пореског обвезника, преко портала Пореске управе, на начин прописан ЗПППА, односно преко јединственог електронског сандучића.

Порески акт сматра се достављеним пореском обвезнику када се уручи пореском обвезнику, његовом законском заступнику, његовом пуномоћнику, његовом пореском пуномоћнику или његовом заступнику по службеној дужности.

Ако се достављање пореског акта врши слањем препоручене пошिल्ке, порески акт сматра се достављеним даном уручења. Ако уручење није било могуће након првобитног слања препоручене пошिल्ке, у случају поновљеног слања, порески акт сматра се достављеним 15-ог дана од дана предаје пореског акта пошти, изузев у случају када се пореском обвезнику порески акт уручи пре истека наведеног рока, у ком случају се порески акт сматра достављеним даном када је пореском обвезнику исти уручен.

У вези са достављањем пореског акта у електронском облику преко портала Пореске управе, исти се сматра достављеним даном постављања на портал Пореске управе (члан 36. став 13. ЗПППА).

Указујемо да се поступање са електронским документима обавља у складу са законом којим се уређује електронски документ, односно законом којим се уређује електронска управа.

3. Достављање пореског акта слањем препоручене пошिल्ке (Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00685/2021-04 од 11.12.2023. год.)

Одредбама члана 2а 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 тај закон примењује и на

изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по тим основама, укључујући и изворне јавне приходе које јединице локалне самоуправе утврђују, наплаћују и контролишу у поступцима у којима доносе пореске акте, пореске управне акте, као и друге акте у управном поступку.

Код утврђивања, наплате и контроле јавних прихода и споредних пореских давања из става 1. овог члана, издавања прекршајног налога, као и код подношења захтева за покретање прекршајног поступка за пореске прекршаје надлежном прекршајном суду, надлежни орган јединице локалне самоуправе има права и обавезе које по овом закону има Пореска управа, осим права и обавеза које се односе на:

- 1) идентификацију и регистрацију пореских обвезника;
- 2) процену пореске основице методом парификације и методом унакрсне процене;
- 3) откривање пореских кривичних дела;
- 4) брисана
- 4а) брисана
- 5) брисана
- 6) остала права и обавезе Пореске управе садржане у одредбама члана 160. тач. 9) и 12), чл. 161, 164. и 167-171. ЗППА.

Одредбом члана 36. став 3. ЗППА прописано је да ако се достављање пореског акта врши слањем препоручене пошिल्ке, порески акт сматра се достављеним даном уручења, а ако уручење није било могуће, поновиће се слањем пореског акта препорученом пошिल्ком, а порески акт сматра се достављеним 15-ог дана од дана предаје пореског акта пошти, без обзира да ли је било могуће уручење пореском обвезнику.

Сагласно наведеном, ако се достављање пореског акта врши слањем препоручене пошिल्ке, порески акт сматра се достављеним даном уручења.

Ако уручење није било могуће након првобитног слања препоручене пошиљке, у случају поновљеног слања, порески акт сматра се достављеним 15-ог дана од дана предаје пореског акта пошти, изузев у случају када се пореском обвезнику порески акт уручи пре истека наведеног рока, у ком случају се порески акт сматра достављеним даном када је пореском обвезнику исти уручен.

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман дивиденди које резидентно правно лице у 2023. години намерава да исплати нерезидентном правном лицу из Руске Федерације при чему се наводи следеће:

- нерезидентно правно лице из Руске Федерације власник је више од 25 одсто акција резидентног правног лица и то за период који је дужи од 365 дана;
- нерезидентно правно лице из Руске Федерације није (у резидентно правно лице) директно инвестирало 100.000 америчких долара, али је његова ћерка фирма (регистрована у Руској Федерацији) извршила ту инвестицију (уплату);
- ниједна расподела дивиденди није извршена од 2021. године;
- одговарајућу потврду о резидентности ће, на дан исплате дивиденди, доставити нерезидентно правно лице из Руске Федерације (прималац дивиденди)

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 000200557 2023 10520 004 000 011 004 од 22.12.2023. год.)

И Сагласно одредби члана 40. став 1. тачка 1) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 118/21, у даљем тексту: Закон), уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу дивиденди и удела у добити у правном лицу, укључујући и дивиденду из члана 35. овог закона.

У смислу члана 40а ст. 1. и 2. Закона, код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Република закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања,

као и да докаже да је нерезидент стварни власник прихода, при чему статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидент доказује потврдом о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација.

II Између Савезне Владе Савезне Републике Југославије и Владе Руске Федерације закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину („Службени лист СРЈ - Међународни уговори“, бр. 3/95, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 1998. године.

Уговор производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Руске Федерације.

Уговор је, са почетком примене од 30. новембра 2020. године, измењен Мултилатералном конвенцијом о примени 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: „Опште прихваћена правила међународног права и потврђени међународни уговори саставни део правног поретка Републике Србије и непосредно се примењују.“

Уговор, у члану 10. (Дивиденде) став 2. тач. 1) и 2) предвиђа да се дивиденде могу опорезивати и у држави уговорници чији је резидент друштво које исплаћује дивиденде (у конкретном случају, у Републици Србији) у складу са законима те државе (у конкретном случају, Републике Србије), али ако је прималац крајњи корисник (по данашњој терминологији, „стварни власник“ - прим. МФ) тих дивиденди, разрезан порез не може бити већи од:

1) 5 одсто бруто износа дивиденди, ако је крајњи корисник друштво (изузимајући партнерство) које непосредно има најмање 25 одсто капитала друштва које исплаћује дивиденде (у конкретном

случају, резидентног правног лица) и које је у њега (у конкретном случају, резидентно правно лице) инвестирало најмање 100.000 америчких долара или одговарајући износ у националној валути држава уговорница¹;

Члан 10. став 2. тачка 1) овог уговора примењују се само ако су услови власништва описани у тим одредбама испуњени током периода од 365 дана који укључује дан исплате дивиденди (ради израчунавања тог периода, не узимају се у обзир промене власништва које би непосредно произиласиле из корпоративне реорганизације, као што су спајање или раздвајање, компаније која поседује акције или исплаћује дивиденде).

2) 15 одсто бруто износа дивиденди у свим другим случајевима.

Имајући у виду наведено као и, посебно, да (како наводите) у конкретном случају, нерезидентно правно лице из Руске Федерације које је прималац (претпоставка је и стварни власник - прим. МФ) дивиденди, у резидентно правно лице (исплатиоца дивиденди) није, непосредно, инвестирало 100.000 америчких долара већ је тај износ уплатила његова ћерка фирма (регистрована у Руској Федерацији) чиме није испуњен један од услова за примену ниже (бенефициране) стопе пореза по одбитку од 5 одсто од бруто износа дивиденди из члана 10. (Дивиденде) став 2. тачка 1) Уговора, приликом исплате дивиденди које (у конкретном случају) исплаћује резидентно правно лицем нерезидентном правном лицу из Руске Федерације, треба

¹ Услов за опорезивање бенефицираном стопом пореза по одбитку на дивиденде (5 одсто од бруто износа дивиденди) из члана 10. (Дивиденде) став 2. тачка 1) Уговора који се (поред осталог) односи на инвестирање од најмање 1000.000 америчких долара..., треба тумачити тако да уложени (од стране нерезидентног правног лица из Руске Федерације) капитал од најмање 25 одсто капитала друштва које исплаћује дивиденде (резидентног правног лица) мора износити најмање 100.000 америчких долара (Службено мишљење Министарства финансија број: 011-00-447/2019-04 од 11.6.2019. године).

применити стопу пореза по одбитку од 15 одсто од бруто износа дивиденди из члана 10. (Дивиденде) став 2. тачка 2) Уговора.

Међутим, како је у члану 1. Уговора изричито наведено да се исти примењује на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице указујемо да је пре примене претходно наведеног решења из члана 10. (Дивиденде) став 2. тачка 2) Уговора (опорезивања дивиденди стопом пореза по одбитку од 15 одсто од њиховог бруто износа - што је посебна погодност предвиђена цитираном одредбом члана 10. став 2. тачка 2) Уговора) неопходно да односно правно лице из Руске Федерације исплатиоцу дивиденди из Републике Србије приложи валидну потврду о резидентности своје матичне државе резидентности (у конкретном случају, Руске Федерације) потписану и оверену од стране надлежних органа Руске Федерације (на основу члана 3. - Опште дефиниције, став 1. тачка 9) под (ii) Уговора, то је Министарство за финансија Руске Федерације 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, у тексту: ЗПППА) 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 прописују надлежни органи Руске Федерације).

Уколико нису испуњени претходно наведени услови из Уговора и ЗПППА, примениће се одредба члана 40. став 1. тачка 1) Закона која прописује опорезивање дивиденде које нерезидентно правно лице из Руске Федерације оствари од резидентног правног лица и то по стопи пореза по одбитку од 20%.

ПОДСЕТНИК
ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ
У ДЕЦЕМБРУ 2023. ГОДИНЕ

УРЕДБЕ	
Уредба о измени и допуни Уредбе о поступку за прибављање сагласности за ново запошљавање и додатно радно ангажовање код корисника јавних средстава	Сл. гласник РС, бр. 116 од 26. децембра 2023.
Уредба о изменама и допунама Уредбе о царинским поступцима и царинским формалностима	Сл. гласник РС, бр. 117 од 27. децембра 2023.
ОДЛУКЕ	
Одлука о измени Одлуке о одређивању пољопривредних и прехранбених производа за које се плаћа посебна дажбина при увозу и утврђивању износа посебне дажбине	Сл. гласник РС, бр. 112 од 15. децембра 2023.
Одлука о измени Одлуке о сезонским стопама царине на увоз одређених пољопривредних производа	Сл. гласник РС, бр. 112 од 15. децембра 2023.
Одлука о измени Одлуке о условима за смањење царинских дажбина на увоз одређене робе	Сл. гласник РС, бр. 112 од 15. децембра 2023.

Одлука о измени Одлуке о условима за смањење царинских дажбина на одређену робу	Сл. гласник РС, бр. 116 од 26. децембра 2023.
Одлука о измени и допуни Одлуке о оснивању, почетку и престанку рада царинарница, царинских испостава, одсека и царинских реферата	Сл. гласник РС, бр. 116 од 26. децембра 2023.
Одлука о емисији дугорочних државних хартија од вредности, 05 број 424-12521/2023 од 25. децембра 2023. год.	Сл. гласник РС, бр. 116 од 26. децембра 2023.
Одлука о изменама и допунама Програма реформе управљања јавним финансијама за период 2021–2025. године	Сл. гласник РС, бр. 116 од 26. децембра 2023.
Одлука о условима и начину за смањење царинских дажбина на одређену робу, односно за изузимање одређене робе од плаћања царинских дажбина у 2024. години	Сл. гласник РС, бр. 119 од 29. децембра 2023.
Одлука о изменама Одлуке о образовању Координационог тела за координацију стратешких активности предвиђених Програмом трансформације Пореске управе за период 2021–2025. године	Сл. гласник РС, бр. 119 од 29. децембра 2023.

ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о начину вршења надзора над извршењем уговора о јавним набавкама	Сл. гласник РС, бр. 110 од 8. децембра 2023.
Правилник о условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на моторно гориво које се користи за пољопривредне сврхе	Сл. гласник РС, бр. 115 од 22. децембра 2023.
Правилник о изменама и допунама Правилника о електронском фактурисању	Сл. гласник РС, бр. 116 од 26. децембра 2023.
Правилник о изменама и допунама Правилника о порезу на додату вредност	Сл. гласник РС, бр. 116 од 26. децембра 2023.
Правилник о процени ефеката реализованог капиталног пројекта	Сл. гласник РС, бр. 116 од 26. децембра 2023.
Правилник о изменама и допунама Правилника о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распоред средстава са тих рачуна	Сл. гласник РС, бр. 118 од 28. децембра 2023.

Правилник о допунама Правилника о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем	<i>Сл. гласник РС, бр. 118 од 28. децембра 2023.</i>
Правилник о Списку корисника јавних средстава	<i>Сл. гласник РС, бр. 118 од 28. децембра 2023.</i>
Правилник о начину исказивања и извештавања о процењеним финансијским ефектима закона, другог прописа или другог акта на буџет, односно финансијске планове организација за обавезно социјално осигурање	<i>Сл. гласник РС, бр. 119 од 29. децембра 2023.</i>
ОСТАЛО	
ИЗНОС највише месечне основице доприноса за обавезно социјално осигурање	<i>Сл. гласник РС, бр. 115 од 22. децембра 2023.</i>
ИЗНОС најниже месечне основице доприноса за обавезно социјално осигурање	<i>Сл. гласник РС, бр. 115 од 22. децембра 2023.</i>
ИЗНОС највише годишње основице доприноса за обавезно социјално осигурање за 2024. годину	<i>Сл. гласник РС, бр. 115 од 22. децембра 2023.</i>

ИЗНОС најниже месечне основице доприноса за обавезно социјално осигурање за осигуранике из чл. 25, 26. и 27. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање за 2024. годину	Сл. гласник РС, бр. 115 од 22. децембра 2023.
УСКЛАЂЕНИ ДИНАРСКИ ИЗНОСИ пореза на употребу, држање и ношење добара	Сл. гласник РС, бр. 116 од 26. децембра 2023.
ДИНАРСКИ ИЗНОСИ месечних зарада из члана 15в ст. 5. и 6. Закона о порезу на доходак грађана, за 2024. годину	Сл. гласник РС, бр. 116 од 26. децембра 2023.
ДИНАРСКА ВРЕДНОСТ европских прагова	Сл. гласник РС, бр. 119 од 29. децембра 2023.
УСКЛАЂЕНИ ДИНАРСКИ ИЗНОСИ накнада прописаних Законом о накнадама за коришћење јавних добара	Сл. гласник РС, бр. 120 од 29. децембра 2023.

CIP – 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