



Република Србија  
Министарство финансија

# БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И  
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ  
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 4  
април 2024.  
година LXIV  
ISSN 0354-3242

---

**БИЛТЕН**  
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА  
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 4  
април 2024.  
година LXIV  
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА  
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА  
БЕОГРАД

---

---

*Оснивач и издавач*  
Министарство финансија Републике Србија  
Београд, Кнеза Милоша 20  
[www.mfin.gov.rs](http://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](mailto: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 <a href="mailto:bilten@mfin.gov.rs">bilten@mfin.gov.rs</a>
---

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

---

---

**С А Д Р Ж А Ј**  
**ЈАВНИ ПРИХОДИ**  
**ПОРЕЗИ**

1. Остваривање права на олакшице за правна лица која обављају истраживање и развој у случају када обвезник – правно лице (које се бави пружањем услуга у области рачунарског програмирања) врши улагање у истраживање и развој нове платформе за праћење радних задатака, односно пројеката, при чему ће основ за развој нове апликације представљати постојећа платформа ..... 11
2. Порески третман прихода члана привредног друштва по основу ликвидационог остатка ..... 17
3. Порески третман прихода које остварују спортисти и спортски клубови ..... 21
4. Порески третман примања физичког лица - оснивача привредног друштва, по основу ликвидационог остатка, у случају када је вршено повећање основног капитала из нераспоређене добити ..... 28

**ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ**

1. Порески третман промета када два обвезника ПДВ закључе уговор чији је предмет испорука опреме и извођење радова за аудио-видео систем у целом објекту, после чега дође до закључивања анекса тог уговора чији је предмет израда елабората о расвети и обука особља за управљање расветом ..... 33
  2. Да ли је Агенција за просторно планирање и урбанизам Републике Србије обвезник у смислу Закона о ПДВ? ..... 35
-

---

3. Прописани услови за рефундацију ПДВ-а купцу првог стана.....	37
---	----

#### ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Да ли активности које обвезник (делатност - припремни и земљани грађевински радови и превоз) предузима у циљу стварања новог производа – софтвера (намерава да развије софтвер за сопствене потребе помоћу ког би (обвезник) могао детаљно да прати трошкове радова које изводи и услуга које врши, прецизно формира цене услуга, односно радова, у циљу закључења уговора о реализацији будућих пројеката на основу креираних база података, као и да ефикасно управља трошковима пословања) представљају активности истраживања и развоја у смислу члана 22г Закона о порезу на добит правних лица? ... 43

2. Шта чини вредност уложеног капитала за потребе утврђивања дивиденде из члана 35. Закона о порезу на добит правних лица? ..... 46

#### ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права када дипломатско-конзуларно представништво Краљевине Норвешке по основу уговора о продаји пренесе право својине на објекту свог дипломатско-конзуларног представништва са правом коришћења на припадајућем земљишту, које се налази у Републици Србији? ..... 51

---

---

## ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

1. Обавеза подношења пријаве ЕП ИПП .....	53
---	----

### НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

1. Да ли се на закуп шума у државној својини које су дате на коришћење ЈП Србијашуме, а користи их правно лице у сврху експлоатације минералних сировина, плаћа накнада утврђена Ценовником ЈП Србијашума или се плаћа накнада за коришћење шумског земљишта у државној својини у нешумске намене утврђена Законом о накнадама за коришћење јавних добара? .....	57
--	----

### ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

#### РАЧУНОВОДСТВО

1. а) Да ли је према старом Правилнику за микро и друга правна лица (у финансијским извештајима за 2018. и 2019. годину) ентитет био дужан да приходе признаје према степену испуњености чињења из уговора са купцем (инвеститором), односно суштински применом метода процента довршености или је могао да приходе признаје само у фактурисаном износу? .....	59
--	----

б) Ако није био дужан, да ли је у складу са старим Правилником за микро и друга правна лица ипак могао добровољно да примени метод процента довршености за признавање прихода од услуга изградње?.....	59
--	----

---

---

в) Ако је могао добровољно да примени метод процента довршености, да ли је био дужан да у свему поступи на начин прописан у Одељку 23 МСФИ за МСП у вези са признавањем прихода по основу уговора о изградњи и примени метода процента довршености, или је могао сходно да примени ова правила у једном делу у складу са тадашњим могућностима? Другим речима, да ли је у складу са старим Правилником за микро и друга правна лица било исправно да се евидентира и део нефактурисаних прихода, иако можда не у истом износу који би се обрачунао доследном применом правила из Одељка 23 МСФИ за МСП?

г) Да ли је начин књиговодственог евидентирања по местима трошкова уређен у рачуноводственим прописима који су важили у периоду од 2018. до данас (дакле, у претходном и актуелном Закону о рачуноводству, подзаконским актима ова два закона, а нарочито старом Правилнику за микро и друга правна лица и Правилнику о Контном оквиру, као и МСФИ за МСП), или је ипак реч о аспекту рачуноводствене функције који ентитет самостално опредељује и уређује према својим потребама, а у циљу испуњавања захтева применљивих рачуноводствених прописа, имајући у виду принцип да трошкови не премаше користи које корисници финансијских извештаја ентитета могу добити по основу мање или више прецизне расподеле трошкова по местима трошкова, и свакако узевши у обзир објективна ограничења која могу постојати у време израде конкретног завршног рачуна?

д) Уколико је одговор на претходно питање да ентитет може самостално да опредељује и уређује начин евидентирања трошкова по местима трошкова, да ли је с аспекта састављања финансијских извештаја који су у складу са Законом о рачуноводству, односно Правилником за микро и друга правна

---

---

лица, односно МСФИ за МСП (у зависности која рачуноводствена регулатива је примењена у конкретном завршном рачуну), а нарочито у контексту примене методе процента довршености - прихватљиво да се на нивоу једне пословне године један део трошкова директно додели одговарајућим местима трошкова, да се други део трошкова расподелити по местима трошкова применом кључа који се заснива на релативном односу уговорених накнада актуелних пројеката, и да се трећи део трошкова не расподелити на места трошкова пројеката из разлога непостојања поузданих доказа да ће бити надокнађени (уколико су настали изнад планираног износа) или непостојања доказа да је уопште реч о трошковима директно приписивим пројектима, већ се евидентирају као расходи на општим местима трошкова који се не односе на конкретне пројекте?

Другим речима, да ли је исправан приступ да се истовремено један део трошкова директно додељује месту трошка пројекта, други део трошкова расподељује применом кључа, а трећи део трошкова додели општем месту трошка из претходно наведених ограничавајућих околности, односно да ли се обрачун укупних прихода за признавање у Билансу успеха текућег периода може заснивати на овако расподељеним трошковима по пројектима и општим местима трошкова?

ђ) Да ли се накнадно сазнање о могућности директне расподеле конкретних трошкова месту трошка пројекта који су у претходним годинама расподељени применом кључа или расподељени на општа места трошкова из претходно наведених разлога - у контексту обрачуна прихода методом процента довршености у складу са МСФИ за МСП и старим Правилником за микро и друга правна лица - сматра грешком коју је, уколико је материјално значајна разлика, потребно исправити прерачуном претходно признатих прихода од услуга и последичном изменом

---



---

финансијских извештаја и резултата претходних година, или је ипак реч о начину рачуноводственог процењивања прихода методом процента довршености по основу чега не треба мењати резултате претходних година?

е) Да ли је исправно, с аспекта примене МСФИ за МСП и старог Правилника за микро и друга правна лица - за пројекте чије извршење не иде по плану јер су настали одређени претходно непланирани трошкови, а до дана одобравања финансијских извештаја за јавно објављивање, односно за достављање АПР-у, није могуће поуздано проценити да ли ће инвеститор одобрити повећање накнаде у том делу, односно није могуће поуздано проценити који ће бити крајњи финансијски резултат за ентитет по основу извршења конкретног пројекта - приходе обрачунати, односно евидентирати у Билансу успеха у укупном износу само до висине насталих трошкова по датом пројекту за које је вероватно да ће да буду надокнађени?

Другим речима, уколико се не очекује са вероватноћом преко 50% да ће додатни непланирани трошкови бити признати од стране инвеститора у смислу увећања уговорене накнаде, да ли је исправно с аспекта актуелног и претходног Закона о рачуноводству, подзаконских аката ова два закона, а нарочито Правилника за микро и друга правна лица и Правилника о Контном оквиру, као и МСФИ за МСП, да се приходи у том делу расхода не признају, односно да ли је исправно да у тој ситуацији расходи настали до дана Биланса стања на датом пројекту премашују приходе који се признају за дати пројекат до истог дана Биланса стања, односно да за дати пројекат буде евидентиран бруто губитак у Билансу успеха?

ж) Уколико је одговор на претходно питање потврдан, и уколико су у једној пословној години приходи обрачунати у мањем износу од расхода у складу са околностима из претходног питања, да

---

---

ли се позитиван епилог накнадног признавања ових расхода у једном делу или целости од стране инвеститора у смислу повећања уговорене накнаде за покриће тих непланираних трошкова у наредном периоду сматра изменом рачуноводствене процене која се обухвата проспективно (дакле без утицаја на финансијске извештаје и резултате претходних година) независно од материјалне значајности, или је реч о исправци рачуноводствене грешке што може изискивати ретроспективно прерачунавање, односно измене финансијских извештаја и резултата претходних година?

з) Имајући у виду да се укупан износ прихода за сваки конкретни посао не може мењати рачуноводственим поступцима, већ је увек једнак укупно уговореној накнади (независно од тога што уговорена накнада може бити у целости или једном делу варијабилна), што значи да се методом процента довршености искључиво обрачунава расподела те укупне накнаде по обрачунским периодима у којима се извршава конкретни посао - да ли примена методе процента довршености у складу са МСФИ за МСП и старим Правилником за микро и друга правна лица подразумева само један исправни сценарио расподеле која ће, по правилу, довести до у одређеној мери различитих сценарија расподеле прихода по обрачунским периодима у којима се посао извршава у зависности од објективних и субјективних околности, односно да ли се у евидентирању реализације једног конкретног посла, два различита сценарија расподеле конкретне укупно уговорене накнаде по обрачунским периодима могу сматрати подједнако исправним уколико су обрачуни у оба сценарија усаглашени са одредбама старог Правилника за микро и друга правна лица, односно одредбама МСФИ за МСП које регулишу разграничење прихода по периодима, односно примену методе процента довршености?

---

---

Другим речима, да ли различити износи процењеног временског разграничења прихода по обрачунским периодима могу истовремено бити исправни уколико су обрачунати на донекле различит начин, али у оба случаја у складу са прописаним правилима?

2. Рачуноводствени третман накнаде за уступање потраживања ..... 72

3. Којим редоследом се раскњижавају уплате које су вршене уплатама на рачун повериоца, без позива на број, ако постоје више појединачних дуговања са различитим датумима издавања и доспевања?

Када у опомену за дуговање стоји: „Ваш дуг закључно са 30.04.2023. године износи 12.478,00 динара”, да ли се то односи на сав доспели дуг до наведеног датума, или само за неки период који поверилац може накнадно да одреди? ..... 81

## **ПОДСЕТНИК**

Финансијски прописи донети у априлу 2024. године .....85

---

---

## ЈАВНИ ПРИХОДИ

### ПОРЕЗИ

**1. Остваривање права на олакшице за правна лица која обављају истраживање и развој у случају када обвезник – правно лице (које се бави пружањем услуга у области рачунарског програмирања) врши улагање у истраживање и развој нове платформе за праћење радних задатака, односно пројеката, при чему ће основ за развој нове апликације представљати постојећа платформа**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 300445 2023 1052 004 000 011 001 од 17.4.2024. год.)*

Како произилази из садржине поднетог захтева, обвезник – правно лице (које се бави пружањем услуга у области рачунарског програмирања) врши улагање у истраживање и развој нове платформе за праћење радних задатака, односно пројеката, при чему ће основ за развој нове апликације представљати постојећа платформа. Према томе, пројектни тим (запослени) који активности обавља на територији Републике Србије, предметну основу ће значајно унапредити креирањем нових функционалности, нове структуре, па ће, самим тим, иста имати нову и иновативну вредност за клијенте. Након развоја апликације, обвезник (као њен власник) намерава да врши њену економску експлоатацију.

#### *1. Са сјановишића Закона о порезу на добит правних лица*

Сагласно са одредбом члана 22г став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - др. пропис, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19,

153/20 и 118/21, у даљем тексту: ЗПДПЛ), 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. ЗПДПЛ).

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.

Према члану 2. став 1. тачка 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 трошкови зарада запослених који су ангажовани на пословима истраживања и развоја.

У складу са чланом 2. став 2. Правилника, трошкови из става 1. тачка 1) овог члана обухватају:

1) активности спровођења пројекта које подразумевају активности запослених који су непосредно укључени у идентификовање и решавање одговарајућих техничких проблема повезаних са конкретним пројектом (запослени који су ангажовани

на пословима развоја новог производног система и/или производа, развоја нових рачунарских кола, формулисања нових хемијских једињења, развоја система за решавање проблема загађења земљишта и животне средине, процењивања карактеристика земљишта, спровођења лабораторијских експеримената, развоја софтверских решења, развоја система за управљање отпадним водама, развоја нових материјала и сл.);

2) активности повезане са директним надзором спровођења пројекта које подразумевају активности повезане са непосредним управљањем и надзором пројекта, као што су: присуствовање састанцима на којима се расправља о техничким аспектима пројекта, предложеним концептима и алтернативама, као и могућим решењима и резултатима; директно састајање са запосленима који су укључени у решавање конкретног техничког проблема, планирање пројекта, процена предложених решења у домену дизајна и процеса, управљање процесом развоја, пружање повратних информација вишим нивоима руководства у вези са активностима на конкретном пројекту, и сл; под овим активностима се не подразумевају активности управљања које нису повезане са непосредним управљањем и надзором пројекта;

3) активности подршке у вези са пројектом које подразумевају све оне активности које директно подржавају запослене који су ангажовани на спровођењу и директном надзору пројекта, као што су: подешавање опреме која се користи у сврхе истраживања; употреба машина у сврху производње прототипских компонената; асистирање инжењерима приликом испробавања нових производних процеса; пружање повратне информације о техничким карактеристикама производа од стране линијског руководиоца производње; пружање концептуалних решења или техничких информација од стране продајног особља; израда извештаја од стране службеника; чишћење након тестирања неког експерименталног процеса, односно одржавање просторија у којима се спроводе активности истраживања и развоја; контрола квалитета

у циљу тестирања новог производа, материјала, процеса, софтвера, и сл; истраживање тржишта од стране запослених у набавци у циљу проналажења канала набавке материјала који ће се користити у новом производном процесу или при производњи новог производа, и сл.

Према члану 5. став 1. тачка 2) Правилника, обвезник који остварује право на признавање трошкова истраживања и развоја у складу са овим правилником, дужан је да за сваки појединачни пројекат уз порески биланс приложи евиденцију о времену које је сваки од запослених провео радећи на одређеном пројекту.

Сагласно наведеном, активности које обвезник, у конкретном случају, предузима у циљу стварања нове апликације, према нашем мишљењу, представљају активности истраживања и развоја у смислу члана 22г ЗПДПЛ, па се, с тим у вези, издаци који настану по том основу признају у двоструко увећаном износу на начин прописан чланом 22г ЗПДПЛ и Правилником.

*2. Са сјановишија Закона о порезу на доходак грађана и закона о дојриносима за обавезно социјално осигурање*

Према одредби члана 21и 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 и 138/22, у даљем тексту: Закон), послодавац - правно лице, који у оквиру своје делатности на територији Републике Србије обавља истраживање и развој, ослобађа се обавезе плаћања 70% обрачунатог и обустављеног пореза из зараде лица која су непосредно ангажована на пословима истраживања и развоја, сразмерно времену које таква лица проведу на пословима истраживања и развоја у односу на пуно радно време.

Лицем које је непосредно ангажовано на пословима

истраживања и развоја сматра се лице које ради на спровођењу пројекта на начин да је непосредно укључено у идентификовање и решавање одговарајућих процесних или техничких проблема или задатака повезаних са конкретним пројектом (члан 21и став 2. Закона).

Према члану 21и став 3. Закона, ангажовањем на пословима истраживања и развоја у смислу става 2. овог члана не сматрају се активности повезане са директним или индиректним надзором над спровођењем пројекта или активности подршке у вези са спровођењем пројекта.

Истраживањем, у смислу става 1. члана 21и ЗПДГ, сматра се оригинално и 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 или значајно побољшаних материјала, уређаја, производа, процеса, система или услуга пре приступања комерцијалној производњи или коришћењу (члан 21и став 4. ЗПДГ).

Према одредби члана 21и став 5. ЗПДГ, ослобођење из става 1. овог члана могу да користе правна лица која истраживање и развој спроводе за свој рачун и задржавају власништво на нематеријалној имовини која може настати истраживањем и развојем.

Одредбама члана 45з 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 и 138/22, у даљем тексту: Закон о доприносима) прописана је истоврсна олакшица у виду права на ослобођење од обавезе плаћања 100% доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање на терет запосленог и на терет послодавца, за зараду лица која су непосредно ангажована на пословима истраживања и развоја, сразмерно времену које таква лица проведу на пословима истраживања и развоја у односу на пуно радно време.



Правилником о условима и начину остваривања права на пореско ослобођење по основу зараде запослених на истраживању и развоју („Службени гласник РС“, бр. 48/22, у даљем тексту: Правилник) ближе су уређени услови и начин остваривања права на пореско ослобођење по основу зараде лица која су непосредно ангажована на пословима истраживања и развоја, у складу са чланом 21 и Закона.

Према одредби члана 3. став 1. Правилника о пореском ослобођењу, запослени на истраживању и развоју је лице које ради на спровођењу пројекта на начин да је непосредно укључено у идентификовање и решавање одговарајућих научних, процесних или техничких питања, проблема или задатака повезаних са конкретним пројектом, што може укључивати запослене који су ангажовани на пословима развоја новог или унапређења постојећег производног система и/или производа, развоја нових или унапређење постојећих рачунарских кола, формулисање нових хемијских једињења, развоја нових или унапређења постојећих система за решавање проблема загађења земљишта и животне средине, процењивања карактеристика земљишта, спровођења лабораторијских експеримената, развоја софтверских решења, развоја система за управљање отпадним водама, развоја нових или унапређење постојећих материјала и слично.

Имајући у виду наведено, по основу зараде запослених који су, као део пројектног тима код послодавца – правног лица које у оквиру своје делатности на територији Републике Србије обавља истраживање и развој (у циљу стварања нове апликације), непосредно ангажовани на пословима истраживања и развоја тако што раде на спровођењу пројекта – раде на пословима развоја, дизајна и тестирања нове апликације (како се наводи, биће непосредно укључени у креативни процес за сврхе даљег развијања осмишљених функционалности и евентуално нових

функционалности те апликације, у софтверски развој апликације који подразумева писање кода апликације за сврху надоградње постојеће познате платформе са вишим функционалностима, решавање и унапређење развојног процеса и функционалности апликације током периода рада надовезујући се на креативни процес, у процес осмишљавања и креирања корисничког интерфејса за што лакше коришћење функционалности апликације од стране корисника, као и вршити периодична тестирања осмишљених, новоосмишљених и креираних, односно развијених функционалности апликације, а у циљу потврде исправности функционисања), сматрамо да послодавац – правно лице може да оствари право на ослобођење у складу са одредбама члана 21 и ЗПДГ и члана 45з ЗДОСО.

## **2. Порески третман прихода члана привредног друштва по основу ликвидационог остатка**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 488308 2023 10520 004 000 011 004 од 12.4.2024. год.)*

### *1. Са аспекта примене Закона о порезу на добити правних лица*

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

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

У складу са чланом 2. ст. 2. и 3. Правилника, за сврху утврђивања дивиденде ликвидациони, односно стечајни управник попуњава Образац ДПДЛ/С - Дивиденда члана привредног друштва у ликвидацији/стечају, у три примерка од којих један доставља примаоцу дивиденде, други задржава за своје потребе, а трећи примерак подноси надлежном пореском органу, и то:

1) у случају када је прималац дивиденде нерезидентно правно лице, као прилог уз Образац ПДПО/С - Пореска пријава за порез на добит по одбитку, који чини саставни део Правилника о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит по одбитку на приходе и накнаде које остварују нерезидентна и резидентна правна лица („Службени гласник РС”, бр. 97/15, 11/15, 14/16, 15/16 - исправка и 20/18);

2) у случају када је прималац дивиденде резидентно или нерезидентно физичко лице, пре подношења Обрасца ППП-ПД - Појединачна пореска пријава о обрачунатим порезима и доприносима, који чини саставни део Правилника о пореској пријави за порез по одбитку („Службени гласник РС”, бр. 74/13, 118/13, 66/14, 71/14 - исправка, 14/16, 21/17, 20/18, 104/18, 96/19 и 132/21).

У складу са чланом 4. став 2. Правилника, у Образац ДПДЛ/С део 3. Подаци од значаја за утврђивање износа дивиденде, уносе се следећи подаци:

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

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

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

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

У конкретном случају, на основу уплаћеног новчаног улога члан друштва стекао је 20% удела у основном капиталу друштва, а преосталих 80% удела стекао је преносом без накнаде извршеним од стране другог члана друштва и на тај начин постао једини члан друштва који је, као такав, регистрован у Агенцији за привредне регистре. Над предметним друштвом спроведен је ликвидациони поступак у ком је утврђен ликвидациони остатак (који припада члану друштва), па се, с тим у вези, поставља питање шта, приликом утврђивања дивиденде из члана 35. ЗПДПЛ, чини вредност уложеног капитала.

Сагласно наведеном, ликвидациони остатак који се, сагласно одлуци о расподели ликвидационог остатка, исплаћује у новцу, односно неновчаној имовини члану друштва, изнад вредности

уложеног капитала (који чини оснивачки улог и повећање оснивачког улога), представља дивиденду из члана 35. став 1. ЗПДПЈ, независно од чињенице што је, у конкретном случају, до повећања оснивачког улога (јединог члана друштва) дошло бестеретним правним послом, тј. преносом без накнаде 80% удела од стране другог (бившег) члана друштва.

## *2. Са аспекта примене Закона о порезу на доходак грађана*

Према одредби члана 61. став 1. тачка 2) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: ЗПДГ), приходом од капитала сматрају се дивиденда и учешће у добити.

Дивидендом из става 1. тачка 2) овог члана ЗПДГ сматра се и ликвидациони остатак, односно вишак деобне масе у новцу, односно неновчаној имовини, изнад вредности уложеног капитала утврђен у складу са законом који уређује опорезивање добити правних лица, сагласно ставу 2. члана 61. ЗПДГ.

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

Пореску основицу чини опорезиви приход од капитала - новчани или неновчани износ оствареног прихода, с тим да ако су приходи од капитала остварени у неновчаном облику, вредност тих прихода утврђује се према тржишној вредности права, добара, односно услуга на дан остваривања прихода (члан 63. ЗПДГ).

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

Према одредби члана 99. став 1. тачка 3) ЗПДГ, порез на приходе од капитала утврђује се и плаћа по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода, ако је исплатилац прихода, између осталих, правно лице.

Према члану 541. 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), имовина друштва у ликвидацији која

преостане после измирења свих обавеза друштва (ликвидациони остаток) расподељује се члановима друштва у складу са одлуком о расподели ликвидационог остатка друштва.

Имајући у виду наведене одредбе, када је над привредним друштвом спроведен поступак ликвидације, порез на доходак грађана на приходе од капитала у виду дивиденде плаћа се када је, након измирења свих обавеза ликвидираниог друштва, ликвидациони остаток изнад вредности уложеног капитала утврђен у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица.

Износ дивиденде по основу ликвидационог остатка који се физичком лицу, у конкретном случају, једином члану привредног друштва над којим је окончан поступак ликвидације, у складу са одлуком о расподели ликвидационог остатка расподељује у новцу изнад вредности уложеног капитала (који чини оснивачки улог који је тај члан непосредно уплатио и повећање његовог оснивачког улога по основу бестеретног стицања удела од другог члана друштва) утврђен у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица, има порески третман прихода од капитала по основу дивиденде, сагласно ставу 2. члана 61. ЗПДГ.

### **3. Порески третман прихода које остварују спортисти и спортски клубови**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 1340527 2024 10520 004 000 011 001 од 12.4.2024. год.)*

*1. Са сјановишија Закона о порезу на доходак грађана и Закона о дојриносима за обавезно социјално осигурање*

Према одредби члана 6. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон,

112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: ЗПДГ), порески обвезник је физичко лице које је по одредбама овог закона дужно да плати порез.

Сагласно одредби члана 84а став 1. ЗПДГ, приходи спортиста и спортских стручњака обухватају примања која остваре професионални спортисти, спортисти аматери, спортски стручњаци и стручњаци у спорту, од спортске организације, односно организације за обављање спортске делатности, спортских друштава и савеза, која немају карактер зараде у смислу прописа којима се уређује спорт.

Према одредбама члана 84а став 2. ЗПДГ, приходима из става 1. овог члана сматрају се примања по основу:

- 1) накнаде на име закључења уговора (трансфер и др.);
- 2) накнаде за коришћење лика спортисте;
- 3) новчане помоћи врхунским спортистима са посебним заслугама;
- 5) стипендије врхунским спортистима за спортско усавршавање;
- 5) новчане и друге награде;
- 6) националног признања и награде за посебан допринос развоју и афирмацији спорта;
- 7) накнаде и награде за рад спортским стручњацима, односно стручњацима у спорту (тренери, судије, делегати и др.);
- 8) других врста примања осим примања из тач. 1) до 7) овог става.

Опорезиви приход за примања из ст. 1. и 2. члана 84а ЗПДГ чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 50% (члан 84а став 3. ЗПДГ).

Порези на приходе спортиста и спортских стручњака, утврђују и плаћају по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода, тако што за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописани јединствени уплатни рачун у моменту исплате прихода,

у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, осим ако овим законом није друкчије прописано (члан 99. став 1. тачка 8) и члан 101. ЗПДГ).

Према одредбама члана 6. тач. 17) и 18) 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: ЗДОСО), лице које остварује уговорену накнаду је физичко лице које обавља послове по основу уговора о делу, ауторског уговора, уговора о допунском раду и другог уговора или по неком другом основу, а за извршени рад остварује уговорену накнаду, односно накнаду за рад у којој су садржани порез и доприноси који се плаћају на терет лица која остварују ту накнаду.

Када осигураник остварује приходе по више различитих основа (радни однос, самостална делатност, уговори и др.), допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање обрачунава се и плаћа по свим тим основима, до износа највише годишње основице доприноса, у складу са овим законом (члан 12. став 1. ЗДОСО).

Основица доприноса за лица која остварују уговорену накнаду је опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са законом који уређује порез на доходак грађана (члан 28. став 1. ЗДОСО).

Доприносе за лица која остварују уговорену накнаду, сагласно одредби члана 57. став 1. ЗДОСО, исплатилац је дужан да обрачуна, обустави и уплати приликом исплате уговорене накнаде.

Према члану 3. став 1. тачка 9) Закона о спорту („Службени гласник РС“, бр. 10/16), професионални спортиста јесте спортиста који се бави спортском активношћу као јединим или основним занимањем и други спортиста који има статус професионалног спортисте у складу са спортским правилима надлежног међународног спортског савеза.



Права, обавезе и одговорности професионалних спортиста уређују се законом, спортским правилима надлежног националног гранског спортског савеза, колективним уговором, правилником о раду (кад није закључен колективни уговор код послодавца) и уговором о раду између спортисте и спортске организације (члан 10. став 2. Закона о спорту).

Спортиста и спортска организација могу закључити само један уговор за бављење спортисте спортским активностима у спортској организацији, у складу са овим законом (члан 10. став 9. Закона о спорту).

Уговором о раду професионални спортиста и спортска организација утврђују зараду и друга примања у складу са овим законом и законом којим се уређује рад (члан 13. став 4. Закона о спорту).

На зараду и друга примања професионалног спортисте из става 4. овог члана плаћају се одговарајући порези и доприноси на зараду, односно на доходак грађана, у складу са законом (члан 13. став 6. Закона о спорту).

Друга примања професионалног спортисте из става 4. овог члана су новчана и друга награда за постигнуте спортске резултате, накнада трошкова смештаја, исхране и путовања за време спортских припрема и спортских такмичења, новчана и друга накнада на име закључења уговора, накнада за коришћење лика спортисте и друга слична примања (члан 13. став 7. Закона о спорту).

Имајући у виду наведено, по основу прихода који оствари спортиста сагласно уговору о професионалном ангажовању играча који је закључен у складу са Законом о спорту, који приход, како се наводи, представља годишњу надокнаду за професионално ангажовање (и односи се на услуге играча везане за његово ангажовање у клубу за време трајања уговора) и бонусе за постигнуте резултате и додатне погодности, има карактер прихода спортиста који се опорезује сагласно члану 84а ЗПДГ. На ове приходе спортиста остварене по наведеним основима као резултат

садашњег или неког ранијег рада плаћа се допринос за пензијско и инвалидско осигурање. Допринос за пензијско и инвалидско осигурање обрачунава се и плаћа на основицу коју чини опорезиви приход као бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 50%.

## *2. Са сјановишија Закона о порезу на добити правних лица*

Сагласно члану 1. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 19/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: ЗПДПЛ), порески обвезник пореза на добит правних лица (у даљем тексту: порески обвезник) је привредно друштво, односно предузеће, односно друго правно лице које је основано ради обављања делатности у циљу стицања добити.

Одредбом члана 1. став 3. ЗПДПЛ прописано је да је порески обвезник, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту: недобитна организација).

Недобитном организацијом из става 3. овог члана нарочито се сматрају: установа чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе; политичка организација; синдикална организација; комора; црква и верска заједница; удружење; фондација и задужбина (члан 1. став 4. ЗПДПЛ).

У смислу Закона о удружењима („Службени гласник РС“, бр. 51/09, 99/11 - др. закон, 44/18 - др. закон), удружење јесте добровољна и невладина организација заснована на слободи удруживања више физичких или правних лица, основана ради остваривања и

унапређења одређеног заједничког или општег циља и интереса, који нису забрањени Уставом или законом.

Удружење може стицати имовину од чланарине, добровољних прилога, донација и поклона (у новцу или натури), финансијских субвенција, оставина, камата на улоге, закупнине, дивиденди и на други законом дозвољени начин (члан 36. став 1. Закона о удружењима).

Сагласно члану 37. став 1. Закона о удружењима, удружење може да врши оне активности којима се остварују циљеви утврђени његовим статутом.

Удружење може непосредно да обавља и привредну или другу делатност којом се стиче добит у складу са законом којим се уређује класификација делатности, под следећим условима: 1) да је делатност у вези са његовим статутарним циљевима; 2) да је делатност предвиђена статутом; 3) да је делатност мањег обима, односно да се делатност обавља у обиму потребном за остваривање циљева удружења (члан 37. став 2. Закона о удружењима).

Делатност из става 2. овог члана уписује се у Регистар привредних субјеката и обавља се у складу са прописима којима је уређена област у коју спадају активности које се обављају (члан 37. став 3. Закона о удружењима).

У складу са чланом 37. став 6. Закона о удружењима, удружење нема право да остварену добит од привредне или друге делатности расподељује својим оснивачима, члановима, члановима органа удружења, директорима, запосленима или са њима повезаним лицима.

Сагласно Закону о спорту, ради обављања спортских активности и спортских делатности спортска организација може се основати као удружење (у даљем тексту: спортско удружење) или као привредно друштво (у даљем тексту: спортско привредно друштво), у складу са овим законом, а на питања која нису уређена овим законом примењују се општи прописи о удружењима, односно

привредним друштвима спорта (члан 33. став 1. Закона о спорту). Спортско удружење, у смислу овог закона, јесте добровољна недобитна организација заснована на слободи удруживања више физичких и/или правних лица, организована на основу статута и основана ради остваривања заједничког циља у области спорта (члан 36. став 1. Закона о спорту),

Сагласно члану 76. ст. 1. и 2. Закона о спорту, имовина спортског удружења може да се користи једино за остваривање циљева утврђених статутом и не може се делити његовим члановима.

Према члану 76. ст. 3. и 4. Закона о спорту, приходи остварени обављањем делатности спортског удружења користе се искључиво за остваривање статутарних циљева спортског удружења, с тим што се одредбе ст. 1-3. овог члана не односе на давање члановима пригодних награда и накнада оправданих трошкова насталих остваривањем статутарних циљева спортског удружења (путни трошкови, дневнице, трошкови преноћишта и сл.), испуњавање обавеза према члановима уговорених у складу са овим законом и исплату зарада запосленима.

У конкретном случају, а како наводите у садржини поднетог дописа, спортски клуб, основан као удружење, који је у Агенцији за привредне регистре уписан као спортско удружење (чија је претежна делатност 9312 - Делатност спортских клубова) остварује приходе од продаје улазница за спортске догађаје, организације спортског кампа и школе кошарке, пружања услуга рекламе и маркетинга, при чему је по основу наведених делатности остваривао приход у износу већем од 50% укупних прихода.

Сагласно наведеном, спортско удружење које је, сагласно свом статуту, основано и, с тим у вези, обавља делатност (првенствено) у циљу стицања добити (а не ради остваривања заједничког циља у области спорта), што, између осталог, значи да остварену добит од привредне или друге делатности не користи ради остваривања спортских циљева, већ је расподељује својим

оснивачима, члановима, члановима органа удружења, директорима, запосленима или са њима повезаним лицима, обвезник је пореза на добит правних лица у складу са чланом 1. став 1. ЗПДПЛ. У том случају основицу за опорезивање утврђује у пореском билансу на Обрасцу ПБ 1 који је сачињен у складу са 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).

**4. Порески третман примања физичког лица - оснивача привредног друштва, по основу ликвидационог остатка, у случају када је вршено повећање основног капитала из нераспоређене добити**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 170120 2023 10520 004 001 011 004 од 21.3.2024. год.)

*1. Са аспекта примене Закона о порезу на добит правних лица*

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

Начин и поступак утврђивања дивиденде коју остварују чланови привредног друштва у ликвидацији, односно стечају, у складу

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

У складу са чланом 2. ст. 2. и 3. Правилника, за сврху утврђивања дивиденде ликвидациони, односно стечајни управник попуњава Образац ДПДЈ/С - Дивиденда члана привредног друштва у ликвидацији/стечају, у три примерка од којих један доставља примаоцу дивиденде, други задржава за своје потребе, а трећи примерак подноси надлежном пореском органу, и то:

1) у случају када је прималац дивиденде нерезидентно правно лице, као прилог уз Образац ПДПО/С - Пореска пријава за порез на добит по одбитку, који чини саставни део Правилника о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит по одбитку на приходе и накнаде које остварују нерезидентна и резидентна правна лица („Службени гласник РС“, бр. 97/15, 11/15, 14/16, 15/16 - исправка и 20/18);

2) у случају када је прималац дивиденде резидентно или нерезидентно физичко лице, пре подношења Обрасца ППП-ПД - Појединачна пореска пријава о обрачунатим порезима и доприносима, који чини саставни део Правилника о пореској пријави за порез по одбитку („Службени гласник РС“, бр. 74/13, 118/13, 66/14, 71/14 - исправка, 14/16, 21/17, 20/18, 104/18, 96/19 и 132/21).

У складу са чланом 4. став 2. Правилника, у Образац ДПДЈ/С део 3. Подаци од значаја за утврђивање износа дивиденде, уносе се следећи подаци:

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

2) под редним бројем 3.2 Ликвидациони остатак/вишак деобне масе - вредност ликвидационог остатка, односно вишка

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

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

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

Сагласно наведеном, ликвидациони остатак који се, сагласно одлуци о расподели ликвидационог остатка, исплаћује у новцу члану друштва, изнад вредности уложеног капитала (који чини оснивачки улог и повећање оснивачког улога), представља дивиденду из члана 35. став 1. ЗПДПЛ.

Напомињемо да се сагласно члану 9. 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) пореске чињеницу утврђују према њиховој економској суштини. Сходно наведеном, износ основног капитала привредног друштва за потребе утврђивања дела ликвидационог остатка који се распоређује члановима и опорезује као дивиденда, може се умањити за износ повећања основног капитала из сопствених средстава привредног друштва, односно нераспоређене добити

привредног друштва, уколико је такво повећање основног капитала привредног друштва извршено у непосредној вези са спровођењем поступка његове ликвидације, односно са главним циљем смањења износа ликвидационог остатка који се расподељује члановима тог привредног друштва и опорезује као дивиденда.

## *2. Са асијектја ѿримене Закона о ѿорезу на доходак ѿрађана*

Према одредби члана 61. став 1. тачка 2) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22 и 92/23, у даљем тексту: ЗПДГ) приходом од капитала сматрају се дивиденда и учешће у добити.

Дивидендом из става 1. тачка 2) овог члана ЗПДГ сматра се и ликвидациони остаток, односно вишак деобне масе у новцу, односно неновчаној имовини, изнад вредности уложеног капитала утврђен у складу са законом који уређује опорезивање добити правних лица, сагласно ставу 2. члана 61. ЗПДГ.

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

Пореску основицу чини опорезиви приход од капитала - новчани или неновчани износ оствареног прихода, с тим да ако су приходи од капитала остварени у неновчаном облику, вредност тих прихода утврђује се према тржишној вредности права, добара, односно услуга на дан остваривања прихода (члан 63. ЗПДГ).

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

Према одредби члана 99. став 1. тачка 3) ЗПДГ, порез на приходе од капитала утврђује се и плаћа по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода, ако је исплатилац прихода, између осталих, правно лице.



Према одредби члана 146. став 1. тачка 2) 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) основни капитал повећава се претварањем резерви или добити друштва у основни капитал.

Имовина друштва у ликвидацији која преостане после измирења свих обавеза друштва (ликвидациони остатак) расподељује се члановима друштва у складу са одлуком о расподели ликвидационог остатка друштва (члан 541. став 1. ЗПД).

Имајући у виду наведене одредбе, када је над привредним друштвом спроведен поступак ликвидације, порез на доходак грађана на приходе од капитала у виду дивиденде плаћа се када је, након измирења свих обавеза ликвидираниог друштва, ликвидациони остатак изнад вредности уложеног капитала утврђен у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица.

Износ дивиденде по основу ликвидационог остатка који се физичком лицу - члану привредног друштва над којим је окончан поступак ликвидације, у складу са одлуком о расподели ликвидационог остатка, расподељује у новцу изнад вредности уложеног капитала (основног капитала, без повећања из нераспоређене добити) утврђен у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица, има порески третман прихода од капитала по основу дивиденде, сагласно ставу 2. члана 61. ЗПДГ.

---

## ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

**1. Порески третман промета када два обвезника ПДВ закључе уговор чији је предмет испорука опреме и извођење радова за аудио-видео систем у целом објекту, после чега дође до закључивања анекса тог уговора чији је предмет израда елабората о расвети и обука особља за управљање расветом (Мишљење Министарства финансија, бр. 000713260 2024 10520 004 000 011 004 од 19.4.2024. год.)**

У складу са одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20 и 138/22, у даљем тексту: Закон), предмет опорезивања ПДВ су испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику. Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено. Промет услуга, у смислу овог закона, а у складу са чланом 5. став 1. Закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог закона. Ако се уз испоруку добара врши споредна испорука добара или споредно пружање услуга, сматра се да је извршена једна испорука добара, а ако се уз услугу врши споредно пружање услуга или споредна испорука добара, сматра се да је пружена једна услуга. С тим у вези, када два обвезника ПДВ закључе уговор чији је предмет испорука опреме и извођење радова за аудио-видео систем у целом објекту, после чега дође до закључивања анекса тог уговора чији је предмет израда елабората о расвети и обука особља за управљање расветом,

мишљења смо да се услуге елабората о расвети и обука особља за управљање расветом не сматрају споредним, већ посебним услугама за чији је промет порески дужник обвезник ПДВ - пружалац услуга, независно од тога што их на основу истог уговора са припадајућим анексом пружа исти обвезник ПДВ и независно од времена промета тих услуга и времена промета који се врши по иницијалном уговору.

\*\*\*

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

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и испорука добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала испоручиоца, ако се не ради само о додацима или другим споредним материјалима (члан 4. став 3. тачка б) Закона).

Ако се уз испоруку добара врши споредна испорука добара или споредно пружање услуга, сматра се да је извршена једна испорука добара (члан 4. став 6. Закона).

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).

Према члану 5. став 6. Закона, ако се уз услугу врши споредно пружање услуга или споредна испорука добара, сматра се да је пружена једна услуга.

У складу са одредбом члана 10. став 1. тачка 1) Закона, порески дужник, у смислу овог закона, је обвезник који врши

опорезиви промет добара и услуга, осим када обавезу плаћања ПДВ у складу са овим чланом има друго лице.

## **2. Да ли је Агенција за просторно планирање и урбанизам Републике Србије обвезник у смислу Закона о ПДВ?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 001293271 2024 10520 004 000 011 004 од 15.4.2024. год.)*

Према Закону 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), порески обвезник је свако лице - правно лице, предузетник и друго лице, које обавља делатност као трајну активност у циљу остваривања прихода. Лица из члана 9. став 1. Закона - Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом, односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе (у даљем тексту: Република, органи и правна лица), нису обвезници у смислу овог закона ако обављају промет добара и услуга из делокруга органа, односно у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе, уз напомену да су и ова лица обвезници за тај промет ако би изузимање од обавезе евидентирања у систем ПДВ могло да доведе до нарушавања конкуренције у смислу Закона, као и за промет добара и услуга изван делокруга органа, односно ван обављања послова државне управе или локалне самоуправе, а који су опорезиви у складу са Законом. У складу са наведеним, Агенција за просторно планирање и урбанизам Републике Србије није обвезник у смислу Закона за промет који врши у оквиру обављања послова из свог делокруга утврђеног Законом о планирању и изградњи („Службени гласник РС“, бр. 72/09, 81/09 - испр., 64/10 - одлука УС, 24/11, 121/12, 42/13

- одлука УС, 50/13 - одлука УС, 98/13 - одлука УС, 132/14, 145/14, 83/18, 31/19, 37/19 - др. закон, 9/20, 52/21 и 62/23), под условом да промет тих услуга, поред Агенције за просторно планирање и урбанизам Републике Србије, односно другог лица из члана 9. став 1. Закона, не врши ниједно друго лице. Међутим, уколико Агенција за просторно планирање и урбанизам Републике Србије врши промет за који би изузимање Агенције за просторно планирање и урбанизам Републике Србије од обавеза прописаних Законом за обвезнике могло да доведе до нарушавања конкуренције у смислу Закона, Агенција за просторно планирање и урбанизам Републике Србије сматра се обвезником за тај промет у складу са чланом 9. став 2. Закона.

\*\*\*

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

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

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).

Према одредби члана 8. став 1. Закона, порески обвезник (у даљем тексту: обвезник) је лице, укључујући и лице које у Републици нема седиште, односно пребивалиште (у даљем тексту: страном лице), које самостално обавља промет добара и услуга, у оквиру обављања делатности.

Делатност из става 1. овог члана је трајна активност произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања

прихода, укључујући и делатности експлоатације природних богатства, пољопривреде, шумарства и самосталних занимања (члан 8. став 2. Закона).

Одредбом члана 9. став 1. Закона прописано је да Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом, односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе (у даљем тексту: Република, органи и правна лица), нису обвезници у смислу овог закона ако обављају промет добара и услуга из делокруга органа, односно у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе.

Република, органи и правна лица обвезници су за промет добара и услуга из става 1. овог члана за који би изузимање од обавезе у смислу става 1. овог члана могло да доведе до нарушавања конкуренције, као и за промет добара и услуга изван делокруга органа, односно ван обављања послова државне управе или локалне самоуправе, а који су опорезиви у складу са овим законом. Сматра се да би изузимање од обавезе у смислу става 1. овог члана могло да доведе до нарушавања конкуренције, у смислу овог закона, ако промет добара и услуга из става 1. овог члана, осим Републике, органа и правних лица, врши и друго лице (члан 9. став 2. Закона).

### **3. Прописани услови за рефундацију ПДВ-а купцу првог стана**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 0000703217 2024 10520 004 000 011 001 од 05.4.2024. год.)*

Рефундација ПДВ купцу првог стана врши се у складу са одредбама члана 56а Закона о порезу на додату вредност („Службени

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

Према томе, физичко лице које купује први стан, а које поседује фискални рачун у којем је исказан ПДВ обвезника ПДВ - продавца који је по том основу порески дужник у складу са Законом, има право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана ако су испуњени остали прописани услови. С тим у вези, ако купац првог стана поседује фискални рачун у којем је исказан ПДВ обвезника ПДВ - продавца који је по том основу порески дужник у складу са Законом, укључујући и продавца суинвеститора којем је по основу физичке деобе новоизграђеног објекта припао већи удео од удела

сразмерног уделу на земљишту на почетку градње који је издао фискални рачун у којем је исказан ПДВ (што значи да је по том основу порески дужник у складу са Законом), купац првог стана, уз испуњење осталих прописаних услова, има право на рефундацију ПДВ у пуном обиму у складу са Законом, под условом да је ПДВ исказан у фискалном рачуну обрачунат на укупан износ накнаде, без ПДВ, за промет стана.

\*\*\*

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

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

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

2) да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу уплатом на текући рачун продавца, односно на одговарајуће рачуне у складу са законом у случају продаје стана као хипотековане непокретности, односно у извршном поступку када се уплата цене стана са ПДВ врши уплатом на одговарајуће рачуне у складу са законом.

Изузетно од става 2. тачка 2) овог члана, код куповине стана под непрофитним условима од јединице локалне самоуправе или непрофитне стамбене организације основане од стране јединице локалне самоуправе за реализацију активности уређених прописима



из области социјалног становања, рефундација ПДВ из става 1. овог члана може да се оствари под условом да је на име уговорене цене стана са ПДВ исплаћен износ који није мањи од износа ПДВ обрачунатог за први пренос права располагања на стану, на текући рачун продавца (став 3. истог члана Закона).

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

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

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

- 1) купац стана који је остварио рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана;
- 2) члан породичног домаћинства купца првог стана за којег је купац првог стана остварио рефундацију ПДВ, у случају када тај члан породичног домаћинства купује стан;
- 3) купац стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез на пренос апсолутних права по

основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређују порези на имовину;

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

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

Према одредби члана 276. став 1. Правилника, купац првог стана из члана 56а Закона може да оствари рефундацију ПДВ уз испуњење услова прописаних Законом, ако поседује фискални рачун обвезника ПДВ - продавца који је по том основу порески дужник у складу са Законом, на основу писменог захтева који подноси надлежном пореском органу.

У складу са чланом 276. став 5. Закона, уз захтев из става 1. овог члана доставља се:

- 1) извод из матичне књиге рођених;
- 2) уверење о држављанству;
- 3) доказ о пребивалишту (оверена фотокопија личне карте или потврда о пребивалишту);
- 4) оверена копија уговора о купопродаји стана;
- 5) фискални рачун у којем је исказан ПДВ;
- 6) доказ да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена уплатом на текући рачун продавца, односно доказ да је на име уговорене цене стана са ПДВ исплаћен износ који није мањи

од износа ПДВ обрачунатог за први пренос права располагања на стану уплатом на текући рачун продавца у случају куповине стана под непрофитним условима из члана 56а став 3. Закона;

7) оверена изјава купца стана да купује први стан.

На све што није посебно прописано за рефундацију ПДВ сходно се примењују правила прописана за рефакцију ПДВ (члан 276. став 9. Правилника).

---

## ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

**1. Да ли активности које обвезник (делатност - припремни и земљани грађевински радови и превоз) предузима у циљу стварања новог производа – софтвера (намерава да развије софтвер за сопствене потребе помоћу ког би (обвезник) могао детаљно да прати трошкове радова које изводи и услуга које врши, прецизно формира цене услуга, односно радова, у циљу закључења уговора о реализацији будућих пројеката на основу креираних база података, као и да ефикасно управља трошковима пословања) представљају активности истраживања и развоја у смислу члана 22г Закона о порезу на добит правних лица?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 000121660 2024 10520 004 000 011 004 од 17.4.2024. год.)*

У складу са одредбом члана 22г став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - др. пропис, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 118/21, у даљем тексту: 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 интелектуалне свијине 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.

Према члану 4. ст. 1. и 2. Правилника, право на признавање трошкова истраживања и развоја у складу са овим правилником обвезник остварује искључиво по основу пројеката истраживања и развоја који се обављају у Републици Србији (у даљем тексту: пројекат), а пројекат из става 1. овог члана сматра се обављеним у Републици Србији уколико најмање 90% свих запослених који су ангажовани на пословима истраживања и развоја своје активности обавља на територији Републике Србије.

У конкретном случају, обвезник у обављању делатности (која се односи на припремне и земљане грађевинске радове и превоз), намерава да развије софтвер за сопствене потребе помоћу ког би (обвезник) могао детаљно да прати трошкове радова које изводи и услуга које врши, прецизно формира цене услуга, односно радова, у циљу закључења уговора о реализацији будућих пројеката на основу креираних база података, као и да ефикасно управља трошковима пословања. С тим у вези, а како наводите у садржини поднетог дописа, софтвер развијен на претходно наведен начин, представљао би јединствену платформу која у целости задовољава потребе обвезника, значајно смањује трошкове пословања и унапређује ефикасност процеса рада и конкурентност услуга.

Имајући у виду наведено, активности које обвезник, у конкретном случају, предузима (на територији Републике) у циљу стварања новог производа – софтвера, према нашем мишљењу, представљају активности истраживања и развоја у смислу члана 22г Закона, па се, с тим у вези, издаци који настану по том основу признају у двоструко увећаном износу на начин прописан Правилником.

**2. Шта чини вредност уложеног капитала за потребе утврђивања дивиденде из члана 35. Закона о порезу на добит правних лица?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 463043 2024 10520 004 000 011 004 од 08.4.2024. год.)*

У конкретном случају, два нерезидентна правна лица (Друштво А и Друштво Б) чланови су резидентног правног лица (Друштво) које је извршило смањење (свог) основног капитала повлачењем и поништењем удела Друштва А, чиме је Друштво Б постало једини члан Друштва. По основу смањења основног капитала на претходно наведен начин, Друштво је Друштву А исплатило накнаду у висини уложеног капитала (Друштва А) утврђеног по фер вредности, при чему је позитивну разлику између номиналне вредности иницијално уложеног капитала од стране Друштва А и износа исплаћене накнаде, Друштво у својим пословним књигама евидентирало резерве. Друштво намерава да повећа основни капитал, и то претварањем резерви (формиране на претходно наведен начин) у основни капитал. Имајући у виду наведено, уколико се над Друштвом спроведе поступак ликвидације, поставља се питање шта чини вредност уложеног капитала Друштва Б (као јединог члана Друштва), сагласно члану 35. Закона.

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

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

У складу са чланом 2. ст. 2. и 3. Правилника, за сврху утврђивања дивиденде ликвидациони, односно стечајни управник попуњава Образац ДПДЛ/С – Дивиденда члана привредног друштва у ликвидацији/стечају, у три примерка од којих један доставља примаоцу дивиденде, други задржава за своје потребе, а трећи примерак подноси надлежном пореском органу, и то:

1) у случају када је прималац дивиденде нерезидентно правно лице, као прилог уз Образац ПДПО/С – Пореска пријава за порез на добит по одбитку, који чини саставни део Правилника о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит по одбитку на приходе и накнаде које остварују нерезидентна и резидентна правна лица („Службени гласник РС“, бр. 97/15, 11/15, 14/16, 15/16 – исправка и 20/18);

2) у случају када је прималац дивиденде резидентно или нерезидентно физичко лице, пре подношења Обрасца ППП-ПД – Појединачна пореска пријава о обрачунатим порезима и



доприносима, који чини саставни део Правилника о пореској пријави за порез по одбитку („Службени гласник РС“, бр. 74/13, 118/13, 66/14, 71/14 – исправка, 14/16, 21/17, 20/18, 104/18, 96/19 и 132/21).

У складу са чланом 4. став 2. Правилника, у Образац ДПДЛ/С део 3. Подаци од значаја за утврђивање износа дивиденде, уносе се следећи подаци:

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

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

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

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

Сагласно одредбама члана 146. став 1. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др.

Закон, 5/15, 44/18, 95/18, 91/19 и 109/21), основни капитал повећава се:

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

Сагласно наведеном, ликвидациони остатак који (према одлуци о расподели ликвидационог остатка) припада Друштву Б, изнад вредности уложеног капитала (тог члана Друштва) који чини оснивачки улог и повећање оснивачког улога кроз претварање резерви Друштва у основни капитал (а које је регистровано код органа надлежног за регистрацију привредних субјеката), представља дивиденду из члана 35. став 1. Закона.

Напомињемо да се, сагласно члану 9. 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), пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини. Сходно наведеном, износ основног капитала привредног друштва за потребе утврђивања дела ликвидационог остатка који се распоређује члановима и

опорезује као дивиденда, може се умањити за износ повећања основног капитала из сопствених средстава привредног друштва, односно нераспоређене добити привредног друштва, уколико је такво повећање основног капитала привредног друштва извршено у непосредној вези са спровођењем поступка његове ликвидације, односно са главним циљем смањења износа ликвидационог остатка који се расподељује члановима тог привредног друштва и опорезује као дивиденда.

---

## ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

**1. Да ли се плаћа порез на пренос апсолутних права када дипломатско-конзуларно представништво Краљевине Норвешке по основу уговора о продаји пренесе право својине на објекту свог дипломатско-конзуларног представништва са правом коришћења на припадајућем земљишту, које се налази у Републици Србији?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 001341581 2024 10520 004 000 438 017 од 11.4.2024. год.)*

Према одредби члана 23. став 1. тач. 1) и 5) 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 пренос апсолутних права плаћа се код преноса уз накнаду права својине на непокретности, односно права коришћења грађевинског земљишта.

Према одредби члана 31. став 1. тачка 2) ЗПИ, порез на пренос апсолутних права не плаћа се кад се преноси право својине на непокретности дипломатских и конзуларних представништава страних држава, односно кад страна држава стиче непокретности за потребе свог дипломатско-конзуларног представништва, под условом реципроцитета.

Према томе, кад дипломатско-конзуларно представништво Краљевине Норвешке по основу уговора о продаји пренесе право својине на објекту свог дипломатско-конзуларног представништва

са правом коришћења на припадајућем земљишту, које се налази у Републици Србији, под условом реципроцитета - порез на пренос апсолутних права се не плаћа.

---

## ПОРЕСКИ ПОСТУПАК И ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА

### 1. Обавеза подношења пријаве ЕП ИПП

(Мишљење Министарства финансија, бр. 178682 2023 10520 004 000 011 004 од 22.4.2024. год.)

Одредбама члана 25. став 1. тачка 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 је Порески обвезник, у складу са овим законом, обавезан да у прописаном року поднесе пријаву за регистрацију Пореској управи, осим обвезника за чију је регистрацију, односно упис у регистар, надлежна Агенција за привредне регистре и пријави све касније измене података у пријави који се не пријављују Агенцији за привредне регистре, укључујући и податке о свим пословним просторима и пословним просторијама у којима складишти, односно смешта добра, као и о просторима и просторијама у којима обавља делатност коју пријављује Пореској управи, осим ако су у складу са овим законом и другим прописима ови подаци већ достављени Пореској управи.

Одредбом става 3. истог члана ЗПППА прописано је да акт којим се уређују поступак, начин, рокови, садржај и облик пријаве којом порески обвезник пријављује пословни простор и пословне просторије, односно простор и просторије из става 1. тачка 1) овог члана, доноси министар, на предлог директора Пореске управе.

Одредбама члана 1. Правилника о поступку, начину, роковима, садржају и облику пријаве којом порески обвезник

пријављује пословни простор и пословне просторије у којима складишти, односно смешта добра, као и простор и просторије у којима обавља делатност („Службени гласник РС“, бр. 139/22, у даљем тексту: Правилник) прописано је да се тим правилником прописују поступак, начин, рокови, садржај и облик пријаве којом порески обвезник пријављује Пореској управи пословни простор и пословне просторије у којима складишти, односно смешта добра, као и простор и просторије у којима обавља делатност (у даљем тексту: евиденциона пријава).

Пословним простором и пословним просторијама, у којима се складиште, односно смештају добра, као и простором и просторијама у којима се обавља делатност из става 1. овог члана, у смислу Правилника, сматрају се све врсте отворених, затворених и других простора и просторија које се користе у сврху обављања делатности, као и отворених, затворених и других простора и просторија у којима или на којима порески обвезник складишти, односно смешта добра.

Одредбама члана 2. Правилника прописано је да порески обвезник подноси евиденциону пријаву у електронском облику, преко портала Пореске управе за све пословне просторе и пословне просторије из члана 1. став 2. Правилника, а које се налазе ван пријављеног седишта правног лица, предузетника, односно пребивалишта/боравишта физичког лица, пре почетка њиховог коришћења.

Изузетно од става 1. овог члана, порески обвезник не пријављује податке које пријављује Агенцији за привредне регистре приликом уписа у прописани регистар, као и податке који су у складу са другим прописима већ достављени Пореској управи (закон којим се уређују акцизе, закон којим се уређује фискализација и др.).

Евиденциона пријава подноси се на Обрасцу ЕП ИПП - Пријава за евидентирање пословног простора и пословних просторија у којима се складиште, односно смештају добра, као и

простора и просторија у којима порески обвезник обавља делатност, који је одштампан уз овај правилник и чини његов саставни део.

Уколико порески обвезник из става 2. овог члана свој пословни простор, потпуно или делом, изнајмљује другом пореском обвезнику, купац је дужан да пријави изнајмљени простор за обављање своје делатности, а куподавац да исти простор пријави за обављање делатности изнајмљивања.

Уколико порески обвезник из става 2. овог члана, смешта туђа добра у своје складиште, о којима води евиденцију у својим пословним књигама, исти је дужан да пријави тај пословни простор или део пословног простора као складиште.

Изузетно, евиденциону пријаву не подносе државни органи и организације, органи и организације територијалне аутономије или локалне самоуправе, јавна предузећа која обављају делатност од општег интереса, а чији је једини оснивач Република Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе, односно директни и индиректни буџетски корисници сходно правилнику којим се уређује списак корисника јавних средстава, као и финансијске институције (банке, друштва за осигурање, платне институције и др.).

Сагласно наведеном, пријављивање пословних просторија и простора врши се искључиво у електронском облику, преко портала Пореске управе на Обрасцу ЕП ИПП - Пријава за евидентирање пословног простора и пословних просторија у којима се складиште, односно смештају добра, као и простора и просторија у којима порески обвезник обавља делатност.

Пријава ЕП ИПП подноси се посебно за сваки простор и просторију које се налазе ван пријављеног седишта правног лица, предузетника, односно пребивалишта/боравишта физичког лица, пре почетка њиховог коришћења.

Пословним простором и пословним просторијама, у којима се складиште, односно смештају добра, као и простором и



просторијама у којима се обавља делатност сматрају се све врсте отворених, затворених и других простора и просторија које се користе у сврху обављања делатности, као и отворених, затворених и других простора и просторија у којима или на којима порески обвезник складишти, односно смешта добра.

С тим у вези, уколико је порески обвезник магацин репроматеријала пријавио Агенцији за привредне регистре приликом уписа у прописани регистар или је у складу са другим прописима податке о том магацину доставио Пореској управи (Закон о фискализацији, Закон о акцизама и др.) или је до 24. јануара 2023. године поднео образац ПЕП ИПП, исти у том случају нема обавезу подношења пријаве ЕП ИПП.

---

## НАКНАДЕ ЗА КОРИШЋЕЊЕ ЈАВНИХ ДОБАРА

**1. Да ли се на закуп шума у државној својини које су дате на коришћење ЈП Србијашуме, а користи их правно лице у сврху експлоатације минералних сировина, плаћа накнада утврђена Ценовником ЈП Србијашума или се плаћа накнада за коришћење шумског земљишта у државној својини у нешумске намене утврђена Законом о накнадама за коришћење јавних добара?**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 899912 2024 10520 004 010 011 004 од 14.3.2024. год.)*

Према одредбама члана 63. Закона о накнадама за коришћење јавних добара („Службени гласник РС“, бр. 95/2018, 49/2019 и 92/23, у даљем тексту: Закон), обвезник накнаде за коришћење шумског земљишта у државној својини у нешумске намене је лице које користи шумско земљиште у државној својини у нешумске намене.

Под коришћењем шумског земљишта у државној својини у нешумске намене подразумева се коришћење шумског земљишта за намене које нису у функцији газдовања шумама у складу са планским документима, а које су разврстане према сродности коришћења шумског земљишта, за:

- 1) геолошка истраживања, експлоатацију минералних сировина и минералне, полуминерализоване и изворске воде;
- 2) постављене подземне и надземне објекте и водове комуналне и енергетске инфраструктуре, као и постављену инфраструктуру за електронске комуникације;
- 3) постављене објекте за обављање делатности, односно за други начин коришћења шумског земљишта у сврху обављања делатности;

4) постављене објекте и коришћење земљишта за сопствене потребе физичких лица (викенд куће и окућнице које нису зидане и немају темељ);

5) привез пловних објеката;

6) коришћење шумских путева.

Обвезнику накнаде за коришћење шумског земљишта у државној својини у нешумске намене не може се наплаћивати закупнина за то шумско земљиште у државној својини.

Сходно одредби члана 65. Закона, висине накнада за коришћење шумског земљишта у државној својини у нешумске намене, по појединачној намени коришћења, утврђене су у Прилогу 3, у Табелама 1. до 6. овог закона.

Према одредби члана 8. став 1. тачка 9) Закона о шумама („Службени гласник РС“, бр. 30/2010, 93/2012, 89/2015 и 95/2018 , у даљем тексту: Закон о шумама), корисник шума јесте правно лице које газдује шумама у државној својини у складу са овим законом и другим прописима.

Шуме у државној својини се не могу давати у закуп (члан 99. став 1. Закона о шумама).

Према томе, када корисник шума и шумског земљишта правном лицу да на коришћење шумско земљиште у државној својини у сврху експлоатације минералних сировина, том правном лицу се утврђује накнада за коришћење шумског земљишта у државној својини у нешумске намене у складу са одредбама чл. 63-68. Закона и висином накнаде која је прописана у Прилогу 3. Закона.

Напомињемо да се обвезнику накнаде за коришћење шумског земљишта у државној својини у нешумске намене, не може наплаћивати закупнина за то шумско земљиште у државној својини.

---

## ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

### РАЧУНОВОДСТВО

1. а) Да ли је према старом Правилнику за микро и друга правна лица (у финансијским извештајима за 2018. и 2019. годину) ентитет био дужан да приходе признаје према степену испуњености чињења из уговора са купцем (инвеститором), односно суштински применом метода процента довршености или је могао да приходе признаје само у фактурисаном износу?

б) Ако није био дужан, да ли је у складу са старим Правилником за микро и друга правна лица ипак могао добровољно да примени метод процента довршености за признавање прихода од услуга изградње?

в) Ако је могао добровољно да примени метод процента довршености, да ли је био дужан да у свему поступи на начин прописан у Одељку 23 МСФИ за МСП у вези са признавањем прихода по основу уговора о изградњи и примени метода процента довршености, или је могао сходно да примени ова правила у једном делу у складу са тадашњим могућностима? Другим речима, да ли је у складу са старим Правилником за микро и друга правна лица било исправно да се евидентира и део нефактурисаних прихода, иако можда не у истом износу који би се обрачунао доследном применом правила из Одељка 23 МСФИ за МСП?

г) Да ли је начин књиговодственог евидентирања по местима трошкова уређен у рачуноводственим прописима који су

важили у периоду од 2018. до данас (дакле, у претходном и актуелном Закону о рачуноводству, подзаконским актима ова два закона, а нарочито старом Правилнику за микро и друга правна лица и Правилнику о Контном оквиру, као и МСФИ за МСП), или је ипак реч о аспекту рачуноводствене функције који ентитет самостално опредељује и уређује према својим потребама, а у циљу испуњавања захтева применљивих рачуноводствених прописа, имајући у виду принцип да трошкови не премаше користи које корисници финансијских извештаја ентитета могу добити по основу мање или више прецизне расподеле трошкова по местима трошкова, и свакако узевши у обзир објективна ограничења која могу постојати у време израде конкретног завршног рачуна?

д) Уколико је одговор на претходно питање да ентитет може самостално да опредељује и уређује начин евидентирања трошкова по местима трошкова, да ли је с аспекта састављања финансијских извештаја који су у складу са Законом о рачуноводству, односно Правилником за микро и друга правна лица, односно МСФИ за МСП (у зависности која рачуноводствена регулатива је примењена у конкретном завршном рачуну), а нарочито у контексту примене методе процента довршености - прихватљиво да се на нивоу једне пословне године један део трошкова директно додели одговарајућим местима трошкова, да се други део трошкова расподели по местима трошкова применом кључа који се заснива на релативном односу уговорених накнада актуелних пројеката, и да се трећи део трошкова не расподели на места трошкова пројеката из разлога непостојања поузданих доказа да ће бити надокнађени (уколико су настали изнад планираног износа) или непостојања доказа да је уопште реч о трошковима директно приписивим пројектима, већ

се евидентирају као расходи на општим местима трошкова који се не односе на конкретне пројекте?

Другим речима, да ли је исправан приступ да се истовремено један део трошкова директно додељује месту трошка пројекта, други део трошкова расподељује применом кључа, а трећи део трошкова додели општем месту трошка из претходно наведених ограничавајућих околности, односно да ли се обрачун укупних прихода за признавање у Билансу успеха текућег периода може заснивати на овако расподељеним трошковима по пројектима и општим местима трошкова?

ђ) Да ли се накнадно сазнање о могућности директне расподеле конкретних трошкова месту трошка пројекта који су у претходним годинама расподељени применом кључа или расподељени на општа места трошкова из претходно наведених разлога - у контексту обрачуна прихода методом процента довршености у складу са МСФИ за МСП и старим Правилником за микро и друга правна лица - сматра грешком коју је, уколико је материјално значајна разлика, потребно исправити прерачуном претходно признатих прихода од услуга и последичном изменом финансијских извештаја и резултата претходних година, или је ипак реч о начину рачуноводственог процењивања прихода методом процента довршености по основу чега не треба мењати резултате претходних година?

е) Да ли је исправно, с аспекта примене МСФИ за МСП и старог Правилника за микро и друга правна лица - за пројекте чије извршење не иде по плану јер су настали одређени претходно непланирани трошкови, а до дана одобравања финансијских извештаја за јавно објављивање, односно за достављање АПР-у, није могуће поуздано проценити да ли ће инвеститор одобрити повећање накнаде

у том делу, односно није могуће поуздано проценити који ће бити крајњи финансијски резултат за ентитет по основу извршења конкретног пројекта - приходе обрачунати, односно евидентирати у Билансу успеха у укупном износу само до висине насталих трошкова по датом пројекту за које је вероватно да ће да буду надокнађени?

Другим речима, уколико се не очекује са вероватноћом преко 50% да ће додатни непланирани трошкови бити признати од стране инвеститора у смислу увећања уговорене накнаде, да ли је исправно с аспекта актуелног и претходног Закона о рачуноводству, подзаконских аката ова два закона, а нарочито Правилника за микро и друга правна лица и Правилника о Контном оквиру, као и МСФИ за МСП, да се приходи у том делу расхода не признају, односно да ли је исправно да у тој ситуацији расходи настали до дана Биланса стања на датом пројекту премашују приходе који се признају за дати пројекат до истог дана Биланса стања, односно да за дати пројекат буде евидентиран бруто губитак у Билансу успеха?

ж) Уколико је одговор на претходно питање потврдан, и уколико су у једној пословној години приходи обрачунати у мањем износу од расхода у складу са околностима из претходног питања, да ли се позитиван епилог накнадног признавања ових расхода у једном делу или целисти од стране инвеститора у смислу повећања уговорене накнаде за покриће тих непланираних трошкова у наредном периоду сматра изменом рачуноводствене процене која се обухвата проспективно (дакле без утицаја на финансијске извештаје и резултате претходних година) независно од материјалне значајности, или је реч о исправци рачуноводствене грешке што може изискивати ретроспективно прерачунавање, односно измене финансијских извештаја и резултата претходних година?

з) Имајући у виду да се укупан износ прихода за сваки конкретни посао не може мењати рачуноводственим поступцима, већ је увек једнак укупно уговореној накнади (независно од тога што уговорена накнада може бити у целости или једном делу варијабилна), што значи да се методом процента довршености искључиво обрачунава расподела те укупне накнаде по обрачунским периодима у којима се извршава конкретни посао - да ли примена методе процента довршености у складу са МСФИ за МСП и старим Правилником за микро и друга правна лица подразумева само један исправни сценарио расподеле која ће, по правилу, довести до у одређеној мери различитих сценарија расподеле прихода по обрачунским периодима у којима се посао извршава у зависности од објективних и субјективних околности, односно да ли се у евидентирању реализације једног конкретног посла, два различита сценарија расподеле конкретне укупно уговорене накнаде по обрачунским периодима могу сматрати подједнако исправним уколико су обрачуни у оба сценарија усаглашени са одредбама старог Правилника за микро и друга правна лица, односно одредбама МСФИ за МСП које регулишу разграничење прихода по периодима, односно примену методе процента довршености?

Другим речима, да ли различити износи процењеног временског разграничења прихода по обрачунским периодима могу истовремено бити исправни уколико су обрачунати на донекле различит начин, али у оба случаја у складу са прописаним правилима?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001403738 2024 10520 016 000 011 004 од 23.4.2024. год.)

Законом о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19 и 44/21 - др. закон) уређују се обвезници примене овог



закона, разврставање правних лица и предузетника, организација рачуноводства, рачуноводствене исправе и врсте пословних књига, услови и начин вођења пословних књига, Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја, годишњег извештаја о пословању, извештаја о корпоративном управљању, извештаји о плаћањима ауторитетима власти и нефинансијско извештавање, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство и надзор над спровођењем одредби овог закона.

У складу са чланом 31. став 2. Правилника о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица („Службени гласник РС“, бр. 118/13 и 95/14, у даљем тексту: стари Правилник за микро и друга правна лица), приходи од продаје робе, производа и услуга признају се по фактурној вредности, по одбитку датих рабата и других попушта и ПДВ-а.

Према члану 40. став 2. Правилника о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица („Службени гласник РС“, бр. 89/20, у даљем тексту: нови Правилник за микро и друга правна лица), приходи по основу продаје робе, производа и услуга признају се када и у мери у којој је пословни субјект испунио своју обавезу по основу уговора преносом договорене робе или пружањем услуге купцу - пренос је урађен када је купац стекао (или у мери у којој је стекао) контролу над том робом или услугом.

Пословни субјект у току извештајног периода, а обавезно на крају извештајног периода, утврђује степен испуњености чињења из уговора са купцем.

Сагласно члану 6. став 3. старог Правилника за микро и друга правна лица, када за конкретну ситуацију и трансакцију нису прописана одговарајућа начела и правила одредбама овог

правилника, пословни субјект може применити критеријуме за признавање и вредновање имовине, обавеза, прихода и расхода и резултата пословања који су прописани МСФИ за МСП.

Према члану 66. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, бр. 95/14, у даљем тексту: стари Правилник о Контном оквиру), правна лица и предузетници који обављају производну делатност у класи 9 обавезно воде основне рачуне 900, 902, групе рачуна 95 и 96 и рачуне 980, 982 и 983. Остале рачуне предвиђене у класи 9, лица из става 1. овог члана воде у складу са својим потребама и начином обрачуна трошкова и учинака.

Правна лица и предузетници који не обављају производну делатност нису обавезни да воде евиденцију у оквиру рачуна класе 9.

Сходно члану 69. старог Правилника о Контном оквиру, на рачунима групе 92 - Рачуни места трошкова набавке, техничке управе и помоћних делатности, односно на посебним основним рачунима које правно лице и предузетник отвори у оквиру рачуна ове групе, после књижења у финансијском књиговодству, исказују се одговарајући трошкови у корист рачуна 902 - Рачун за преузимање трошкова, односно у корист рачуна 910 - Материјал, када се залихе материјала воде на овом рачуну.

Према члану 70. старог Правилника о Контном оквиру, на рачунима групе 93 - Рачуни главних производних места трошкова, односно на посебним основним рачунима које правно лице и предузетник отвори у оквиру рачуна ове групе, после књижења у финансијском књиговодству, исказују се одговарајући трошкови у корист рачуна 902 - Рачун за преузимање трошкова, односно у корист рачуна 910 - Материјал, када се залихе материјала воде на овом рачуну.

У складу са чланом 71. старог Правилника о Контном оквиру, на рачунима групе 94 - Рачуни места трошкова управе, продаје и

сличних активности, односно на посебним основним рачунима које правно лице и предузетник отвори у оквиру рачуна ове групе, после књижења у финансијском књиговодству, исказују се одговарајући трошкови у корист рачуна 902 - Рачун за преузимање трошкова, односно у корист рачуна 910 - Материјал, када се залихе материјала воде на овом рачуну.

Сагласно параграфу 23.22 МСФИ за МСП, ентитет треба да одреди степен довршености трансакције или уговора користећи метод који најпоузданије одмерава извршени рад. Могући методи укључују:

(а) пропорцију у којој трошкови настали до одређеног датума терете укупни процењени трошак те трансакције. Трошкови везани за рад извршен до тог датума не укључују трошкове који се односе на будуће активности, као што су материјали или авансна плаћања;

(б) преглед извршеног рада;

(ц) довршеност физичког дела трансакције пружања услуге или уговора о изградњи.

Плаћања у ратама и аванси примљени од купаца често не одражавају извршени рад.

Према члану 6. став 4. старог Правилника за микро и друга правна лица, промена рачуноводствене процене су усаглашавања књиговодствене вредности имовине или обавеза, или износа периодичног трошења средства, која произлази из процене садашњег стања и очекиваних будућих користи и обавеза повезаних с том имовином и обавезама.

У складу са чланом 6. став 5. старог Правилника за микро и друга правна лица, промене рачуноводствених процена резултат су нових информација или нових догађаја и, сходно томе, нису исправке грешака.

Према члану 8. став 6. старог Правилника за микро и друга правна лица, промена рачуноводствене процене може утицати само на добитак или губитак текућег периода, или на добитак и губитак текућег и будућих периода.

Према параграфу 10.15 МСФИ за МСП, промена рачуноводствене процене је кориговање књиговодствене вредности имовине или обавезе, или износа периодичне потрошње имовине, која је резултат оцене садашњег статуса и очекиваних будућих користи и обавеза повезаних са имовином и обавезама. Промене рачуноводствених процена су резултат нових информација или нових развоја догађаја и, у складу са тим, нису исправке грешака. Када је тешко разликовати промену рачуноводствене политике од промене рачуноводствене процене, та промена се третира као промена рачуноводствене процене.

Сагласно параграфу 10.16 МСФИ за МСП, ентитет треба да призна ефекат промене рачуноводствене процене, осим промене на коју се примењује параграф 10.17, проспективно, њеним укључивањем у добитак или губитак у:

(а) периоду промене, ако промена утиче само на тај период; или

(б) периоду промене и наредним периодима, ако промена утиче на обоје.

Према параграфу 23.24 МСФИ за МСП, ентитет треба одмах да призна као расход све трошкове за које није вероватно да ће бити надокнађени.

У складу са параграфом 23.25 МСФИ за МСП, када се исход уговора не може поуздано проценити:

(а) ентитет треба да призна приход само до висине насталих трошкова по основу уговора за које је вероватно да ће бити надокнађени, и

(б) ентитет треба да призна трошкове по основу уговора као расход за период у ком су настали.

Према параграфу 23.26 МСФИ за МСП, када је вероватно да ће укупни трошкови бити већи од укупних прихода по основу уговора о изградњи, очекивани губитак треба да се призна одмах као расход, са одговарајућим резервисањем за онерозан (штетан) уговор (видети Одељак 21).

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

а) Стари Правилник за микро и друга правна лица не садржи одредбе у вези са обавезним утврђивањем степена испуњености чињења из уговора са купцем на крају извештајног периода, што значи да обвезници који су примењивали овај Правилник нису били дужни да приходе одмеравају на овај начин, односно нису били дужни да примене метод процента довршености - за разлику од новог Правилника за микро и друга правна лица који садржи ове одредбе у члану 40. став 2. које упућују на примену методе процента довршености.

б) Обвезници који су примењивали стари Правилник за микро и друга правна лица могли су да усвоје и примене рачуноводствену политику у вези са проценом и евидентирањем нефактурисаних прихода применом метода процента довршености (али нису били дужни то да ураде).

в) Рачуноводствену политику у вези са проценом и евидентирањем нефактурисаних прихода применом метода процента довршености, обвезници који су примењивали стари Правилник за микро и друга правна лица могли су да заснују на правилима МСФИ за МСП, али нису били дужни то да ураде. Чак и уколико су рачуноводствену политику засновали на правилима МСФИ за МСП, нису били дужни да у целости примене сва правила која МСФИ за МСП прописује за конкретно питање.

г) Имајући у виду да стари и нови Закон о рачуноводству, стари и нови Правилник за микро и друга правна лица, као и МСФИ за МСП - не садрже одредбе у вези са местима трошкова, већ да су правила у вези са местима трошкова прописана искључиво у старом и новом Правилнику о Контном оквиру у члановима у вези

са класом 9, као и да ентитет који искључиво пружа услуге изградње инвеститору нема производњу у том смислу - није дужан да води трошкове по местима трошка, већ су такве активности искључиво на добровољној бази, па такав начин додатног евидентирања не проузрокује никакве законске обавезе за ентитет.

Иначе, чак и да ентитет обавља делатност производње, па је последично дужан да примени одредбе у вези са класом 9 - није дужан да трошкове евидентира по местима трошкова.

Дакле, ентитет према сопственим могућностима и потребама може да евидентира и расподељује трошкове по местима трошкова, па се у том смислу начин евидентирања и расподеле који је ентитет применио у конкретном случају не може оспоравати с аспекта примене рачуноводствених прописа.

д) Имајући у виду да је евидентирање трошкова по местима трошкова добровољно, као и да нигде у рачуноводственим прописима није прецизирано на који начин се утврђује расподела трошкова по местима трошкова, сматрамо да је прихватљиво да се у складу са интерним могућностима и потребама један део трошкова директно додељује месту трошка пројекта, други део трошкова расподељује применом кључа, а трећи део трошкова додели општем месту трошка уколико постоје ограничавајуће околности попут мале вероватноће да ће конкретни трошкови бити надокнађени приходима или немогућности да се поуздано утврди да припадају месту трошкова одређеног пројекта.

Дакле, сматрамо да се обрачун укупних прихода који се признају у Билансу успеха текућег периода може заснивати на овако расподељеним трошковима по пројектима и општим местима трошкова.

ђ) Имајући у виду да стари Правилник за микро и друга правна лица и МСФИ за МСП прописују на истоветан начин да промене у вредности имовине и обавеза услед нових информација или нових

развоја догађаја нису исправке грешака, већ је реч о променама рачуноводствених процена - оне се евидентирају искључиво у текућем периоду када је дошло до промене у расположивим информацијама или до нових развоја догађаја, односно у будућим периодима у делу који се не односи на текући период.

Другим речима, када ентитет по основу нових информација или нових развоја догађаја услед којих може да расходе из ранијих периода додели одређеном пројекту по први пут или прецизније него у претходном периоду - по том основу не треба да врши корекцију претходних година, већ искључиво да проспективно (почев од те године) усклади своју процену нефактурисаних прихода применом методе процента довршености.

е) Уколико у току израде финансијског извештаја за одређени део насталих трошкова није вероватно да ће их ентитет надокнадити јер нису били планирани и обухваћени уговореном накнадом, ентитет не треба да их укључи у обрачун прихода методом процента довршености, односно не треба у том делу да признаје приходе.

Последично, може се десити да приходи, обрачунати на основу насталих претходно планираних трошкова (који су обухваћени уговореном накнадом) и процењене бруто марже, буду за дати пројекат мањи од насталих трошкова који су збир насталих планираних и насталих неочекиваних трошкова.

Другим речима, могуће је да на нивоу пословне године у току извршења уговора о изградњи на датом пројекту буду евидентирани расходи у већем износу од прихода, односно да буде евидентиран бруто губитак.

Додатно напомињемо да МСФИ за МСП налаже да уколико би се проценило да ће се на нивоу целог пројекта реализовати бруто губитак, у делу у коме још увек није настао очекивани бруто губитак, потребно је признати га као резервисање и расход у Билансу успеха. Међутим, ово није обавезно у случају примене старог Правилника за микро и друга правна лица.

ж) Уколико се у наредном периоду утврди да ће претходно непланирани трошкови из претходних периода ипак бити надокнађени, почев од тог периода се укључују у процену прихода методом процента довршености - без корекција претходних периода зато што је реч о измени рачуноводствене процене, а не о исправци грешке.

з) Имајући у виду да метод процента довршености уопште не мора да се заснива на односу насталих и укупно очекиваних трошкова, већ су могући и потпуно другачији приступи - што значи да обрачун заснован на односу трошкова сигурно није једини могући, већ руководство ентитета треба да процени који метод је најпоузданији у конкретном случају.

Даље, чак и ако руководство одабере метод заснован на односу насталих и укупно очекиваних трошкова, у рачуноводственим прописима није прецизно дефинисано како се то утврђује - што значи да ентитет може самостално да развије приступ утврђивања трошкова који су настали на датом пројекту.

Дакле, у сваком конкретном случају, приходи од пружања услуга изградње могу се процењивати различитим методама процента довршености, па чак и у оквиру једног приступа (попут односа насталих и укупно очекиваних трошкова) могући су донекле различити епизоди у смислу различитог временског разграничавања укупно очекиваних прихода на датом пројекту по периодима у којима се реализује тај пројекат. Дакле, не може се тврдити да је одређени метод, односно приступ у обрачуну прихода од услуга изградње једини исправан, зато што постоје објективне околности, односно ограничења у оквиру којих руководство треба да процени који метод, односно који приступ је најпоузданији у конкретном случају.

Напомињемо да је овде реч о временском разграничавању прихода по обрачунским периодима, односно о расподели укупне очекиване накнаде по обрачунским периодима у којима се конкретни



пројекат извршава, односно услуга изградње пружа. Укупан збир прихода на једном пројекту у свим обрачунским периодима свакако треба да одговара укупно очекиваној накнади, односно различити методи и приступи у обрачуноу прихода по периодима не могу утицати на укупан збир прихода, односно на укупну накнаду коју ентитет очекује на конкретном пројекту.

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

## **2. Рачуноводствени третман накнаде за уступање потраживања**

*(Мишљење Министарства финансија, бр. 000867228 2024 10520 016 000 011 004 од 22.4.2024. год.)*

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

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

- Акционарско друштво „А“ је 11. јула 2007. године закључило уговор о кредиту са банком „Б“, са регистрованим седиштем на адреси у Атини (Грчка), на основу којег је банка „Б“ одобрила акционарском друштву „А“ кредит у износу од 24,8 милиона евра.

- У оквиру поступка реорганизације која се спроводи над акционарским друштвом „А“ од 21. октобра 2014. године, донет је унапред припремљен план реорганизације (УППР) којим је ревидирана обавеза исплате главнице и камате на основу предметног уговора о кредиту. Поменути планом реорганизације извршен је припис главници и то редовне камате, законске затезне камате, као и код других накнада насталих по основу уговора о кредиту, након чега је нови износ главнице износио 23,9 милиона евра (од иницијалног износа кредита отплаћено је 2,5 милиона евра главнице, тако да је остатак дуга главнице дуга на дан почетка примене УППР-а акционарског друштва „А“ износио 22,3 милиона евра). Такође, планом реорганизације су предвиђени нови рокови отплате кредита.

- Акционарско друштво „А“ је престало да измирује своје обавезе према повериоцима јуна 2018. године, а УППР је престао да се примењује 21. октобра 2019. године (истеком законског рока од 5 година за примену УППР-а). Од тренутка престанка поступка реорганизације, на главницу потраживања према банци „Б“, одређену УППР-ом, почиње да тече законска затезна камата.

- Банка „Б“ је у 2022. години уступила своје потраживања из УППР-а према акционарском друштву „А“. Потраживања су, у тренутку уступања, износила 32,9 милиона евра и састојала су се од следећих ставки:

- 23,9 милиона евра по основу главнице;
- 1 милион евра по основу агентске надокнаде;
- 2,4 милиона евра по основу доспеле уговорне камате;
- 6,6 милиона евра по основу законске затезне камате.

- Банка „Б“ је целокупно потраживање према акционарском друштву „А“ уступила лицу „Ц“, док се лице „Ц“ заузврат обавезало да плати накнаду у износу од 18 милиона евра за уступљена потраживања.

- За уступање потраживања на основу уговора о кредиту према акционарском друштву „А“, банка „Б“ је од укупног износа потраживања од 32,9 милиона евра, наплатила накнаду за уступање потраживања од 18 милиона евра. Наплаћена накнада за уступање потраживања у износу од 18 милиона евра нижа је од износа саме главнице потраживања по основу уговора о кредиту која је износила 24,8 милиона евра, односно нижа је и од износа нове главнице по основу усвојеног УППР-а од 23,9 милиона евра. Дакле, уступањем потраживања банка „Б“ није успела да поврати иницијално пласирана средства по основу уговора о кредиту.

- Узимајући у обзир наведено чињенично стање, поставља се питање рачуноводственог третмана износа накнаде коју је банка „Б“ примила у замену за уступање потраживања по основу уговора о кредиту, као и да ли се део износа накнаде за уступање потраживања може сматрати као приход на основу исплате камате.

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

Према дефиницији датај у Прилогу А МСФИ 9: Финансијски инструменти (у даљем тексту: МСФИ 9), бруто књиговодствена вредност финансијског средства је амортизована вредност финансијског средства, пре кориговања за резервисање за губитке (дакле без исправке вредности).

Према дефиницији датај у Прилогу А МСФИ 9, амортизована вредност финансијског средства или финансијске обавезе је износ по коме се финансијско средство или финансијска обавеза одмерава

приликом почетног признавања умањен за исплате главнице, уз додавање или одузимање кумулиране амортизације применом метода ефективне камате за све разлике између почетног износа и износа при доспећу и, за финансијска средства, коригован за резервисање за губитке.

У складу са параграфом 5.5.3 МСФИ 9, у складу са параграфима 5.5.13 - 5.5.16, на сваки датум извештавања, ентитет треба да одмерава резервисање за губитке за финансијски инструмент по износу који је једнак очекиваним кредитним губицима током века трајања ако се кредитни ризик за тај финансијски инструмент значајно повећао од почетног признавања.

Сагласно параграфу 5.5.8 МСФИ 9, ентитет треба да признаје у билансу успеха, као добитак или губитак по основу умањења вредности, износ очекиваних кредитних губитака (или сторнирање) који је неопходан за кориговање резервисања за губитке на датум извештавања на износ који је неопходно признати у складу са овим стандардом.

Према параграфу 5.4.1 МСФИ 9, приход од камате треба да се израчунава помоћу методе ефективне камате. Овај приход треба да се израчунава применом ефективне каматне стопе на бруто књиговодствену вредност финансијског средства осим за:

(а) кредитно обезвређена купљена или створена финансијска средства. За оваква финансијска средства, ентитет треба да примењује ефективну стопу кориговану за кредит на амортизовану вредност финансијског средства из почетног признавања.

(б) финансијска средства која нису купљена или створена кредитно обезвређена али су накнадно постала кредитно обезвређена финансијска средства. За оваква финансијска средства ентитет треба да примењује ефективну каматну стопу на амортизовану вредност финансијског средства у накнадним извештајним периодима.

Према дефиницији за кредитно обезвређено финансијско средство датој у Прилогу А МСФИ 9, финансијском средству је умањена вредност када се деси један или више догађаја који имају

штетан утицај на процењене будуће токове готовине тог финансијског средства. Докази да финансијско средство има умањену вредност услед кредита обухватају уочљиве податке о следећим догађајима:

- (а) значајна финансијска тешкоћа емитента или зајмопримца;
- (б) кршење уговора, као што је неиспуњење обавезе или прекорачење рока доспећа;
- (ц) уступци одобрени од стране зајмодавца (зајмодаваца) зајмопримцу, због економских или уговорних разлога који се односе на финансијске тешкоће зајмопримца, повластице зајмопримцу коју зајмодавац(и) не би узимао у обзир у неким другим околностима;
- (д) висока вероватноћа банкротства или друге финансијске реорганизације зајмопримца;
- (е) нестанак активног тржишта за то финансијско средство због финансијских тешкоћа; или
- (ф) куповина или стварање финансијског средства по великом попусту који одражава претрпљене кредитне губитке.

Можда неће бити могуће идентификовати појединачни одвојени догађај - уместо тога, комбиновани ефекат неколико догађаја је, можда, узроковао кредитно обезвређење финансијских средстава.

Према параграфу 3.2.3 МСФИ 9, ентитет треба да престане да признаје финансијско средство само када:

- (а) уговорна права на токове готовине од финансијског средства престану да важе; или
- (б) пренесе финансијско средство како је изнето у параграфима 3.2.4 и 3.2.5 и тај пренос се квалификује за престанак признавања у складу са параграфом 3.2.6.

Према параграфу 3.2.4 МСФИ 9, ентитет врши пренос финансијског средства само када, или:

- (а) преноси уговорна права на примање токова готовине од финансијског средства; или
- (б) задржава уговорна права на примање токова готовине од финансијског средства, али преузима уговорну обавезу да исплаћује

токове готовине једном или више прималаца према уговору који задовољава услове у параграфу 3.2.5.

Према параграфу 3.2.6 МСФИ 9, када ентитет изврши пренос финансијског средства (видети параграф 3.2.4), он треба да процени степен до ког је задржао ризике и користи од власништва над финансијским средством. У овом случају:

(а) ако ентитет у значајној мери преноси све ризике и користи од власништва над финансијским средством, ентитет треба да престане да признаје финансијско средство и да засебно призна као средство или обавезе сва права и обавезе створене или задржане приликом преноса.

(б) ако ентитет у значајној мери задржи све ризике и користи од власништва над финансијским средством, ентитет треба да настави да признаје финансијско средство.

(ц) ако ентитет нити изврши пренос нити у значајној мери задржи све ризике и користи од власништва над финансијским средством, ентитет треба да одреди да ли је задржао контролу над финансијским средством. У овом случају:

(i) ако ентитет није задржао контролу, ентитет треба да престане да признаје финансијско средство и да засебно призна као средства и обавезе сва права и обавезе које су створене или задржане у приликом преноса;

(ii) ако је ентитет задржао контролу, ентитет треба да настави да признаје финансијско средство до степена свог сталног учешћа у финансијском средству (видети параграф 3.2.16).

Према параграфу 3.2.11 МСФИ 9, ако, као резултат преноса, неко финансијско средство престане да се признаје у целини, али пренос има за резултат да ентитет добије ново финансијско средство или преузме нову финансијску обавезу, или обавезу за сервисирања, ентитет треба да призна ново финансијско средство, финансијску обавезу или обавезу сервисирања по фер вредности.

Према параграфу 3.2.12 МСФИ 9, при престанку признавања финансијског средства у целини, разлика између:

(а) његове књиговодствене вредности (одмерене на датум престанка признавања) и

(б) добијене накнаде (укључујући и свако ново добијено средство умањено за сваку нову преузету обавезу) треба да се призна у Билансу успеха.

Иако у достављеном захтеву за мишљење није прецизно наведено, из описаних околности у смислу обрачуна камате закључујемо да је банка „Б“ овај кредит водила по амортизованој вредности применом метода ефективне каматне стопе (у наставку: „ЕКС“).

Имајући у виду да су банке биле дужне да МСФИ 9 први пут примене у финансијским извештајима за 2018. годину - што значи да је банка „Б“ све одредбе МСФИ 9 морала да примени на овај пласман најкасније на 1. јануар 2018. године - одредбе претходног МРС 39: Финансијски инструменти, признавање и одмеравање нису од значаја за ово питање (иако је уговор о кредиту закључен у време примене МРС 39).

Потраживања по основу главнице и камате по основу једног кредита, у смислу одредби МСФИ 9, представљају једно финансијско средство на које се обједињено примењују сва прописана правила - у конкретном случају, пре свега, примена метода ЕКС, као и одредби у вези са исправком вредности (резервисањима за кредитне губитке), модификацијама и престанком признавања.

Имајући у виду да је кредит одобрен у 2007. години, а да је дужник ушао у унапред припремљени план реорганизације (у наставку: „УППР“) у 2014. години, очигледно је да је дошло до значајног повећања кредитног ризика у односу на почетно признавање финансијског средства и да је оно постало кредитно обезвређено најкасније у 2014. години.

Последично, банка „Б“ је требало на датум почетне примене МСФИ 9, односно најкасније на 1. јануар 2018. године (у складу са прелазним одредбама МСФИ 9), као и надаље, да обрачунава

исправку вредности за очекиване кредитне губитке током века трајања, а да приход од камате обрачунава применом ефективне каматне стопе на амортизовану вредност финансијског средства (уместо бруто књиговодствену вредност), односно да приход од камате обрачунава само на нето исправљени износ.

Суштина је да се за кредитно обезвређено финансијско средство приход од камате обрачунава само у делу који не би био истовремено поништен расходом исправке вредности - дакле у мањем износу него што је уговорен. У крајњем случају, ово доводи до престанка обрачуна прихода од камате све док је финансијско средство кредитно обезвређено у толикој мери. Међутим, бруто књиговодствена вредност финансијског средства свакако се увећава за камату обрачунату применом ефективне каматне стопе на бруто књиговодствену вредност, па се разлика између увећања бруто књиговодствене вредности по основу камате и мањег прихода од камате евидентира као увећање исправке вредности тог финансијског средства.

Дакле, у овом случају исправка вредности се увећава као противстав увећању бруто књиговодствене вредности финансијског средства, уместо на терет расхода исправке вредности у Билансу успеха.

Претпоставка је да се исправка вредности за кредитно обезвређена финансијска средства углавном обрачунава на индивидуалној основи, чак и ако је претходно обрачунавана на заједничкој основи (пре него што је то финансијско средство постало кредитно обезвређено).

Уколико је банка „Б“ пренела на стицаоца наведена потраживања тако што је пренела сва уговорна права на примање токова готовине од финансијског средства на стицаоца и истовремено је у значајној мери пренела све ризике и користи од власништва над финансијским средством, поменута банка треба да престане да признаје финансијско средство (да га искњижи) и да засебно призна потраживање од стицаоца по основу уговора о



преносу потраживања, а нето разлику да призна у Билансу успеха као добитак или губитак од престанка признавања потраживања по основу кредита.

Услед преноса потраживања по основу кредита не могу настати приходи од камате, већ они настају искључиво применом метода ЕКС током трајања тог уговора о кредиту, уз претходно наведена ограничења када то финансијско средство (као збир главнице и камате обрачунате методом ЕКС) постане кредитно обезвређено (претходно описани случај када се приход од камате обрачунава у мањем износу од уговореног или се уопште и не обрачунава).

Имајући у виду све наведено, мишљења смо да се по основу преноса финансијског средства који се квалификовао за престанак признавања утврђује нето добитак или нето губитак у Билансу успеха као разлика између искњижене бруто књиговодствене вредности пренетог потраживања и искњижене исправке вредности тог потраживања с једне стране, и потраживања од стицаоца признатог по основу овог преноса, с друге стране. У том смислу, мишљења смо да овај нето губитак има карактер директног отписа потраживања, а нето добитак има карактер укидања претходно формиране исправке вредности, односно да није реч о приходу од камате.

С обзиром да у захтеву за мишљење нису дате информације у погледу претходно наведених одредби МСФИ 9 у вези са преносом финансијског средства - није могуће утврдити да ли је у конкретном случају исправно што банка „Б“ искњижава цело потраживање.

Додатно, имајући у виду да у предметном захтеву нису дате информације у погледу исправке вредности (иако је очигледно требала да буде призната у претходном периоду) - није могуће утврдити да ли је у конкретном случају реч о нето губитку или евентуално нето добитку од престанка признавања који, у складу са МСФИ 9, банка „Б“ треба да евидентира по основу предметног

преноса потраживања (уз претпоставку да су испуњени услови за престанак признавања пренетог потраживања).

На крају, желимо да укажемо да су, сагласно члану 43. став 2. Закона, законски заступник, орган управљања и надзорни орган правног лица у складу са законом, односно предузетник, као и одговорно лице из члана 15. овог закона, односно одговорно лице из члана 16. став 4. овог закона, делујући у оквиру надлежности које су им законом и интерном регулативом правног лица односно предузетника додељени, колективно одговорни за истинито и поштено приказивање редовног годишњег финансијског извештаја и годишњег извештаја о пословању и консолидованог годишњег финансијског извештаја и консолидованог годишњег извештаја о пословању. С тим у вези, у конкретном случају, банка „Б“ је у обавези да састави финансијске извештаје у складу са одговарајућом рачуноводственом регулативом (МСФИ), док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са поменутом регулативом.

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

**3. Којим редоследом се раскњижавају уплате које су вршене уплатама на рачун повериоца, без позива на број, ако постоје више појединачних дуговања са различитим датумима издавања и доспевања?**

**Када у опомени за дуговање стоји: „Ваш дуг закључно са 30.04.2023. године износи 12.478,00 динара”, да ли се то**

**односи на сав доспели дуг до наведеног датума, или само за неки период који поверилац може накнадно да одреди?**

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001102689 2024 10520 016 000 011 004 од 10.4.2024. год.)

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

Чланом 8. став 1. Закона прописано је да правна лица, односно предузетници општим актом, у складу са овим законом, уређују организацију рачуноводства на начин који омогућава свеобухватно евидентирање, као и спречавање и правовремено откривање погрешно евидентираних пословних промена, уређују интерне рачуноводствене контролне поступке, утврђују рачуноводствене политике, одређују лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене и састављање и контролу рачуноводствених исправа о пословној промени, уређују кретање рачуноводствених исправа и утврђују рокове за њихово достављање на даљу обраду и књижење у пословним књигама.

Појам рачуноводствене исправе уређен је одредбама члана 9. Закона. Рачуноводствена исправа представља писани документ или електронски запис о насталој пословној промени, која обухвата све податке потребне за књижење у пословним књигама тако да се из рачуноводствене исправе недвосмислено може сазнати основ,

врста и садржај пословне промене. Књижење пословних промена на рачунима имовине, обавеза и капиталу, приходима и расходима врши се на основу веродостојних рачуноводствених исправа.

Правно лице, односно предузетник је дужно да, пре уноса података из рачуноводствене исправе у пословне књиге, одреди одговорно лице које треба да изврши контролу веродостојности исправе. Одговорно лице потписом, односно другом идентификационом ознаком (утврђеном општим актом којим правно лице, односно предузетник уређује организацију рачуноводства) потврђује да је рачуноводствена исправа веродостојна (потпуна, истинита, рачунски тачна и да веродостојно приказује пословну промену).

Правна лица и предузетници пословне промене књиже на рачунима прописаним контним оквиром и, ако је применљиво, на рачунима насталим рашчлањавањем рачуна који су прописани у контном оквиру (члан 14. став 1. Закона).

Имајући у виду све наведено, овим путем указујемо да се питање у вези са редоследом којим се раскњижавају уплате које су вршене уплатама на рачун повериоца, без позива на број, ако постоји више појединачних дуговања са различитим датумима издавања и доспевања, односи на тумачење прописа о облигационим односима (члан 312. Закона о облигационим односима), па самим тим предметно питање није у делокругу рачуноводствених прописа.

Што се тиче другог питања из захтева, поново истичемо да би наведено требало да буде дефинисано у оквиру конкретног дужничко-поверилачког односа. Уколико наведено није прецизирано (поменути дужничко-поверилачки односом), сматрамо да би у конкретном случају, када није наведен тачан период на који се дуг односи, то требало да обухвати укупан доспели дуг на тај дан (у случају из захтева на дан 30.04.2023. године).

На крају, желимо да укажемо да су, сагласно члану 43. став 2. Закона, законски заступник, орган управљања и надзорни орган

правног лица у складу са законом, односно предузетник, као и одговорно лице из члана 15. овог закона, односно одговорно лице из члана 16. став 4. овог закона, делујући у оквиру надлежности које су им законом и интерном регулативом правног лица односно предузетника додељени, колективно одговорни за истинито и поштено приказивање редовног годишњег финансијског извештаја и годишњег извештаја о пословању и консолидованог годишњег финансијског извештаја и консолидованог годишњег извештаја о пословању. С тим у вези, у конкретном случају, правно лице је у обавези да састави финансијске извештаје у складу са одговарајућом рачуноводственом регулативом, док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са том регулативом.

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

**ПОДСЕТНИК**  
**ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ**  
**У АПРИЛУ 2024. ГОДИНЕ**

УРЕДБЕ	
Уредба о издавању доплатне поштанске марке „НЕДЕЉА ЦРВЕНОГ КРСТА”	Сл. гласник РС, бр. 37 од 26. априла 2024.
ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о изменама и допунама Правилника о порезу на додату вредност	Сл. гласник РС, бр. 29 од 03. априла 2024.
Правилник о измени и допунама Правилника о одређивању царинских органа за царињење одређених врста робе или спровођење одређених поступака	Сл. гласник РС, бр. 32 од 12. априла 2024.
ОСТАЛО	
УСКЛАЂЕНИ ДИНАРСКИ ИЗНОСИ акциза из члана 9. ст. 1. и 5, члана 12а, члана 14, члана 14а став 2. тач. 5) и 6), члана 14б, члана 40а став 1. тач. 8)–11), члана 40г и члана 40о став 1. Закона о акцизама годишњим индексом потрошачких цена у 2023. години	Сл. гласник РС, бр. 30 од 05. априла 2024.

Одлуке о сврставању робе које је донео Комитет за Хармонизовани систем Светске царинске организације (72. заседање – септембар 2023. године) за одређене производе	Сл. гласник РС, бр. 30 од 05. априла 2024.
--	--

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