



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 1
јануар 2025.
година LXV
ISSN 0354-3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 1
јануар 2025.
година LXV
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

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

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

За издавача
Синиша Мали, први потпредседник Владе и министар финансија

Уређивачки одбор
Ана Панчић, др Драган Демировић,
Снежана Карановић

Главни уредник
Ана Панчић
шеф Одсека за односе Министарства са јавношћу

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

Припрема
Штампарија Министарства финансија Републике Србије
Београд, Кнеза Милоша 20

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

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

С А Д Р Ж А Ј
ЈАВНИ ПРИХОДИ
ПОРЕЗИ

ПОРЕЗ НА ИМОВИНУ

1. Да ли основицу пореза на пренос апсолутних права за употребљавано моторно возило, купљено у поступку принудне јавне продаје код јавног извршитеља, чини цена постигнута на јавној продаји 5

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман накнада коју (по различитим основама) резидентно правно лице које обавља међународни ваздушни саобраћај плаћа нерезидентним правним лицима из различитих држава у циљу обезбеђивања опремљености ваздухоплова у складу са прописима о ваздушном саобраћају, сагласно закону који уређује опорезивање добити правних лица, односно уговорима о избегавању двоструког опорезивања 9

ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

РАЧУНОВОДСТВО

1. Да ли се приходи по основу накнаде за резервацију апартмана за будућу продају у складу са комплетним МСФИ признају:
- а) одмах по наплати, или
 - б) током периода трајања резервације (од потписивања уговора о резервацији до купопродаје непокретности или одустанка) –
-

дакле, почетно разграничено преко рачуна 491, а затим постепено пренето на приходе у групи 61 сразмерно протеклом времену, или

ц) у целости на крају трајања резервације – дакле, почетно евидентирано као обавеза за примљени аванс на рачуну 430 или разграничено преко рачуна 491, а затим у целости пренето на приходе у групи 61 по истеку резервације, или

д) у целости у моменту преноса контроле над апартманом, суштински као део накнаде за апартман – дакле, почетно евидентирано као разграничени приход на рачуну 491, а затим у целости пренето на приходе у групи 61 истовремено с признавањем прихода од продаје апартмана на дан преноса контроле над апартманом?21

2. Када треба да се признају приходи уколико купац одустане од куповине апартмана – имајући у виду да у том случају нема право на рефундацију накнаде за резервацију?21

3. Да ли у описаним трансакцијама обвезници који примењују МСФИ за МСП или Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица („Службени гласник РС”, број 89/20, у даљем тексту: Правилник за микро и друга правна лица) могу да поступе на идентичан начин као и обвезници који примењују комплетне МСФИ? ..21

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у јануару 2025. године.....31

ЈАВНИ ПРИХОДИ

ПОРЕЗИ

ПОРЕЗ НА ИМОВИНУ

Да ли основицу пореза на пренос апсолутних права за употребљавано моторно возило, купљено у поступку принудне јавне продаје код јавног извршитеља, чини цена постигнута на јавној продаји

(Мишљење Министарства финансија, бр. 003673628 2024 10520 004 000 011 003 од 21. јануара 2025. године)

Према одредби члана 23. став 1. тачка 4а) 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, 92/23 и 94/24 - у даљем тексту: Закон), порез на пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на употребљаваном моторном возилу - осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини.

Према одредби члана 14. став 8. тачка 1) Закона, употребљавано моторно возило, у смислу тог закона, јесте моторно возило, које је на територији Републике Србије најмање једанпут, почев од његове производње или последњег увоза, било регистровано у складу са прописима.

Преносом уз накнаду, који је предмет опорезивања порезом на пренос апсолутних права, сматра се и стицање права својине и других права из члана 23. Закона на основу правоснажне судске одлуке или другог појединачног акта државног, односно другог надлежног органа или лица са јавним овлашћењем (члан 24. тачка 1) Закона).

Од опорезивања порезом на пренос апсолутних права изузима се пренос, односно стицање апсолутног права из чл. 23. и 24. Закона на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност (члан 24а тачка 1 Закона).

Према одредби члана 25. став 4. Закона, у случају из члана 23. став 1. тачка 4а) и члана 24. Закона, обвезник пореза на пренос апсолутног права је купац, односно стицалац апсолутног права.

Према одредби члана 27а став 1. Закона, основица пореза на пренос апсолутних права за пренос права својине на употребљаваном моторном возилу је вредност употребљаваног моторног возила утврђена у складу са ст. 2. до 4. тог члана.

Сагласно одредби члана 27а став 2. Закона, вредност употребљаваног моторног возила из става 1. тог члана утврђује се применом следећих елемената:

- 1) радна запремина мотора возила изражена у cm^3 (у даљем тексту: радна запремина мотора);
- 2) снага мотора возила изражена у kW (у даљем тексту: снага мотора);
- 3) број навршених година старости возила, изражен коефицијентом.

Према одредби члана 27а став 3. Закона, коефицијент старости возила из става 2. тачка 3) тог члана износи, и то:

- 1) 100% - за возила до и преко навршене једне године старости;

- 2) 90% - за возила преко навршене две године старости;
- 3) 80% - за возила преко навршене три године старости;
- 4) 70% - за возила преко навршене четири године старости;
- 5) 60% - за возила преко навршених пет година старости;
- 6) 50% - за возила преко навршених шест година старости;
- 7) 45% - за возила преко навршених седам година старости;
- 8) 40% - за возила преко навршених осам година старости;
- 9) 35% - за возила преко навршених девет година старости;
- 10) 30% - за возила преко навршених десет и више година старости.

Према одредби члана 27а став 4. Закона, вредност употребљаваног моторног возила из става 1. тог члана чини динарски износ који се утврђује према следећој формули: Вредност = $(320 \times \text{радна запремина мотора} + 6400 \times \text{снага мотора}) \times \text{коэффициент старости возила}$.

Према томе, на пренос уз накнаду права својине на употребљаваном моторном возилу, осим на мопеду, мотокултиватору, трактору и радној машини, плаћа се порез на пренос апсолутних права, када се на тај пренос не плаћа порез на додату вредност.

Основица пореза на пренос апсолутних права код преноса уз накнаду употребљаваног моторног возила јесте вредност тог возила, која се утврђује применом прописаних елемената које чине радна запремина мотора, снага мотора и број навршених година старости конкретног возила изражен коэффициентом. С тим у вези, вредност употребљаваног моторног возила чини динарски износ који се утврђује према следећој формули: вредност = $(320 \times \text{радна запремина мотора} + 6400 \times \text{снага мотора}) \times \text{коэффициент старости возила}$.

Основица пореза на пренос апсолутних права код преноса уз накнаду употребљаваног моторног возила се утврђује применом прописаних елемената према наведеној формули, независно од цене конкретног возила постигнуте на јавној продаји, у поступку принудне јавне продаје код јавног извршитеља.

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

Порески третман накнада коју (по различитим основама) резидентно правно лице које обавља међународни ваздушни саобраћај плаћа нерезидентним правним лицима из различитих држава у циљу обезбеђивања опремљености ваздухоплова у складу са прописима о ваздушном саобраћају, сагласно закону који уређује опорезивање добити правних лица, односно уговорима о избегавању двоструког опорезивања

(Мишљење Министарства финансија, бр: 3623644 2024 1052 004 000 011 004 од 9. јануара 2025. године)

Резидентно правно лице (резидент) обавља међународни ваздушни саобраћај ваздухопловима у власништву или ваздухопловима која су закупљена од закуподавца из иностранства. Законом који уређује ваздушни саобраћај прописани су услови којима се омогућава да се ваздушни саобраћај одвија безбедно, па, с тим у вези, резидент закључује уговоре са овлашћеним пружаоцима услуга у ваздушном превозу (овлашћени добављачи) којима обезбеђује опремљеност ваздухоплова у складу са прописима о ваздушном саобраћају и то, превасходно, са документом под називом „Листа минималне опреме“ коју издаје произвођач ваздухоплова, а којом се дефинише минимум опреме (у ваздухоплову) за обављање делатности ваздушног саобраћаја.

У складу са наведеним, а како наводите у садржини поднетог захтева, резидент користи:

- навигационе системе (базе) са координатама за летење које су учитане у систем за управљање летом („Flight Management System - FMS“), при чему FMS представља компјутер који се налази у авиону, а навигациона база података омогућава наведеном

систему (компјутеру) да креира континуирани приказ навигационих података, чиме се омогућава да летилица лети дуж одређене руте. FMS се користи током лета авиона и без тог система није могуће извести лет. Произвођач FMS система у приручнику за одржавање авиона дефинише формат навигационе базе који одговара уређају који управља системом. Навигационе базе се одржавају од стране добављача на њиховом систему, а резидент (периодично) логовањем на *website* добављача преузима ажуриране навигационе руте и аеродромске мапе које се затим учитавају у рачунар авиона, а које пилот користи током извођења лета. Резидент плаћа накнаду добављачима (нерезидентним правним лицима из Сједињених Америчких Држава, Белгије и Немачке) за приступ подацима из наведених база који су иначе јавно доступни у *Aeronautical Information Publication* сваке земље, а добављачи (који за обављање неведене активности поседују сертификат) прикупљају те податке пратећи редовне измене;

- апликације за прерачун перформанси ваздухоплова. За потребе извођења лета, пилоти користе посебне апликације у iPad-у за прерачун перформанси ваздухоплова, како би успешно полетели и слетели на одређени аеродром. Обвезник користи званичне „PC“, односно „IPad“ апликације произвођача авиона. *Flight Smart* је апликација која је инсталирана на пилотским iPad-овима и служи за прерачун перформанси авиона. Део података из ових апликација је од произвођача, а део уноси обвезник екстерно. Такође, пилоти користе на iPad-у апликацију за приказ навигационих карата и рута, као и апликацију која пружа актуелне податке о аеродромима и препрекама на тим аеродромима укључујући метеоролошке податке, при чему је пружалац наведене услуге нерезидентно правно лице из Немачке. За припрему оперативног плана лета користи се посебан програм под називом „LIDO“, којим се на основу релевантних улазних података израчунава и креира оптималан план лета за конкретну руту, а услуге повезане са коришћењем програма „LIDO“ пружа нерезидентно правно лице из Немачке.

У наведеном програму, стручна лица резидента уносе податке о авионима и лету, а такође мењају и уносе интерне податке који се односе на резидента (подаци о авионима, компанијским рутама, алтернативним аеродромима, као и подаци о интерној политици резидента). У складу са важећим прописима, резидент је дужан да врши проверу опративних ограничења ваздухоплова на сваком лету, из чега произилази обавеза коришћења софтверских пакета самих произвођача ваздухоплова. Сагласно наведеном инжењери (резидент) користе FOS који је званичан софтвер произвођача авиона АТР за РС, док пилоти користе iPad апликацију SPS, такође званичму апликацију произвођача авиона АТР;

- приручнике у папирној и дигиталној форми набављене од произвођача ваздухоплова из Француске, као и од стране осталих произвођача ваздухоплова, у складу са регулативом у авио индустрији. Предметни приручници су ажурирани и као такви преузети од добављача (произвођача ваздухоплова) у смислу увида у техничко-технолошке измене на ваздухоплову, а што обухвата коришћење тих приручника на iPad и у папирној форми у ваздухоплову, а уједно обухвата и коришћење одговарајућих апликација које користе пилоти и авио механичари.

Имајући у виду наведено, поставља се питање да ли су накнаде, коју резидент (у наведеним случајевима) плаћа нерезидентним правним лицима, предмет опорезивања порезом по одбитку.

Г Са аспекта примене Закона о порезу на добит правних лица

Сагласно члану 40. став 1. тачка 2) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15-аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18,

86/19, 153/20, 118/21 и 94/24 - 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 ауторског и сродних права и права индустријске својине (у даљем тексту: ауторска накнада).

С тим у вези, уколико (за обављање своје пословне активности) резидент плаћа нерезидентном правном лицу накнаду по основу коришћења софтвера (у власништву нерезидента), односно по основу коришћења неког другог облика ауторског дела (нпр. базе података) сходно прописима који уређују ауторско и сродна права, предметна накнада представља ауторску накнаду која је опорезива порезом по одбитку, у складу са чланом 40. став 1. тачка 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 и да је нерезидент стварни власник прихода, а статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања у смислу става 1. овог члана, нерезидент доказује потврдом о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација (члан 40а ст. 1. и 2. Закона).

Поред тога, а у вези са наведеним, скрећемо пажњу на мишљење овог министарства број: 011-00-413/2017-04 од 9. јуна 2017. године према ком када нерезидентно правно лице (на основу закљученог уговора о закупу) предаје резидентном правном лицу (у закуп) ваздухоплов без посаде и горива, при чему резидент предметни ваздухоплов користи (искључиво) у међународном ваздушном саобраћају, у том случају не ради се о закупу ваздухоплова на територији Републике, па, с тим у вези, приход нерезидентног

правног лица, остварен по основу наведеног уговора о закупу, није предмет опорезивања порезом по одбитку у складу са чланом 40. став 1. тачка 4) Закона.

II Са аспекта примене уговора о избегавању двоструког опорезивања

1. Између СФР Југославије и Краљевине Белгије закључен је Споразум о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине („Службени лист СФРЈ - Међународни уговори”, број 11/81, у даљем тексту: Споразум) који се примењује од 1. јануара 1984. године.

Споразум је, са почетком примене од 1. јануара 2020. године, измењен решењима из Мултилатералне конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре („Службени гласник РС - Међународни уговори”, бр.: 3/18 и 4/23).

2. Између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Савезне Републике Немачке закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, са Протоколом („Службени лист СФРЈ - Међународни уговори”, број 12/88, у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1. јануара 1989. године.

3. Између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Републике Француске закључен је Споразум који има за циљ избегавање двоструког опорезивања у области пореза на доходак („Службени лист СФРЈ - Међународни уговори”, број 28/75, у даљем тексту: Споразум) који се примењује од 1. јануара 1975. године.

Споразум је (са почетком примене од 1. јануара 2019. године) измењен решењима из Мултилатералне конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања

добити односе на пореске уговоре („Службени гласник РС - Међународни уговори”, бр.: 3/18 и 4/23).

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

С тим у вези:

Сходно, члану 7. (Добит од пословања) став 1. Уговора/Споразума, добит (од, у конкретном случају, уопштено говорећи, пружања услуга) предузећа државе уговорнице (у конкретном случају, Краљевине Белгије/Белгија, Савезне Републике Немачке/Немачка, Републике Француске/Француска) опорезује само у тој држави (у конкретном случају, Белгији, Немачкој, Француској) осим ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) преко сталне пословне јединице која се у њој налази. Ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) преко сталне пословне јединице, добит предузећа (од, у конкретном случају, пружања услуга) може се опорезивати у тој другој држави (у конкретном случају, у Републици Србији) али само до износа који се приписује тој сталној пословној јединици¹ (као, добит сталне пословне јединице - прим. МФ) - у свему, по одредбама домаћем пореског законодавства - прим. МФ).

Сходно члану 12. (Ауторске накнаде) ст. 2. и 3. Споразума са Белгијом:

¹ У питању је, суштински иста, али различито формулисана одредба.

„2. Међутим, такве ауторске накнаде могу се опорезивати у држави уговорници у којој настају (Републици Србији – зато, јер је исплатилац ауторских накнада резидент Републике Србије - прим. М.Ф.) и у складу са законима те државе (Републике Србије) али тако разрезан порез не може бити већи од 10 одсто од бруто износа ауторских накнада.

3. Израз „ауторске накнаде”, употребљен у овом члану, означава плаћања сваке врсте примљена на име накнаде за коришћење или за право коришћења ауторског права на књижевно, уметничко или научно дело, укључујући биоскопске филмове, филмове и траке за телевизију и радио, патент, заштитни знак, нацрт или модел, план, тајне формуле или процес, односно за коришћење или за право коришћења индустријске, комерцијалне, односно научне опреме, или обавештења која се односе на индустријска, комерцијална или научна искуства.”

Напомена:

Израз „може се опорезивати у држави уговорници” (у конкретном случају, у Републици Србији) треба тумачити на начин, да држава уговорница којој је на основу одговарајућих одредаба уговора/споразума о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, Република Србија) дато право опорезивања, то право и користи али, под условом, да у домаћем пореском законодавству постоји одговарајући порез на односни приход (у конкретном случају, порез по одбитку по основу накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине што је, на основу наведених одредаба Закона, неспорно).

Сходно члану 13. (Ауторске накнаде) ст. 2. и 3. Уговора са Немачком:

„2. Ауторске накнаде могу се опорезивати и у држави уговорници у којој настају (у конкретном случају, у Републици Србији - зато, јер је исплатилац ауторских накнада резидент Републике Србије - прим. М.Ф.) у складу са законима те државе (Републике Србије - прим. М.Ф.) али ако је прималац стварни корисник (по данашњој терминологији: стварни власник) ауторских накнада, тако разрезан порез не може бити већи од 10 одсто од бруто износа ауторских накнада.

3. Израз „ауторске накнаде” како је употребљен у овом члану, означава плаћања било које врсте која су примљена као накнада за коришћење или за право коришћења ауторског права на књижевно, уметничко или научно дело, укључујући биоскопске филмове и филмове или траке за телевизију или радио, као и за коришћење или за право коришћења патента, заштитног знака, нацрта или модела, плана, тајне формуле или поступка, или за коришћење или право коришћења индустријске, комерцијалне или научне опреме, или за обавештења која се односе на индустријска, комерцијална или научна искуства.”

Напомена:

Израз „може се опорезивати у држави уговорници” (у конкретном случају, у Републици Србији) треба тумачити на начин, да држава уговорница којој је на основу одговарајућих одредаба уговора/споразума о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, Република Србија) дато право опорезивања, то право и користи али, под условом, да у домаћем пореском законодавству постоји одговарајући порез на односни приход (у конкретном случају, порез по одбитку по основу накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине што је, на основу наведених одредаба Закона, неспорно).

Сходно члану 12. (Накнаде - по данашњој терминологији, „Ауторске накнаде”) ст. 1. и 2. Споразума са Француском:

„1. Накнаде које потичу из једне државе уговорнице (Републике Србије - зато, јер је исплатилац накнада резидент Републике Србије - прим. М.Ф.) и плаћају се резиденту друге државе уговорнице (Француске - прим. М.Ф.) подлежу порезу само у овој другој држави (Француској - прим. М.Ф.).

2. Израз „накнаде”, употребљен у овом члану, означава накнаде сваке природе које се плаћају за употребу или концесију употребе ауторског права на књижевно, уметничко или научно дело подразумевајући ту и кинематографске филмове и филмове и магнетофонске траке за телевизију или радио-дифузију, патенте, фабричког и трговинског услужног жига, цртежа или модела, плана, формуле или трајног поступка, као и за употребу или концесију употребе индустријске, трговинске и научне опреме, и за информације које су у вези са стеченим искуством у индустријској, трговинској или научној области.”

Имајући у виду наведено као и, посебно, наводе из описа чињеница да се у (једном од) конкретних случајева, плаћање које резидентно правно лице врши нерезидентном правном лицу из Белгије, Немачке и Француске првенствено и доминантно, односи на плаћање за приступ и, последично, коришћење података из дигиталне навигационе базе/мапе, при чему су ти подаци јавно доступни, наведена плаћања, за односно нерезидентно правно лице из Белгије, Немачке и Француске, сходно (раније наведеним) решењима из члана 7. (Добит од пословања) став 1. Уговора/ Споразума о избегавању двоструког опорезивања, имају карактер Добити од пословања која се (Добит) у Републици Србији опорезује

САМО ако је остварена пословањем преко сталне пословне јединице која се у њој (Републици Србији - прим. МФ²) налази (што, како произилази из презентованог описа чињеница није случај).

Истовремено (и, додатно) ако се плаћање које резидентно правно лице врши нерезидентном правном лицу, непосредно односи (и, као такво, можда, посебно фактурише) на коришћење (а не, ажурирање) приручника (за планирање и извођење лета) у дигиталном/папирном облику, при чему нерезидентно правно лице задржава интелектуална права над истим уз, јасно (у комерцијалном уговору у односу на који се издаје фактура) истакнуту клаузулу поверљивости, односно немогућност резидентног правног лица да (без дозволе нерезидентног правног лица) са њима, даље, комерцијално, располаже, према нашем мишљењу, могло би се говорити о ауторским накнадама из члана 12./13. Уговора/Споразума на основу којих се предметне ауторске накнаде могу опорезивати у Републици Србији (ово САМО када је реч о Уговору/Споразуму са Белгијом и Немачком).

Истоветан закључак као и претходни (као и, под истим условима/претпоставкама) важи и за плаћање за коришћење неког софтвера (ово, ако се фактура на то, посебно, односи).

Уколико је, међутим, односни софтвер уграђен или представља део обавезне опреме ваздухоплова (који је, као такав у власништву резидентног правног лица или је, резидентно правно лице његов купац) и без којег, ваздухоплов не може да лети (није безбедан за ваздушну пловидбу) порески третман односног плаћања

² Ако је то случај, односно ако је нерезидентно правно лице односно добит остварило пословањем преко сталне пословне јединице која се налази у Републици Србији, опорезивање се не врши порезом по одбитку из члана 40. став 1. Закона, већ у складу са општим законским принципима када је у питању опорезивање добити сталне пословне јединице нерезидентног правног лица (тј. самоопорезивањем - прим. М.Ф.) и то, по општој стопи пореза на добит правних лица, односно 15 одсто.

треба сагледати у односу на цео ваздухоплов као производ, а не само у односу на софтвер као његов саставни део (опрему).

Другачије речено, у конкретном случају, нерезидентно правно лице наведеним плаћањем (за право својине или право закупа ваздухоплова) не стиче право коришћења било ког права интелектуалне својине над софтвером који је, као такав, већ инсталиран у ваздухоплову.

Софтвер је, дакле, део основног производа (у конкретном случају, купљеног или закупљеног ваздухоплова - његов подпроизвод) и он се, као такав, не може користити без основног производа - ваздухоплова (самим тим, што није без значаја, његова (софтвера) новчана вредност је неупоредиво мања у односу на вредност основног производа - купљеног или закупљеног ваздухоплова).

Додатно, плаћањем купопродајне цене (или закупнине) за ваздухоплов као и, накнадним (ако постоји) плаћањем за активирање одређених софтверских решења (плаћањем за тзв. постпродајне/постзакупске услуге или за услуге чисто техничке помоћи које се састоје у активирању софтверских ваздухопловних функционалности) купац (закупац) ваздухоплова постаје власник (закупац) не само, првобитно, купљеног (закупљеног) ваздухоплова већ, и додатних софтверских ваздухопловних функционалности (чије функционисање се, у пракси, као што је истакнуто напред, заснива на одређеним софтверским решењима, чији носилац права интелектуалне својине и, даље, остаје нерезидентно правно лице).

Дакле, плаћањем купопродајне цене (закупнине) и за ваздухоплов, као и (накнадно) за додатне ваздухопловне функционалности, купац (закупац) ваздухоплова стиче право својине (право закупа) над истим, а не право коришћења било ког права интелектуалне својине (у односу нпр. на софтверска решења

садржана у ваздухопловним функционалностима) које је услов, да се односна плаћања сматрају ауторским накнадама.

Последишно, не постоји обавеза обрачунавања и плаћања пореза по одбитку на ауторске накнаде из из члана 12./13. Уговора/ Споразума на основу којих се предметне ауторске накнаде могу опорезивати у Републици Србији (ово САМО када је реч о Уговору/ Споразуму са Белгијом и Немачком).

ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

РАЧУНОВОДСТВО

1. Да ли се приходи по основу накнаде за резервацију апартмана за будућу продају у складу са комплетним МСФИ признају:

а) одмах по наплати, или

б) током периода трајања резервације (од потписивања уговора о резервацији до купопродаје непокретности или одустанка) – дакле, почетно разграничено преко рачуна 491, а затим постепено пренето на приходе у групи 61 сразмерно протеклом времену, или

ц) у целости на крају трајања резервације – дакле, почетно евидентирано као обавеза за примљени аванс на рачуну 430 или разграничено преко рачуна 491, а затим у целости пренето на приходе у групи 61 по истеку резервације, или

д) у целости у моменту преноса контроле над апартманом, суштински као део накнаде за апартман – дакле, почетно евидентирано као разграничени приход на рачуну 491, а затим у целости пренето на приходе у групи 61 истовремено с признавањем прихода од продаје апартмана на дан преноса контроле над апартманом?

2. Када треба да се признају приходи уколико купац одустане од куповине апартмана – имајући у виду да у том случају нема право на рефундацију накнаде за резервацију?

3. Да ли у описаним трансакцијама обвезници који примењују МСФИ за МСП или Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица („Службени гласник РС”, број 89/20, у даљем

тексту: Правилник за микро и друга правна лица) могу да постане на идентичан начин као и обвезници који примењују комплетне МСФИ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000150359 2025 10520 016 001 011 004 од 24. јануара 2025. године)

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

Друштво обавља делатност изградње грађевинских објеката намењених продаји, односно наступа као инвеститор који је власник земљишта на коме се граде објекти и на кога гласи грађевинска дозвола. Започето је рекламирање будућих апартмана за продају физичким и правним лицима.

Са заинтересованим купцима се потписују уговори о резервацији апартмана – у смислу да се прецизира апартман и цена по којој ће га купац купити по довршавању изградње у будућем периоду, а друштво престаје са нуђењем тог конкретног апартмана другим потенцијалним купцима.

Друштво по основу те резервације остварује накнаду која се неће вратити купцу уколико он одустане од куповине апартмана. Уколико дође до куповине, накнада за претходно резервисани апартман ће бити утврђена по редовној цени апартмана умањеној за износ наплаћене накнаде за резервацију. Накнада за резервацију се наплаћује у целости одмах по потписивању уговора о резервацији.

Од момента закључивања уговора о резервацији до момента када потенцијални купац одустаје од куповине апартмана, односно до момента закључивања предуговора о куповини апартмана (у случају када купац не одустаје од куповине), може да протекне период од месец дана или мало дуже.

Имајући у виду да је у конкретном случају реч о уговорима са купцима, у наставку ћемо анализирати одредбе МСФИ 15:

Приход од уговора са купцима (у даљем тексту: МСФИ 15), које су релевантне за овај случај:

У параграфу 17 МСФИ 15, прописано је да ентитет треба да комбинује два или више уговора закључених у исто или слично време са истим купцем (или странама које су повезане са купцем) и да рачуноводствено обухвата те уговоре као један уговор ако је испуњен један или више следећих критеријума:

(а) уговори се преговарају у пакету са истим комерцијалним циљем;

(б) износ накнаде која се плаћа по једном уговору зависи од цена или извршења по другом уговору; или

(ц) добра или услуге обећане у уговорима (или нека добра или услуге обећане у сваком од уговора) су једна обавеза извршења у складу са параграфима 22-30.

Имајући у виду да је уговором о резервацији већ прецизиран апартман који ће бити предмет будућег промета, као и износ накнаде за тај апартман, и имајући у виду да накнада за апартман зависи од наплаћене накнаде за резервацију, сматрамо да је уговор о резервацији неспорно у вези са будућим уговором о преносу непокретности јер су та два уговора повезана по сва три наведена услова, чак и ако је временски размак између ова два уговора дужи од годину дана. Последишно, сматрамо да је за потребе примене МСФИ 15 ова два повезана уговора неопходно разматрати заједно као један уговор.

Параграфом 22 МСФИ 15 прописано је да приликом састављања уговора, ентитет треба да процени добра или услуге обећане уговором са купцем и треба да идентификује као обавезу извршења свако обећање да се на купца пренесе:

(а) добро или услуга (или скуп добара или услуга) која је дистинктивна; или

(б) скуп дистинктивних добара или услуга које су суштински исте и имају исти образац преноса до купца (видети параграф 23).

У параграфу 27 МСФИ 15 прописано је да је добро или услуга која је обећана купцу 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).

Параграфом 28 МСФИ 15 прописано је да купац може имати користи од добара или услуга у складу са параграфом 27 (а) ако добро или услуга може да се користи, конзумира, прода за износ који је већи од вредности старог отпада или да се држе на начин који генерише економске користи. За нека добра или услуге, купац може бити у могућности да има користи од добра или услуге саме по себи. За друга добра или услуге, купац може бити у могућности да има користи од добра или услуге само у комбинацији са другим лако доступним ресурсима. Лако доступан ресурс је добро или услуга која се продаје одвојено (од стране ентитета који је страна у уговору или другог ентитета) или ресурс који је купац већ прибавио од ентитета (укључујући добра и услуге које је ентитет већ пренео на купца у складу са уговором) или из других трансакција или догађаја. Различити фактори могу пружити доказе да купац може да има користи од добра или услуге саме по себи или у комбинацији са другим доступним ресурсима. На пример, чињеница да ентитет редовно продаје неко добро или услугу одвојено указује на то да купац може имати користи од добра или услуге саме по себи или заједно са другим лако доступним ресурсима.

Сматрамо да је неспорно да је апартман дистинктивно добро обећано купцу за уговорену накнаду.

Међутим, иако је услуга резервације јасно изражена у уговору о резервацији – чиме је испуњен критеријум (б) из тачке 27, сматрамо да није испуњен критеријум (а) из исте тачке, јер та услуга није дистинктивна у смислу МСФИ 15 – зато што купац не може да има корист од ње саме по себи јер та услуга не може да се користи, конзумира, прода за износ који је већи од вредности старог отпада или да се држи на начин који генерише економске користи – ни самостално ни у комбинацији са неким ресурсима који су лако доступни купцу. Наиме, суштина те услуге је искључиво у прелиминарном договарању будућег промета непокретности, односно престанку нуђења те непокретности неком другом потенцијалном купцу. Дакле, купац не може ту услугу да користи, конзумира или је пренесе трећем лицу, већ ће економске користи да стекне тек по накнадном стицању саме непокретности која је резервисана.

У параграфу 30 МСФИ 15 прописано је да ако обећано добро или услуга није дистинктивна, ентитет треба да комбинује то добро или услугу са другим обећаним добрима или услугама док не идентификује скуп добара или услуга који је дистинктиван. У неким случајевима, резултат тога је да ће ентитет рачуноводствено обухватати сва добра и услуге у уговору као једну обавезу извршења.

Имајући у виду да услуга резервације није дистинктивна, а апартман јесте дистинктивно добро, сматрамо да у складу са тачком 30 МСФИ 15 ове две ставке у комбинацији представљају скуп добара и услуга који је дистинктиван, односно заједно представљају једну обавезу извршења.

У параграфу 46 МСФИ 15 прописано је да када (или пошто) је испуњена обавеза извршења, ентитет треба да призна као приход износ цене трансакције (што не укључује процене променљиве накнаде које су ограничене у складу са параграфима 56-58) која је алоцирана на ту обавезу извршења.

С обзиром да је утврђено да продаја апартмана и услуга резервације представљају једну обавезу извршења, приход се признаје када она буде извршена – у висини укупне накнаде уговора који се анализира.

Имајући у виду да се уговор о резервацији апартмана и уговор о преносу апартмана посматрају као један уговор у смислу МСФИ 15, укупна накнада је збир накнада из оба ова уговора у формално-правном смислу. Како у тим уговорима не постоје неке друге обавезе извршења, епилог је да се збир накнада из оба уговора признаје као приход када се испуни обавеза извршења преноса апартмана као дистинктивног добра – на дан када се са друштва пренесе контрола над апартманом на купца.

У параграфу 106 МСФИ 15 прописано је да ако купац плаћа накнаду, односно ентитет има право на износ накнаде који је безуслован (односно потраживање), пре него што ентитет пренесе добро или услугу купцу, ентитет треба да презентује уговор као обавезу по основу уговора када се изврши плаћање или када доспева плаћање (шта год је раније). Обавеза по основу уговора је обавеза ентитета да купцу пренесе добра или услуге за које је ентитет примио накнаду (или када доспева плаћање накнаде) од стране купца.

Имајући у виду да ће се ове обавезе по основу уговора накнадно пренети на приходе од продаје по преносу контроле над обећаним дистинктивним добрима и услугама, у складу са Правилником о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС”, број 89/20, у даљем тексту: Правилник), евидентирају се у оквиру рачуна 491: Унапред наплаћени приходи.

Имајући у виду да је накнада по основу услуге резервације неповратна купцу, потребно ју је анализирати с аспекта одредби тач.

Б48 – Б51 МСФИ 15 („Накнаде плаћене унапред без права на рефундирање“) које цитирамо у наставку.

Б48 У неким уговорима, ентитет унапред терети купца за неповратну накнаду одмах или убрзо по закључењу уговора. Примери за то укључују чланарине за уговор о чланству у теретани, накнаде за активирање у уговорима о пружању телекомуникационих услуга, почетне накнаде за уговоре о услугама и уговоре о снабдевању.

Б49 Да би идентификовао обавезе извршења у таквим уговорима, ентитет треба да процени да ли се накнада односи на пренос обећаних добара или услуга. У многим случајевима, иако се неповратна накнада која се плаћа унапред односи на активности које ентитет треба да предузме одмах или убрзо по закључењу уговора да би се испуниле уговорне обавезе, та активност не резултира преносом обећаних добара или обавеза купцу (видети параграф 25). Уместо тога, накнада плаћена унапред је заправо аконтација за будућа добра или услуге и, према томе, треба да се признаје као приход када се испоручи та будућа добра или услуге. Период признавања прихода се продужава после почетног уговорног периода ако ентитет омогући купцу опцију обнављања уговора и ако та опција омогућава купцу материјална права као што је описано у параграфу Б40.

Б50 Ако се неповратна накнада која се плаћа унапред односи на добра или услуге, ентитет треба да процени да ли да се та добра или услуге рачуноводствено обухватају као засебна обавеза извршења у складу са параграфима 22-30.

Б51 Ентитет може да наплати неповратну накнаду делом као надокнаду за трошкове настале приликом припреме уговора (или других административних послова као што је описано у параграфу 25). Ако те припремне активности за подешавање не испуњавају обавезу извршења, ентитет не треба да узме у обзир те активности (и остале трошкове) при одмеравању напретка у складу са ставом

Б19. То је зато што трошкови припремних активности не одражавају пренос услуга на купца. Ентитет треба да процени да ли су трошкови настали приликом израде уговора резултирали имовином која се признаје у складу са параграфом 95.

С обзиром да је неповратна накнада по уговору о резервацији апартамана дата за недистинктивну услугу, у складу са тачком Б49 МСФИ 15 реч је о аконтацији за будући пренос апартамана као дистинктивног добра.

Имајући у виду све наведено, у наставку су одговори на постављена питања:

1. Мишљења смо да унапред наплаћена накнада за резервацију треба да се разграничи преко рачуна 491 у складу са Правилником, све док се не пренесе контрола над резервисаним апартаманом са друштва на купца – у ком моменту се признају приходи од продаје апартамана, и у њих се укључује и ова претходно разграничена накнада на рачуну 491. Другим речима, на дан преноса контроле над резервисаним апартаманом накнада за услугу резервације преноси се са рачуна 491 на приходе од продаје у групи б1 истовремено са евидентирањем накнаде за пренос апартамана – независно од датума промета услуге резервације који се утврђује у складу са Законом о ПДВ-у, а који ће бити исказан на рачуну за ту услугу, и независно од датума промета апартамана који ће бити исказан на том засебном рачуну.

Параграфом 15 МСФИ 15 прописано је да када уговор са купцем не испуњава критеријуме из параграфа 9, а ентитет прими накнаду од купца, ентитет треба да призна примљену накнаду као приход тек када је испуњен један од наведених услова:

(а) ентитет нема преосталих обавеза у погледу преноса добара или услуга купцу и цела, или суштински цела, накнада обећана од стране купца је примљена од стране ентитета и неповратна је; или

(б) уговор је раскинут, а накнада која је примљена од купца је неповратна.

У параграфу 16 МСФИ 15 прописано је да ентитет треба да призна накнаду примљену од купца као обавезу док се не реализује један од догађаја наведених у параграфу 15 или док се накнадно не испуне критеријуми у параграфу 9 (видети параграф 14). У зависности од чињеница и околности које се односе на уговор, призната обавеза представља обавезу ентитета да изврши пренос добара или услуга у будућности или повраћај примљене накнаде. У сваком случају, обавеза се вреднује у износу накнаде примљене од купца.

2. Уколико купац одустане од куповине, имајући у виду да је накнада за резервацију неповратна (купац нема право на рефундацију), друштво треба да пренесе стање са рачуна 491 на рачун прихода од продаје у групи 61 сагласно одредбама Правилника, на дан када друштво више нема обавезу ни да му прода апартман ни да му рефундира ову накнаду.

3. Што се тиче МСФИ за МСП и Правилника за микро и друга правна лица – они не садрже овако детаљне одредбе у вези са овим питањем, али имајући у виду да се по питању признавања прихода од продаје заснивају на суштински истим принципима као и комплетни МСФИ, као и одредбе о могућој сходној примени МСФИ датих у тачки 10.6 МСФИ за МСП, односно члану 7. став 3. Правилника за микро и друга правна лица – сматрамо да нема препрека да обвезници који примењују ове две рачуноводствене регулативе поступе на исти начин као и обвезници који примењују комплетне МСФИ.

Одговор у вези са применом прописа дат је према подацима које сте изнели у захтеву. Напомињемо да, сходно члану 8. став 1. Закона о Народној скупштини („Службени гласник РС“, број 9/10), Народна скупштина доноси аутентично тумачење закона, као и да, у складу са чланом 80. став 2. Закона о државној управи („Службени

гласник РС”, бр. 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 47/18 и 30/18), мишљења органа државне управе нису обавезујућа.

ПОДСЕТНИК
ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ
У ЈАНУАРУ 2025. ГОДИНЕ

УРЕДБЕ	
Уредба о изменама Уредбе о буџетском рачуноводству	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 3 од 10. јануара 2025. год.
ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о изменама Правилника о садржини, врсти података и начину вођења регистра произвођача алкохолних пића и кафе	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 3 од 10. јануара 2025. год.
Правилник о измени Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларација и других образаца у царинском поступку	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 8 од 24. јануара 2025. год.
ОСТАЛО	
УСКЛАЂЕНИ ДИНАРСКИ ИЗНОС из члана 13. став 3. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање годишњим индексом потрошачких цена у 2024. години	<i>Сл. гласник РС</i> , бр. 8 од 24. јануара 2025. год.

УСКЛАЂЕНИ ДИНАРСКИ НЕОПОРЕЗИВИ ИЗНОСИ ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ГРАЂАНА из члана 9. став 1. тач. 9), 12), 13), 29), 30) и 31), члана 12б ст. 1. и 2, члана 18. став 1. тач. 1), 2), 5), 7), 8), 9) и 9а), члана 21а став 2, члана 83. став 4. тачка 1) и члана 85. став 1. тачка 11) Закона о порезу на доходак грађана годишњим индексом потрошачких цена у 2024. години	Сл. гласник РС, бр. 8 од 24. јануара 2025. год.
УСКЛАЂЕНИ ДИНАРСКИ ИЗНОСИ АКЦИЗА из члана 9. ст. 1. и 5, члана 12а, члана 14, члана 14а став 2. тачка б), члана 14б, члана 40а став 1. тач. 10) и 11), члана 40г, члана 40о став 1. и члана 40х став 1. Закона о акцизама годишњим индексом потрошачких цена у 2024. години	Сл. гласник РС, бр. 10 од 31. јануара 2025. год.
УСКЛАЂЕНИ ДИНАРСКИ ИЗНОСИ накнада из јединствене тарифе по којој се наплаћују накнаде за услуге које врши Управа за трезор	Сл. гласник РС, бр. 10 од 31. јануара 2025. год.

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