



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 5
мај 2025.
година LXV
ISSN 0354-3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 5
мај 2025.
година LXV
ISSN 0354-3242

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
БЕОГРАД

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

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

За издавача
Синиша Мали, први потпредседник Владе и министар финансија

Уређивачки одбор
Ана Панчић, др Драган Демировић,
Снежана Карановић

Главни уредник
Ана Панчић
шеф Одсека за односе Министарства са јавношћу

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

Припрема
Штампарија Министарства финансија Републике Србије
Београд, Кнеза Милоша 20

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2025 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

С А Д Р Ж А Ј
ЈАВНИ ПРИХОДИ
ПОРЕЗИ

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман накнаде трошкова превоза за долазак и одлазак са рада 5
2. Порески третман накнаде трошкова превоза за долазак и одлазак са рада 10

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. По основу набавке основног средства, коју користи за обављање делатности, обвезник остварује право на пореско ослобођење из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у износу који је плаћен добављачу 15
2. Преносом права интелектуалне својине, које се преноси у оквиру преноса пословне целине, обвезник је дужан да утврди капитални добитак у складу са законом који уређује опорезивање добити правних лица 17

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман преноса удела у резидентном правном лицу са аспекта закона који уређује опорезивање добити правних лица и уговора о избегавању двоструког опорезивања са Уједињеним Арапским Емиратима 27
 2. Порески третман прихода које резидентно правно лице исплаћује физичком лицу - нерезиденту, по основу пружања услуга програмирања из Велике Британије..... 31
-

3. Примена уговора о избегавању двоструког опорезивања са Савезном Републиком Немачком и, с тим у вези, порески третман (уговорене) накнаде директора коју резидент (физичко лице) Републике Србије, оствари од нерезидентног правног лица (привредног друштва, које је резидент Савезне Републике Немачке) по основу директорског уговора сходно којем је резидентно физичко лице Извршни директор нерезидентног правног лица (привредног друштва) из Савезне Републике Немачке.....41

ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

РАЧУНОВОДСТВО

1. Да ли привредно друштво А, које није уписано у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, испуњава услове за пружање поменутих услуга сагласно члану 18. Закона о рачуноводству?47
2. Признавање расхода материјала у складу са Правилником о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица51

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у мају 2025. године59

ЈАВНИ ПРИХОДИ ПОРЕЗИ

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Порески третман накнаде трошкова превоза за долазак и одлазак са рада

(Мишљење Министарства финансија, бр. 1915441 2025 10520 004 000 011 001 од 24. априла 2025. године)

Према одредби члана 18. став 1. тачка 1) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02-др. закон, 135/04, 62/06, 65/06-исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11-УС, 93/12, 114/12-УС, 47/13, 48/13-исправка, 108/13, 57/14, 68/14-др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22, 92/23, 94/24 и 19/25 - у даљем тексту: Закон) не плаћа се порез на зараде на примања запосленог од послодавца по основу накнаде документованих трошкова превоза за долазак и одлазак са рада - до висине цене месечне превозне карте у јавном саобраћају, односно до висине стварних трошкова превоза, а највише до 5.630 динара месечно (усклађивање неопорезивог износа врши се на годишњем нивоу, а наведени износ је у примени од 1. фебруара 2025. године).

Одредбом члана 13. став 1. 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, 92/23 и 94/24) прописано је да основица доприноса за запослене и за послодавце је зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа.

Одредбом члана 8. став 1. Закона о раду („Службени гласник РС”, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17-УС, 113/17 и 95/18-аутентично тумачење) прописано је да колективни уговор и правилник о раду (у даљем тексту: општи акт) и уговор о раду

не могу да садрже одредбе којима се запосленом дају мања права или утврђују неповољнији услови рада од права и услова који су утврђени законом.

Општим актом и уговором о раду могу да се утврде већа права и повољнији услови рада од права и услова утврђених законом, као и друга права која нису утврђена законом, осим ако законом није друкчије одређено (члан 8. став 2. Закона о раду).

Одредбом члана 105. став 1. Закона о раду прописано је да се зарада из члана 104. став 1. овог закона састоји од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду.

Под зарадом у смислу става 1. овог члана сматрају се сва примања из радног односа, осим примања из члана 14, члана 42. став 3. тач. 4) и 5), члана 118. тач. 1-4), члана 119, члана 120. тачка 1) и члана 158. овог закона (члан 105. став 3. Закона о раду).

Запослени има право на накнаду трошкова у складу са општим актом и уговором о раду за долазак и одлазак са рада, у висини цене превозне карте у јавном саобраћају, ако послодавац није обезбедио сопствени превоз (члан 118. став 1. тачка 1) Закона о раду).

Одредбом члана 120. тачка 4) Закона о раду прописано је да општим актом, односно уговором о раду може да се утврди право на друга примања.

Према одредби члана 9. став 1. Закона о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 73/19 и 44/21-др. закон), књижење пословних промена и догађаја (у даљем тексту: пословних промена) на рачунима имовине, обавеза, капитала, прихода и расхода врши се на основу веродостојних рачуноводствених исправа.

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 (члан 9. став 2. Закона о рачуноводству).

У вези са правом на накнаду трошкова за долазак и одлазак са рада у случају бесплатне услуге превоза путника у интегрисаном тарифном систему на територији Града Београда од 1. јануара 2025. године, Министарство за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, Сектор за рад и запошљавање, дало је мишљење број: 340029 2025 13400 001 001 011 024 од 31. јануара 2025. године, у коме се, између осталог, наводи:

„Одредбом члана 118. став 1. тачка 1) Закона о раду („Службени гласник РС”, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17-УС, 113/17 и 95/18-аутентично тумачење) прописано је да запослени има право на накнаду трошкова за долазак и одлазак са рада, у складу са општим актом и уговором о раду, у висини цене превозне карте у јавном саобраћају, ако послодавац није обезбедио сопствени превоз.

Дакле, обавеза је послодавца да запосленом надокнади трошкове ради доласка и одласка са рада, а у висини цене карте у јавном саобраћају или да организује сопствени превоз запослених којим ће им омогућити долазак и одлазак са рада.

Не улазећи у начин на који ће запослени долазити и одлазити са рада, закон је дефинисао висину трошкова превоза коју послодавац мора да му надокнади и која је одређена према висини цене карте у јавном саобраћају. Наиме, закон полази од претпоставке да трошак за долазак и одлазак са рада увек постоји (осим када послодавац организује сопствени превоз), да због тога запослени треба да има право на накнаду овог трошка.

Свакако је у даљој разради за остварење овог права било неопходно да се општим актом (колективни уговор и правилник о раду) и уговором о раду даље уређује ова материја, а пракса је показала да се наведеним актима покрива и бројност ситуација које настају у одређеним случајевима које се не могу изричито подвести под прописану норму о висини овог трошка (нпр. када се рад одвија на местима на којима није организован јавни превоз) или када послодавац пристаје да надокнади трошкове и у већој висини од прописане (у одређеним случајевима послодавац договара кроз колективни уговор или уговор о раду или одређује у правилнику о

раду да висину овог трошка одреди на друкчији начин нпр. према цени горива за одређену километражу или сл.).

Законско мерило за одређивање висине накнаде на коју запослени има право, у случају бесплатног јавног превоза негирало би само право, иако се приликом утврђивања ове норме пошло од претпоставке да трошак увек постоји, осим у ситуацији када послодавац обезбеђује сопствени превоз. Дакле, запослени нису по аутоматизму изгубили право на накнаду трошкова превоза, већ је потребно решити питање начина и висине исплате ове накнаде.

Имајући у виду све наведено, мишљења смо да општим актом и уговором о раду може да се уреди мерило за накнаду трошкова доласка и одласка са рада руководећи се висином последње исплаћене накнаде по овом основу, пре новонастале ситуације везано за бесплатан превоз у Граду Београду.”

Поред тога, у мишљењу Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, Сектор за рад и запошљавање, број: 575919 2025 13400 001 001 011 024 од 21. фебруара 2025. године, између осталог, наводи се: „мишљења смо да се средства која послодавац исплати запосленом на име доласка и одласка са рада имају сматрати накнадом трошкова из одредбе члана 118. став 1. тачка 1) Закона о раду („Службени гласник РС”, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17-УС, 113/17 и 95/18-аутентично тумачење).”

Сагласно наведеним одредбама Закона о раду и наведеним мишљењима Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, трошак за долазак и одлазак са рада увек постоји (осим када послодавац организује сопствени превоз) и због тога запослени треба да има право на накнаду овог трошка, а што се, сходно Закону о раду, уређује општим актом (колективни уговор и правилник о раду) и уговором о раду. Средства која послодавац исплати запосленом на име накнаде трошкова за долазак и одлазак са рада сматрају се накнадом трошкова из члана 118. став 1. тачка 1) Закона о раду.

Дакле, послодавац је у обавези да запосленом надокнади трошкове ради доласка и одласка са рада, а према Закону о раду то право треба се уреди општим актом (колективни уговор и правилник

о раду) и уговором о раду. Имајући у виду наводе у поменутих мишљењима Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, да „пракса је показала да се наведеним актима покрива и бројност ситуација које настају у одређеним случајевима које се не могу изричито подвести под прописану норму о висини овог трошка (нпр. када се рад одвија на местима на којима није организован јавни превоз) или када послодавац пристаје да накнади трошкове и у већој висини од прописане (у одређеним случајевима послодавац договара кроз колективни уговор или уговор о раду или одређује у правилнику о раду да висину овог трошка одреди на друкчији начин нпр. према цени горива за одређену километражу или сл.)”, неопходно је да се општим актом (колективни уговор и правилник о раду) и уговором о раду уреди утврђивање висине трошкова превоза за долазак и одлазак са рада.

На примања запосленог од послодавца по основу накнаде трошкова превоза за долазак и одлазак са рада, када је такав трошак документован одговарајућом веродостојном рачуноводственом исправом, сагласно одредби члана 18. став 1. тачка 1) Закона не плаћа се порез на доходак грађана. Међутим, у случају када накнада трошкова превоза за долазак и одлазак са рада није документована одговарајућом веродостојном рачуноводственом исправом, такво примање опорезују се порезом на доходак грађана на зараду по стопи од 10%.

Дакле, за остваривање права на пореско ослобођење из члана 18. став 1. тачка 1) Закона, у случају када је бесплатна услуга превоза путника у интегрисаном тарифном систему на територији Града Београда, за остваривање права на пореско ослобођење потребно је да стварни трошак превоза за долазак и одлазак са рада буде документован одговарајућом веродостојном рачуноводственом исправом (нпр. рачун за гориво у случају коришћења сопственог возила и сл.).

На накнаду трошкова за долазак и одлазак са рада, на коју запослени има право у складу са општим актом и уговором о раду сагласно одредби члана 118. став 1. тачка 1) Закона о раду (која се не сматра зарадом према члану 105. став 3. Закона о раду), не плаћају се

доприноси за обавезно социјално осигурање независно од пореског третмана тих примања према Закону.

2. Порески третман накнаде трошкова превоза за долазак и одлазак са рада

(Мишљење Министарства финансија, бр. 421720 2025 10520 004 000 011 004 од 17. марта 2025. године)

Према одредби члана 18. став 1. тачка 1) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02-др. закон, 135/04, 62/06, 65/06-исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11-УС, 93/12, 114/12-УС, 47/13, 48/13-исправка, 108/13, 57/14, 68/14-др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21, 138/22, 92/23, 94/24 и 19/25 - у даљем тексту: Закон) не плаћа се порез на зараде на примања запосленог од послодавца по основу накнаде документованих трошкова превоза за долазак и одлазак са рада - до висине цене месечне превозне карте у јавном саобраћају, односно до висине стварних трошкова превоза, а највише до 5.630 динара месечно (усклађивање неопорезивог износа врши се на годишњем нивоу, а наведени износ је у примени од 1. фебруара 2025. године).

Одредбом члана 13. став 1. 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, 92/23 и 94/24) прописано је да основица доприноса за запослене и за послодавце је зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа.

Одредбом члана 8. став 1. Закона о раду („Службени гласник РС”, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17-УС, 113/17 и 95/18-аутентично тумачење) прописано је да колективни уговор и правилник о раду (у даљем тексту: општи акт) и уговор о раду не могу да садрже одредбе којима се запосленом дају мања права

или утврђују неповољнији услови рада од права и услова који су утврђени законом.

Општим актом и уговором о раду могу да се утврде већа права и повољнији услови рада од права и услова утврђених законом, као и друга права која нису утврђена законом, осим ако законом није друкчије одређено (члан 8. став 2. Закона о раду).

Одредбом члана 105. став 1. Закона о раду прописано је да се зарада из члана 104. став 1. овог закона састоји од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду.

Под зарадом у смислу става 1. овог члана сматрају се сва примања из радног односа, осим примања из члана 14, члана 42. став 3. тач. 4) и 5), члана 118. тач. 1-4), члана 119, члана 120. тачка 1) и члана 158. овог закона (члан 105. став 3. Закона о раду).

Запослени има право на накнаду трошкова у складу са општим актом и уговором о раду за долазак и одлазак са рада, у висини цене превозне карте у јавном саобраћају, ако послодавац није обезбедио сопствени превоз (члан 118. став 1. тачка 1) Закона о раду).

Одредбом члана 120. тачка 4) Закона о раду прописано је да општим актом, односно уговором о раду може да се утврди право на друга примања.

Према одредби члана 9. став 1. Закона о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 73/19 и 44/21-др. закон), књижење пословних промена и догађаја (у даљем тексту: пословних промена) на рачунима имовине, обавеза, капитала, прихода и расхода врши се на основу веродостојних рачуноводствених исправа.

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 (члан 9. став 2. Закона о рачуноводству).

У вези са правом на накнаду трошкова за долазак и одлазак са рада у случају бесплатне услуге превоза путника у интегрисаном тарифном систему на територији Града Београда од 1. јануара 2025. године, Министарство за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, Сектор за рад и запошљавање, дало је мишљење број: 340029 2025 13400 001 001 011 024 од 31. јануара 2025. године, у коме се, између осталог, наводи:

„Одредбом члана 118. став 1. тачка 1) Закона о раду („Службени гласник РС”, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17-УС, 113/17 и 95/18-аутентично тумачење) прописано је да запослени има право на накнаду трошкова за долазак и одлазак са рада, у складу са општим актом и уговором о раду, у висини цене превозне карте у јавном саобраћају, ако послодавац није обезбедио сопствени превоз.

Дакле, обавеза је послодавца да запосленом надокнади трошкове ради доласка и одласка са рада, а у висини цене карте у јавном саобраћају или да организује сопствени превоз запослених којим ће им омогућити долазак и одлазак са рада.

Не улазећи у начин на који ће запослени долазити и одлазити са рада, закон је дефинисао висину трошкова превоза коју послодавац мора да му надокнади и која је одређена према висини цене карте у јавном саобраћају. Наиме, закон полази од претпоставке да трошак за долазак и одлазак са рада увек постоји (осим када послодавац организује сопствени превоз), да због тога запослени треба да има право на накнаду овог трошка.

Свакако је у даљој разради за остварење овог права било неопходно да се општим актом (колективни уговор и правилник о раду) и уговором о раду даље уређује ова материја, а пракса је показала да се наведеним актима покрива и бројност ситуација које настају у одређеним случајевима које се не могу изричито подвести под прописану норму о висини овог трошка (нпр. када се рад одвија на местима на којима није организован јавни превоз) или када послодавац пристаје да надокнади трошкове и у већој висини од прописане (у одређеним случајевима послодавац договара кроз колективни уговор или уговор о раду или одређује у правилнику о

раду да висину овог трошка одреди на друкчији начин нпр. према цени горива за одређену километражу или сл).

Законско мерило за одређивање висине накнаде на коју запослени има право, у случају бесплатног јавног превоза негирало би само право, иако се приликом утврђивања ове норме пошло од претпоставке да трошак увек постоји, осим у ситуацији када послодавац обезбеђује сопствени превоз. Дакле, запослени нису по аутоматизму изгубили право на накнаду трошкова превоза, већ је потребно решити питање начина и висине исплате ове накнаде.

Имајући у виду све наведено, мишљења смо да општим актом и уговором о раду може да се уреди мерило за накнаду трошкова доласка и одласка са рада руководећи се висином последње исплаћене накнаде по овом основу, пре новонастале ситуације везано за бесплатан превоз у Граду Београду.”

Поред тога, у мишљењу Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, Сектор за рад и запошљавање, број: 575919 2025 13400 001 001 011 024 од 21. фебруара 2025. године, између осталог, наводи се: „мишљења смо да се средства која послодавац исплати запосленом на име доласка и одласка са рада имају сматрати накнадом трошкова из одредбе члана 118. став 1. тачка 1) Закона о раду („Службени гласник РС”, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17-УС, 113/17 и 95/18-аутентично тумачење).”

Сагласно наведеним одредбама Закона о раду и наведеним мишљењима Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, трошак за долазак и одлазак са рада увек постоји (осим када послодавац организује сопствени превоз) и због тога запослени треба да има право на накнаду овог трошка, а што се, сходно Закону о раду, уређује општим актом (колективни уговор и правилник о раду) и уговором о раду. Средства која послодавац исплати запосленом на име накнаде трошкова за долазак и одлазак са рада сматрају се накнадом трошкова из члана 118. став 1. тачка 1) Закона о раду.

Дакле, послодавац је у обавези да запосленом надокнади трошкове ради доласка и одласка са рада, а према Закону о раду то

право треба се уреди општим актом (колективни уговор и правилник о раду) и уговором о раду.

На примања запосленог од послодавца по основу накнаде трошкова превоза за долазак и одлазак са рада, када је такав трошак документован одговарајућом веродостојном рачуноводственом исправом, сагласно одредби члана 18. став 1. тачка 1) Закона не плаћа се порез на доходак грађана. Међутим, у случају када накнада трошкова превоза за долазак и одлазак са рада није документована одговарајућом веродостојном рачуноводственом исправом, такво примање опорезују се порезом на доходак грађана на зараду по стопи од 10%.

Дакле, за остваривање права на пореско ослобођење из члана 18. став 1. тачка 1) Закона, у случају када је бесплатна услуга превоза путника у интегрисаном тарифном систему на територији Града Београда, за остваривање права на пореско ослобођење потребно је да стварни трошак превоза за долазак и одлазак са рада буде документован одговарајућом веродостојном рачуноводственом исправом (нпр. рачун за гориво у случају коришћења сопственог возила и сл).

На накнаду трошкова за долазак и одлазак са рада, на коју запослени има право у складу са општим актом и уговором о раду сагласно одредби члана 118. став 1. тачка 1) Закона о раду (која се не сматра зарадом према члану 105. став 3. Закона о раду), не плаћају се доприноси за обавезно социјално осигурање независно од пореског третмана тих примања према Закону.

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. По основу набавке основног средства, коју користи за обављање делатности, обвезник остварује право на пореско ослобођење из члана 50а Закона о порезу на добит правних лица у износу који је плаћен добављачу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 1910000 2025 10520 004 000 011 001 од 16. маја 2025. године)

У складу са одредбом члана 50а став 1. Закона, порески обвезник који уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од једне милијарде динара, који та средства користи за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачком акту обвезника, односно наведених у другом акту обвезника, којим се одређују делатности које обвезник обавља и у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица, ослобађа се плаћања пореза на добит правних лица у периоду од десет година сразмерно том улагању.

Сагласно члану 50а став 4. Закона, пореско ослобођење примењује се по испуњењу услова из става 1. овог члана, од прве године у којој је остварена добит.

Сразмерни износ улагања у основна средства из члана 50а став 1. Закона, извршених на територији Републике, утврђује се на начин прописан Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 20/14, 41/15, 101/16, 8/19, 94/19, 159/20 и 97/21 – у даљем тексту: Правилник) и исказује на Обрасцу СУ, као однос вредности основних средстава за која је извршено улагање по основу ког се признаје право на порески подстицај из члана 50а Закона (исказане под ред. бр. 1. и 3. Обрасца СУ) и вредности укупних основних средстава (исказане под ред. бр. 4. Обрасца СУ).

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

Обвезник који је при отпочињању обављања делатности започео и испуњавање услова за остваривање права на пореско ослобођење из члана 50а Закона, под ред. бр. 1, 2. и 4. уноси истоветне податке, у смислу да под овим редним бројевима исказује улагања у основна средства у износу плаћеном добављачу, при чему се тако исказана вредност не умањује по основу исправке вредности основних средстава, у периоду коришћења овог пореског подстицаја. На редном броју 4. обвезник исказује, поред података са редног броја 1. и податак о улагањима у основна средства за која, у моменту стицања права на пореско ослобођење, не испуњава услов за остваривање права на пореско ослобођење у смислу члана 50а Закона (нпр. набављено основно средство, за које није извршено плаћање добављачу), као и податак о другим основним средствима, у износу набавне вредности тих основних средстава без умањења по основу исправке вредности основних средстава (члан 6. став 4. Правилника).

У конкретном случају, обвезник је при отпочињању обављања делатности (2012. године) започео и са испуњавањем услова за остваривање права на пореско ослобођење из члана 50а Закона. У току периода улагања извршио је улагања у набавку машине (из увоза) коју је ставио у употребу али, с обзиром да машина није испуњавала уговорене техничке карактеристике, обвезник је против добављача (тј. продавца) покренуо арбитражни поступак у ком је донета пресуда по основу које је купопродајна цена предметне машине умањена.

Сагласно наведеним одредбама Закона и Правилника, по основу увезене машине евидентирани у пословним књигама

као основна средства у власништву обвезника (а коју користи за обављање делатности), обвезник остварује право на пореско ослобођење из члана 50а Закона. С тим у вези, на ред. бр. 1. и 3. Обрасца СУ обвезник исказује улагање извршено у набавку машине, и то у износу који је, сагласно пресуди арбитражног суда, плаћен добављачу.

2. Преносом права интелектуалне својине, које се преноси у оквиру преноса пословне целине, обвезник је дужан да утврди капитални добитак у складу са законом који уређује опорезивање добити правних лица
(Мишљење Министарства финансија, бр. 548290 2025 10520 004 000 011 003 од 23. априла 2025. године)

У конкретном случају, а како наводите у садржини поднетог дописа, обвезник намерава да отуђи пословну целину, односно да производњу и продају дела својих производа (фармацеутских производа, у конкретном случају), као целине, пренесе на друго привредно друштво, при чему предметну пословну целину чине и права интелектуалне својине чијим преносом се, у складу са законом који уређује опорезивање добити правних лица, остварује капитални добитак, односно губитак. С тим у вези, поставља се питање на који начин се приход од продаје пословне целине евидентира у пословним књигама привредног друштва (преносиоца пословне целине), односно да ли је (у том случају) могуће, за права по основу којих се обрачунава капитални добитак, утврдити продајну цену и, с тим у вези, добитак (или губитак) од продаје (те имовине), као и капитални добитак (или) губитак.

Према одредби члана 27. став 1. тачка 2) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15-аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18,

86/19, 153/20, 118/21, 94/24 - у даљем тексту: Закон), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја), права интелектуалне својине.

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

Сагласно члану 28. став 1. Закона, за сврху одређивања капиталног добитка, у смислу овог закона, продајном ценом се сматра уговорена цена, односно, у случају продаје повезаном лицу из члана 59. овог закона, тржишна цена ако је уговорена цена нижа од тржишне.

За сврху одређивања капиталног добитка, набавна цена, у смислу овог закона, јесте цена по којој је обвезник стекао имовину, умањена по основу амортизације утврђене у складу са овим законом (члан 29. став 1. Закона).

У смислу члана 29. став 12. Закона, набавна цена права интелектуалне својине јесте цена коју обвезник документује као стварно плаћену. Набавна цена права интелектуалне својине, стечених путем оснивачког улога или повећањем оснивачког улога јесте тржишна цена на дан уноса улога.

Према члану 30. став 1. Закона, капитални добитак укључује се у опорезиву добит у износу одређеном на начин из [чл. 27.-29.](#) овог закона.

Сагласно одредби члана 31. став 2. закона, изузетно од става 1. овог члана, у опорезиву добит се укључује 20% капиталног добитка оствареног преносом имовинских права у целини по основу:

- 1) ауторског или сродног права на депонованом ауторском делу, односно предмету сродног права,
- 2) права у вези са проналаском, на основу закона којим се уређују патенти.

Сходно Правилнику о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 20/24, 41/15, 101/16, 8/19, 94/19, 159/20 и 97/21) за утврђивање основице пореза на добит правних лица, обвезник пореза на добит правних лица, саставља порески биланс на Обрасцу ПБ 1 - Порески биланс обвезника пореза на добит правних лица за период од _____ до _____ 202_ године, који је одштампан уз овај правилник и чини његов саставни део.

У смислу члана 3. Правилника, под ред. бр. 4. и 5. Обрасца ПБ 1 уносе се добици и губици исказани у билансу успеха на одговарајућим рачунима на којима се исказују добици, односно губици од продаје имовине, сагласно прописима о рачуноводству и међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (МСФИ за МСП), настали продајом, односно другим преносом уз накнаду имовине наведене у члану 27. став 1. Закона, а под ред. бр. 63. и 64. укупни капитални добици и губици текуће године који се утврђују у складу са чл. 27-29. Закона, а у пореску основицу се укључују у складу са чланом 30. ст. 1. и 2. Закона.

У вези питања које се односи на начин евидентирања прихода оствареног од продаје пословне целине у пословним књигама обвезника (као преносиоца пословне целине) сагласно прописима о рачуноводству, Сектор за финансијски систем (као надлежан по предметном питању) је дао следећи одговор:

„Законом о рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 73/19 и 44/21 – др. закон, у даљем тексту: Закон), који је ступио на снагу 1. јануара 2020. године, уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица и предузетника, организација рачуноводства, рачуноводствене исправе и врсте пословних књига,

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

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

- Обвезник, српско друштво са ограниченом одговорношћу, порески резидент Републике Србије (у даљем тексту: Друштво), послује у области veleпродаје и производње фармацевтских производа, укључујући и дијететске производе. Друштво намерава да отуђи једну пословну целину – односно, да производњу и продају дела својих производа (дијететских производа), као целине, пренесе на друго друштво;

- Уговором о преносу имовине, друштво планира да на купца пренесе пословну целину која у себи садржи:

- 1) Права интелектуалне својине у вези са производима, са посебним освртом на жигове који су регистровани у Заводу за интелектуалну својину;

- 2) Сву другу имовину у вези са производима а која је релевантна купцу за даљу производњу и продају производа, што укључује: право приступа друштвеним мрежама и интернет страницама Друштва у вези са производима (пренос уговора о закупу друштвеним мрежа и интернет страница), и права, примерке уговора и повезану документацију која Друштво поседује и користи ради обављања пословања у вези са производима, као што су уверења о упису производа на различитим тржиштима,

обавезана документација у вези са одобрењима, потребним за регистрацију производа пред надлежним органима, што укључује анализе, преглед састава, одобрење у вези са графичком амбалажом, различити обавезни тестови и сл.

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

У складу са одредбом члана 24. Закона, за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима велика правна лица, правна лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), јавна друштва, односно друштва која се

припремају да постану јавна, у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, независно од величине, примењују МСФИ.

У захтеву није прецизирано коју регулативу примењује конкретно друштво приликом састављања финансијских извештаја, па мишљење дајемо с аспекта примене комплетних МСФИ.

Одредбама параграфа 4.47. Концептуалног оквира за финансијско извештавање прописано је да се приход признаје у Билансу успеха када настане повећање будућих економских користи, повезано са повећањем имовине или смањењем обавеза, и које може поуздано да се одмери. То фактички значи да се признавање прихода одвија подударно са признавањем повећања имовине или смањења обавеза (на пример, нето повећање имовине које проистиче из продаје робе или услуга, или смањење обавеза које проистиче из отпуста дуга).

Сагласно параграфу 32. МСФИ 5: Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања прописано је да престанак пословања представља део ентитета који је или отуђен, или је класификован као део који се држи за продају, и

(а) представља одвојену значајну линију пословања или географску област пословања,

(б) део је једног координираног плана за отуђење одвојене значајне линије пословања или географске области пословања или

(ц) је зависни ентитет стечен искључиво у циљу поновне продаје.

У складу са параграфом 33. МСФИ 5 прописано је да ентитет обелодањује:

(а) један износ у самом извештају о укупном резултату који се састоји од укупног износа:

(i) добитка или губитка од прекинутих пословања утврђеног после опорезивања и

(ii) добитка или губитка после опорезивања признатог после одмеравања по фер вредности умањене за трошкове продаје или после отуђења средстава или групе(а) за отуђење која чини прекинуто пословање.

(б) анализу једног износа из (а) у:

(i) приходе, расходе и добитак и губитак пре опорезивања престанка пословања;

(ii) одговарајући расход пореза на добитак како захтева параграф 81(х) IAS 12;

(iii) добитак или губитак признат после одмеравања на фер вредност умањену за трошкове продаје или после отуђења имовине или групе(а) за отуђење које сачињавају престанак пословања; и

(iv) одговарајући расход пореза на добитак како захтева параграф 81(х) IAS 12.

Анализа може бити презентована у напоменама или у извештају о укупном резултату. Ако је презентована у извештају о укупном резултату, она се презентује у делу идентификованом као део који се односи на престанак пословања, то јест одвојено од пословања која се настављају. Анализа се не захтева за групе за отуђење које су новостечени зависни ентитети који задовољавају критеријуме да се класификују као групе које се држе за продају после стицања (видети параграф 11).

(ц) нето токове готовине који се могу приписати пословним, инвестиционим активностима и активностима финансирања престанка пословања. Ова обелодањивања могу бити презентована или у напоменама или у финансијским извештајима. Ова обелодањивања се не захтевају за групе за отуђење које су новостечени зависни ентитети који задовољавају критеријуме да

се класификују као групе које се држе за продају после стицања (видети параграф 11).

(д) износ прихода од континуираног пословања и престанка пословања приписив власницима матичног ентитета. Ова обелодањивања се могу презентовати или у напоменама или у извештају о укупном резултату.

Одредбама члана 14. став 9. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС”, број 89/20, у даљем тексту: Правилник), прописано је да се на рачуну 147 - Средства пословања које се обуставља, исказују средства организационог дела правног лица и предузетника чије се пословање обуставља, у складу са МСФИ 5. На рачунима отвореним у оквиру рачуна 147, средства се исказују у складу са потребама правног лица, односно предузетника.

Дакле, ради се о групи средстава која су била у употреби у оквиру неког организационог дела правног лица или предузетника, а која су сада намењена продаји, с обзиром да правно лице престаје са пословањем тог организационог дела.

Одредбама члана 31. став 9. Правилника прописано је да се на рачуну 427 - Обавезе по основу сталних средстава и средстава обустављеног пословања намењених продаји, исказују обавезе по основу сталних средстава намењених продаји и средстава пословања које се обуставља у складу са рачуноводственом политиком, које се измирују или гасе приликом отуђења тих средстава.

Одредбама члана 48. став 2. Правилника, прописано је да се на рачуну 590 - Губитак пословања које се обуставља, исказују губици организационих делова за које је донета одлука о обустављању пословања.

Одредбама члана 58. став 2. Правилника, прописано је да се на рачуну 690 - Добитак пословања које се обуставља,

исказују добици организационих делова за које је донета одлука о обустављању пословања.

Имајући у виду све наведено, пре свега указујемо да МСФИ 5 захтева да се резултати (ефекти) престанка пословања презентују као одвојена компонента у Билансу успеха. С тим у вези, мишљења смо да се у конкретном случају продаја пословне целине у пословним књигама привредног друштва (преносиоца пословне целине) евидентира у складу са одредбама Правилника, тј. да се ефекти поменуте продаје евидентирају на одговарајућем рачуну расхода (590), односно прихода (690).

У вези са питањем утврђивања продајне цене за права по основу којих се обрачунава капитални добитак сагласно одредбама Закона о порезу на добит правних лица, а како би се на адекватан начин утврдила продајна цена права интелектуалне својине као дела пословне целине, сматрамо да је могуће, са аспекта примене рачуноводствених прописа, да друштво (преносилац пословне целине) утврди посебну алокацију продајне цене пословне целине која се односи искључиво на тај пренос права интелектуалне својине.”

С обзиром да се преносом пословне целине (истовремено) преноси и право интелектуалне својине (као једно од права из члана 27. став 1. Закона), сматрамо да је, независно што се ефекти поменуте продаје пословне целине евидентирају на одговарајућем рачуну расхода (590), односно прихода (690), обвезник дужан да по основу преноса права интелектуалне својине утврди капитални добитак (или губитак) на начин прописан Законом.

Имајући у виду да је, сходно цитираном мишљењу, са аспекта примене рачуноводствених прописа, могуће да обвезник (преносилац пословне целине) утврди посебну алокацију продајне цене пословне целине која се односи искључиво на пренос права

интелектуалне својине, обвезник ће (сходно рачуноводственим прописима) утврдити добитак (или губитак) од преноса права интелектуалне својине (који ће унети под ред. бр. 4. или 5. Обрасца ПБ 1), а затим ће, у складу са одредбама Закона, утврдити капитални добитак (или губитак) и исти унети под ред. бр. 63, односно 64. Обрасца ПБ 1.

ИЗБЕГАВАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

1. Порески третман преноса удела у резидентном правном лицу са аспекта закона који уређује опорезивање добити правних лица и уговора о избегавању двоструког опорезивања са Уједињеним Арапским Емиратима

(Мишљење Министарства финансија, бр. 000464864 2025 10520 004 000 011 003 од 12. маја 2025. године)

Правно лице, резидент Уједињених Арапских Емирата је члан, са уделом од 100%, у друштву (доо) са седиштем у Републици Србији. Резидент Уједињених Арапских Емирата планира да изврши на треће лице пренос удела у друштву са седиштем у Републици Србији, при чему је претежна имовина друштва у Републици Србији непокретна имовина.

Имајући у виду наведено, обавештавамо вас о следећем:

I Са аспекта примене Закона о порезу на добит правних лица:

У складу са чланом 27. став 1. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС”, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 118/21, 94/24 - у даљем тексту: Закон), капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду (у даљем тексту: продаја) удела у капиталу правних лица и акција и осталих хартија од вредности, које у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, представљају дугорочне финансијске пласмане, осим обвезница издатих у складу са прописима којима се уређује измирење обавезе Републике по основу зајма за привредни

развој, девизне штедње грађана и дужничких хартија од вредности чији је издавалац, у складу са законом, Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије,

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

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

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

II Са аспекта примене уговора о избегавању двоструког опорезивања

Између Владе Републике Србије и Владе Уједињених Арапских Емирата закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак („Службени гласник РС - Међународни уговори”, број: 3/13 - у даљем тексту: Уговор) који се примењује од 1. августа 2013. године.

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

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

Уговор у члану 13. (Капитални добитак) прописује:

„1. Добитак који оствари резидент државе уговорнице од отуђења непокретности наведене у члану 6. овог уговора, а која се налази у другој држави уговорници, може се опорезивати у тој другој држави.

2. Добитак од отуђења покретних ствари које чине део пословне имовине сталне пословне јединице коју предузеће државе уговорнице има у другој држави уговорници или од покретних ствари које припадају сталној бази коју користи резидент државе уговорнице у другој држави уговорници за обављање самосталних личних делатности, укључујући и приходе од отуђења те сталне пословне јединице (саме или заједно с целим предузећем) или сталне базе, може се опорезивати у тој другој држави.

3. Добитак који оствари резидент државе уговорнице од отуђења бродова или ваздухоплова који се користе у међународном саобраћају или од покретних ствари које служе за коришћење тих бродова или ваздухоплова опорезује се само у тој држави уговорници.

4. Добитак који оствари резидент државе уговорнице (у конкретном случају, резидент Уједињених Арапских Емирата) од отуђења акција или других упоредивих интереса (удела - прим.

МФ) који више од 50 одсто своје вредности остварују непосредно или посредно од непокретности која се налази у другој држави уговорници (Републици Србији), може се опорезивати у тој другој држави (Републици Србији).

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

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

Имајући у виду наведено, уколико су (сходно члану 13. (Капитални добитак) став 4. Уговора) испуњени услови за опорезивање капиталног добитка у Републици Србији, капитални добитак који (у конкретном случају) оствари нерезидентно правно лице из Уједињених Арапских Емирата продајом удела у резидентном правном лицу, може се опорезивати у Републици Србији.

Посебно указујемо да израз „може се опорезивати у држави уговорници” (у конкретном случају, у Републици Србији) треба тумачити на начин, да држава уговорница којој је на основу одговарајућих одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања (у конкретном случају, Република Србија) дато право опорезивања, то право и искористи али, под условом, да у домаћем пореском законодавству постоји одговарајући порез на односни приход (у конкретном случају, порез на капитални добитак што је, на основу наведених одредаба закона, неспорно).

Приликом утврђивања да ли се, у конкретном случају, ради о капиталном добитку од отуђења акција или упоредивих интереса (удела - прим. МФ) који више од 50 одсто своје вредности остварују

непосредно или посредно од непокретности која се налази у другој држави уговорници (у конкретном случају, у Републици Србији) надлежни порески органи требало би да утврде однос између вредности непокретности и вредности (из биланса стања) целокупне имовине привредног друштва (укључујући и имовину узету у финансијски лизинг, али не и имовину узету у пословни/оперативни лизинг, са правом коришћења преко годину дана) и то, без узимања у обзир дугова и других обавеза односног привредног друштва (као и, независно од чињенице да ли су обезбеђени хипотеком над непокретности о којој је, у конкретном случају, реч).

Уколико је наведени услов од 50 одсто ... испуњен што је (како је напред наведено) услов за опорезивање у Републици Србији, целокупан капитални добитак (а не, само, његових 50 одсто) опорезује се у Републици Србији.

У циљу избегавања двоструког опорезивања, порески третман наведеног капиталног добитка у Уједињеним Арапским Емиратима одређује се сходно одредбама члана 23. (Отклањање двоструког опорезивања) став 1. Уговора.

2. Порески третман прихода које резидентно правно лице исплаћује физичком лицу - нерезиденту, по основу пружања услуга програмирања из Велике Британије

(Мишљење Министарства финансија, бр. 361380 2023 10520 004 000 011 004 од 8. маја 2025. године)

1. Са становишта Закона о порезу на доходак грађана

Према одредбама чл. 1. и 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,

92/23, 94/24 и 19/25 - у даљем тексту: ЗПДГ), порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак, на приходе из свих извора, осим оних који су посебно изузети овим законом.

Сагласно члану 6. ЗПДГ, порески обвезник је физичко лице које је по одредбама овог закона дужно да плати порез (у даљем тексту: обвезник).

Обвезник пореза на доходак грађана је и физичко лице које није резидент (у даљем тексту: нерезидент) за доходак остварен на територији Републике Србије (члан 8. став 1. ЗПДГ).

Одредбом члана 85. став 1. тачка 1) ЗПДГ прописано је да се осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито приходи по основу уговора о делу.

Обвезник пореза на друге приходе је физичко лице које оствари приходе из става 1. овог члана (члан 85. став 2. ЗПДГ).

Основицу пореза на други приход чини опорезиви приход као разлика између бруто прихода и нормираних трошкова у висини од 20%, сагласно одредби члана 85. став 3. ЗПДГ.

Стопа пореза на остале приходе износи 20% (члан 86. став 1. ЗПДГ).

Одредбом члана 99. став 1. тачка 9) ЗПДГ прописано је да се по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода утврђују и плаћају порези на остале приходе, ако је исплатилац прихода правно лице, предузетник или предузетник паушалац.

Порез по одбитку из члана 99. овог закона, 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 101. ЗПДГ).

Сагласно члану 107а став 1. ЗПДГ, код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом

да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Република Србија закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања, и да је он стварни власник прихода.

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања у смислу става 1. овог члана, нерезидент доказује код исплатиоца прихода потврдом о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација (члан 107а став 2. ЗПДГ).

Према члану 107а став 5. ЗПДГ, ако исплатилац прихода у моменту исплате прихода нерезиденту не располаже потврдом из става 2. овог члана, дужан је да приликом исплате прихода примени одредбе овог закона.

Према одредби 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, 92/23 и 94/24 - 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 извршен рад остварује уговорену накнаду, односно накнаду за рад (у даљем тексту: уговорена накнада), у којој су садржани порез и доприноси који се плаћају на терет лица која остварују ту накнаду.

Сагласно члану 28. став 1. ЗДОСО, основица доприноса за лица која остварују уговорену накнаду је опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са законом којим се уређује порез на доходак грађана.

Имајући у виду наведене законске одредбе, приход који оствари физичко лице по основу пружања услуга програмирања има порески третман осталих - других прихода из члана 85. ЗПДГ.

Како се у вези са плаћањем доприноса за обавезно социјално осигурање као претходно поставља питање да ли је физичко лице осигураник према одредбама закона и билатералних међународних

уговора у области социјалног осигурања, давање одговора о примени наведених прописа је у надлежности Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања и Министарства здравља.

2. Са становишта Споразума о избегавању двоструког опорезивања

Између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске закључен је Споразум о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак („Службени лист СФРЈ - Међународни уговори”, број 7/82 - у даљем тексту: Споразум) који се примењује од 1. јануара 1983. године.

Споразум производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске.

Споразум је, са почетком примене од 1. јануара 2019. године, измењен Мултилатералном конвенцијом за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре („Службени гласник РС - Међународни уговори”, бр. 3/18 и 4/23).

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

Члан 14. (Самосталне личне делатности) Споразума прописује:

„(1) Доходак који оствари резидент државе уговорнице (у конкретном случају, Уједињеног Краљевства Велике Британије

и Северне Ирске) од професионалних делатности или других самосталних делатности сличне врсте опорезује се само у тој држави (у конкретном случају, Уједињеном Краљевству Велике Британије и Северне Ирске) осим ако он има сталну базу коју редовно користи у другој држави уговорници (у конкретном случају, Републици Србији) у циљу обављања својих делатности. Ако он има такву сталну базу, доходак може бити опорезован у другој држави уговорници (у конкретном случају, Републици Србији) али само до оног износа који се приписује тој сталној бази.

(2) Изузетно од одредаба става (1) овог члана, доходак који резидент државе уговорнице (у конкретном случају, Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске) остварује од самосталних делатности које врши у другој држави уговорници (у конкретном случају, Републици Србији) не опорезују се у тој другој држави (у конкретном случају, Републици Србији) ако:

(а) резидент (у конкретном случају, Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске) укупно не борави у другој држави уговорници (у конкретном случају, Републици Србији) дуже од 183 дана у току односне календарске године;

(б) резидент (у конкретном случају, Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске) не располаже сталном базом у другој држави уговорници (у конкретном случају, Републици Србији) за време које укупно прелази 183 дана у току календарске године.

(3) Израз „професионалне делатности” посебно обухвата самосталне научне, књижевне, уметничке, образовне или наставне делатности, као и самосталне делатности лекара, адвоката, инжењера, архитеката, стоматолога и рачуновођа.”

Имајући у виду наведено, указујемо да обављање самосталних личних делатности искључује обављање индустријских и комерцијалних делатности, као и обављање професионалних делатности по основу радног односа (нпр. лекара који ради

као медицинско особље у фабрици) који су регулисани другим члановима Споразума.

У складу са теоријом и праксом међународног пореског права, а за потребе примене споразума о избегавању двоструког опорезивања реч је, дакле, о делатностима физичких лица која исте, ради остваривања дохотка, обављају за свој рачун, што подразумева сношење ризика потенцијалних губитака насталих приликом обављања делатности.

Значење израза „самосталне личне делатности”, ближе је објашњено навођењем (у члану 14. став (3) Споразума) низа најчешћих примера тзв. „либералних професија”. Набрајање има искључиво карактер објашњења и ни у ком случају није коначно. Могуће тешкоће које, у примени Споразума, у посебним случајевима, могу настати у погледу усаглашавања ставова да ли нека делатност има карактер „самосталне личне делатности” у смислу Споразума, решавају се у Поступку споразумевања (по данашњој терминологији, Поступак заједничког договарања) између надлежних органа држава уговорница (из члана 24. Споразума).

Када је реч о критеријуму „сталне базе”, као услову да се доходак лица која обављају самосталне личне делатности опорезује у држави извора (у конкретном случају, у Републици Србији) указујемо да, у складу са међународном праксом приликом закључивања, тумачења и примене споразума о избегавању међународног двоструког опорезивања, није уобичајено да се, у овом члану Споразума, прецизно дефинише значење израза „стална база”. Међутим, уобичајено је да се под изразом „стална база” подразумева центар активности сталног или трајног карактера (минимум шест месеци) који резидент државе уговорнице (у конкретном случају, физичко лице - резидент Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске) има у другој држави уговорници (у конкретном случају, Републици Србији) - на основу навода из захтева за

мишљење, очигледно је, да у конкретном случају, односно физичко лице у Републици Србији нема „сталну базу” - ово зато, јер у Републици Србији, уопште, физички, неће бити присутно).

С обзиром на изнето, доходак који (у конкретном случају) физичко лице - резидент Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске (под околностима описаним у уводу овог службеног мишљења) оствари од резидентног правног лица, сходно члану 14. (Самосталне личне делатности) став 1. (први део прве реченице) опорезује се само у Уједињеном Краљевству Велике Британије и Северне Ирске (као, матичној земљи резидентности).

Наведено се примењује, уз услов, поседовања валидне потврде о резидентности. У супротном, примењују се одговарајуће одредбе Закона о порезу на доходак грађана (о којима је претходно било говора) а не одредбе Споразума.

У циљу откалањања сваке сумње у другачије тумачење околности конкретног случаја, као и (надамо се) корисног појашњења, посебно напомињемо да се, у конкретном случају, не могу применити одредбе члана 12. (Ауторске накнаде) ст. 2. и 3. Споразума које, поред дефинисања израза „ауторске накнаде”, предвиђају опорезивање ауторских накнада и у Републици Србији (као земљи извора) и то, по стопи пореза по одбитку која износи 10 одсто од бруто износа ауторских накнада.

Наиме, у конкретном случају, плаћање се не врши за „коришћење или право коришћења ауторског права над рачунарском програму ...” (у ком случају би, наведено плаћање имало карактер ауторских накнада) већ се, плаћање врши за (како наводите) „услуге програмирања”, односно (према нашем разумевању, што сте нам потврдили и у усменом разговору) за израду рачунарског програма који (као такав) још увек не постоји, због чега је реч о плаћању накнаде за услугу која ће довести до развоја рачунарског програма.

Ово ће бити случај чак, и ако односно нерезидентно физичко лице које израђује (осмишљава) рачунарски програм задржава сва права, укључујући и ауторско право из тог рачунарског програма (што, према наводима из захтева за мишљење, није случај - јер, како наводите, интелектуална својина над рачунарским програмом остаје у власништву резидентног правног лица).

Међутим, уколико би (у конкретном случају) нерезидентно физичко лице (као власник ауторског права на претходно развијеном рачунарском програму) резидентном правном лицу одобрило право на измену или репродукцију развијеног рачунарског програма при чему, нерезидентно физичко лице не би обављало никакв додатни рад, накнада коју би (у том случају) резидентно правно лице исплатило нерезидентном физичком лицу (за одобравање таквог права на употребу рачунарског програма) сматрала би се ауторском накнадом у смислу члана 12. (Ауторске накнаде) став 3. Споразума која би се, сходно ставу 2. истог члана Споразума, опорезовала у Републици Србији и то, по стопи пореза по одбитку која износи 10 одсто од бруто износа ауторских накнада.

3. Са становишта Закона о порезу на додату вредност

Сагласно 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, 138/22 и 94/24 - у даљем тексту: Закон о ПДВ), предмет опорезивања ПДВ су испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици Србији уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику Србију.

Промет добара, у смислу овог закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу

које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено (члан 4. став 1. Закона о ПДВ).

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 о ПДВ).

У складу са одредбом члана 10. став 1. тачка 3) Закона о ПДВ, порески дужник, у смислу овог закона, је прималац добара и услуга, ако страном лице није обвезник ПДВ у Републици Србији, независно од тога да ли у Републици Србији има сталну пословну јединицу и да ли је та стална пословна јединица обвезник ПДВ у Републици Србији.

Према одредби члана 12. став 1. Закона о ПДВ, овим чланом одређује се порески обвезник искључиво за сврху примене правила која се односе на одређивање места промета услуга.

Сагласно одредби става 3. истог члана Закона о ПДВ, када услугу пружа страном лице које се није евидентирало за обавезу плаћања ПДВ у складу са овим законом, пореским обвезником којем се пружа услуга сматра се:

- 1) свако лице које обавља делатност као трајну активност без обзира на циљ обављања те делатности;
- 2) правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе.

Према одредби става 4. истог члана Закона о ПДВ, ако се промет услуга врши пореском обвезнику, местом промета услуга сматра се место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште.

У складу са наведеним, место промета услуга одређује се у зависности од тога да ли се услуге пружају пореском обвезнику или

лицу које није порески обвезник, у смислу члана 12. Закона о ПДВ, при чему је Законом о ПДВ уређено која се лица сматрају пореским обвезницима за сврху примене правила за одређивање места промета услуга. Наиме, када услугу пружа страно лице које се није евидентирало за обавезу плаћања ПДВ у складу са овим законом, пореским обвезником којем се пружа услуга, у складу са чланом 12. став 3. Закона о ПДВ, сматра се:

- свако лице које обавља делатност као трајну активност без обзира на циљ обављања те делатности;
- правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе.

У случају да се промет услуга врши пореском обвезнику, местом промета услуга сматра се место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште.

Према томе, када страно лице, у конкретном случају физичко лице које у Републици Србији нема пребивалиште, пружа услуге програмирања обвезнику ПДВ са седиштем у Републици Србији, сматра се да страно лице пружа наведене услуге пореском обвезнику из члана 12. став 3. тачка 1) Закона о ПДВ. Место промета предметних услуга, у складу са чланом 12. став 4. Закона о ПДВ, је место седишта примаоца услуга у Републици Србији. С тим у вези, под претпоставком да страно лице није обвезник ПДВ у Републици Србији, порески дужник за промет предметних услуга је прималац услуга – обвезник ПДВ у складу са чланом 10. став 1. тачка 3) Закона о ПДВ. Поред тога напомињемо, у основицу за обрачунавање ПДВ урачунава се и порез по одбитку у складу са чланом 17. став 3. тачка 1) Закона о ПДВ и чланом 43. ст. 2. и 3. 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, 29/24, 65/24, 73/24, 101/24 и 107/24).

3. Примена уговора о избегавању двоструког опорезивања са Савезном Републиком Немачком и, с тим у вези, порески третман (уговорене) накнаде директора коју резидент (физичко лице) Републике Србије, оствари од нерезидентног правног лица (привредног друштва, које је резидент Савезне Републике Немачке) по основу директорског уговора сходно којем је, резидентно физичко лице Извршни директор нерезидентног правног лица (привредног друштва) из Савезне Републике Немачке

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001840335 2024 10520 004 000 011 004 од 7. фебруара 2025. године)

I Са аспекта примене Закона о порезу на доходак грађана

Према одредбама чл. 1. и 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, 92/23 и 94/24 - у даљем тексту: ЗПДГ), порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак, на приходе из свих извора, осим оних који су посебно изузети од овим законом.

Порески обвезник је физичко лице које је по одредбама овог закона дужно да плати порез (члан 6. ЗПДГ).

Према одредби члана 7. став 1. ЗПДГ, обвезник пореза на доходак грађана је резидент Републике Србије (у даљем тексту:

резидент), за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави.

Сагласно одредби члана 7. став 2. ЗПДГ, резидент Републике Србије, у смислу овог закона, јесте физичко лице које:

1) на територији Републике Србије има пребивалиште или центар пословних и животних интереса, или

2) на територији Републике Србије, непрекидно или са прекидима, борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години.

Одредбом члана 85. став 1. тачка 18) ЗПДГ прописано је да се осталим приходима у смислу овог закона сматрају и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито приходи по основу уговорене накнаде за извршени рад на које се порез плаћа самоопорезивањем.

Обвезник пореза на друге приходе је физичко лице које оствари приходе из става 1. овог члана (члан 85. став 2. ЗПДГ).

Према одредби члана 85. став 5. тачка 2) ЗПДГ, основица пореза на други приход је опорезиви приход који физичко лице оствари по основу уговорене накнаде за извршени рад, на који се порез плаћа самоопорезивањем, који чини бруто приход остварен у кварталу умањен за нормиране трошкове у динарском износу:

(1) из члана 126 став 1. овог закона, или

(2) из члана 126 став 2. овог закона увећане за 34% бруто прихода оствареног у кварталу.

Стопа пореза на доходак грађана на друге приходе од уговорене накнаде за извршени рад на које се порез плаћа самоопорезивањем, за које се нормирани трошкови признају у складу са чланом 85. став 5. тачка 2) подтачка (1) ЗПДГ, износи 20%, а за које се нормирани трошкови признају у складу са чланом 85. став 5. тачка 2) подтачка (2) ЗПДГ, износи 10% (члан 86. ЗПДГ).

Самоопорезивањем се утврђују и плаћају порези на приходе које исплаћује исплатилац који није правно лице, предузетник

или предузетник паушалац, и то приходе од уговорене накнаде од ауторских и сродних права и уговорене накнаде за извршени рад за које се опорезиви приход утврђује сагласно члану 55. став 2. и члану 85. став 5. тачка 2) овог закона (члан 100а став 1. тачка 2) подтачка (1) ЗПДГ).

Обвезник који остварује зараде и друге приходе у или из друге државе, у случају ако порез по одбитку не обрачуна и не уплати други исплатилац, као и ако приход оствари од лица које није обвезник обрачунавања и плаћања пореза по одбитку, дужан је да сам обрачуна и уплати порез по одбитку по одредбама овог закона, ако порез не обрачуна и не уплати исплатилац прихода (члан 100а ст. 2. и 3. ЗПДГ).

Порез на зараду и друге приходе из ст. 1. и 2. овог члана, утврђује се и плаћа на приход који је обвезник примио, односно из прихода из ког је дужан да плати припадајуће обавезе (члан 100а став 4. ЗПДГ).

Имајући у виду наведено, накнада коју физичко лице - резидент Републике Србије оствари по основу уговора закљученог са страним правним лицем о обављању послова извршног директора у том страном правном лицу, представља приход који подлеже опорезивању порезом на доходак грађана на друге приходе, сагласно одредбама чл. 85. и 86. ЗПДГ. Физичко лице које оствари приходе по основу уговорене накнаде из друге државе, дужан је да обрачуна и плати порез на друге приходе самоопорезивањем, сагласно одредбама члана 100а ЗПДГ.

II Са аспекта примене уговора о избегавању двоструког опорезивања

Између СФР Југославије и Савезне Републике Немачке закључен је Уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу

на порезе на доходак и на имовину („Службени лист СФРЈ - Међународни уговори”, број: 12/88 - у даљем тексту: Уговор) који се примењује од првог јануара 1989. године.

Уговор производи правно дејство и у билатералним економским односима између Републике Србије и Савезне Републике Немачке.

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

Сходно члану 17. (Накнаде остварене за рад у заједничком органу пословања и накнаде директора) став 1. Уговора, накнаде директора и друга слична примања која оствари резидент Југославије (данас, Републике Србије - прим. МФ) у својству члана одбора директора друштва које је резидент Савезне Републике Немачке могу се опорезивати у Савезној Републици Немачкој.

Када је реч о тумачењу израза „накнаде директора”, у теорији пореског права, као и у законодавству већине земаља чланица ОЕЦД, постигнута је сагласност да се под њим подразумевају не само примања у новцу, већ и примања која се остваре у натуралном облику или у виду других погодности (опцијска куповина акција, коришћење стана, употреба аутомобила, погодности здравственог и животног осигурања, повластице по основу чланства у неком клубу и, др.).

Наведено значи, да држава извора накнада директора (у конкретном случају, Савезна Република Немачка) има, неискључиво, право њиховог целокупног опорезивања и то, у свему, у складу са одредбама домаћег пореског законодавства и то, без обзира да ли резидентно физичко лице из Републике Србије функцију директора, као и остале обавезе из директорског уговора, физички, обавља у

Савезној Републици Немачкој или, те обавезе извршава радом на даљину (без физичког присуства у Савезној Републици Немачкој).

Истовремено, сходно општеприхваћеном принципу опорезивања светског дохотка, Република Србија, као земља резидентности, такође, има право опорезивања наведених накнада директора која је, резидент Републике Србије остварио у Савезној Републици Немачкој и то, у свему, у складу са одредбама домаћег пореског законодавства Републике Србије.¹

С обзиром на изнето а, у циљу избегавања двоструког опорезивања, указујемо да је Република Србија, у члану 24. (Ослобађање од двоструког опорезивања) став 2. тачка а) Уговора, као (општи) метод за отклањање двоструког опорезивања предвидела метод изузимања.

С тим у вези а, сходно члану 24. (Ослобађање од двоструког опорезивања) став 1. тачка в) Уговора (поред осталог) ако је, према некој одредби овог уговора, доходак (у конкретном случају, накнаде директора - прим. МФ) који оствари резидент Југославије (данас, Републике Србије - прим. МФ) изузет од пореза у Југославији (данас, Републици Србији - прим. МФ) Југославија (данас, Република Србија - прим. МФ) може, приликом обрачунавања пореза на остали доходак тог резидента, да примени пореску стопу која би се применила да изузети доходак није био тако изузет.

Изузимање од опорезивања у Републици Србији, односи се не само на цедуларни порез на доходак који се плаћа током године, већ и на годишњи порез на доходак грађана.

Посебно напомињемо, да за примену метода изузимања од опорезивања у Републици Србији, није од значаја чињеница да ли је порез на (у конкретном случају) накнаде директора, ефективно плаћен у Савезној Републици Немачкој, већ је одлучујућа

¹ Видети објашњење под I овог мишљења.

чињеница, да ли Савезна Република Немачка, на основу напред наведене одредбе члана 17. (Накнаде остварене за рад у заједничком органу пословања и накнаде директора) став 1. Уговора, има право опорезивања што је, на основу чињеница наведених у вашем захтеву за мишљење, неспорно.

ФИНАНСИЈСКИ СИСТЕМ

РАЧУНОВОДСТВО

1. Да ли привредно друштво А, које није уписано у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, испуњава услове за пружање поменутих услуга сагласно члану 18. Закона о рачуноводству

(Мишљење Министарства финансија, бр. 001939717 2025 10520 016 000 011 001 од 13. маја 2025. године)

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:

- Управа за спречавање прања новца је на основу налога број ОН-000424-0003/2025 дана 9.4.2025. године извршила инспекцијски надзор над применом Закона о спречавању прања новца и

финансирања тероризма код контролисаног субјекта привредног друштва А, у пословним просторијама контролисаног субјекта;

- приликом припреме и спровођења инспекцијског надзора код привредног друштва А, утврђено је да се оно бави пружањем рачуноводствених услуга, али да није уписано у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга. Такође, инспектори су утврдили да је у Регистар уписана Агенција Б, која је овлашћени рачуновођа. У делу повезана лица наведени су привредни субјекти, привредно друштво А и привредно друштво Ц.

- дана 9.4.2025. године приликом вршења непосредног надзора, директор контролисаног субјекта привредног друштва А је изјавила да је након консултација са Привредном комором Србије утврдила да не морају сва повезана лица имати лиценцираног овлашћеног рачуновођу, већ само једно од њих, из ког разлога привредно друштво А и привредно друштво Ц нису уписани у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга.

Одредбама члана 2. тачка 25) Закона прописано је да група представља матично правно лице и сва његова зависна правна лица која са матичним правним лицем чине једну економску целину.

Одредбама члана 2. тачка 26) Закона прописано је да су повезана правна лица било која два или више правних лица у оквиру групе.

Правно лице повезано уделом је оно правно лице у коме друго правно лице има удео и над чијом оперативном и финансијском политиком то друго правно лице врши значајан утицај. Сматра се да неко правно лице врши значајан утицај над другим правним лицем ако има 20 или више процената гласачких права акционара или чланова у том другом правном лицу, осим ако посебним прописом није друкчије уређено (члан 2. тачка 27 Закона)).

Чланом 15. Закона прописано је да правно лице, односно предузетник општим актом уређује школску спрему, радно искуство

и остале услове за лице које је одговорно за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја.

Вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја правно лице, односно предузетник може поверити уговором у складу са законом, правном лицу или предузетнику, који је уписан у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга. Изузетно, повезана правна лица могу поверити вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја свом повезаном правном лицу (члан 16. ст. 1. и 2. Закона).

Одредбама члана 18. став 1. Закона прописано је да у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга може бити уписано правно лице, односно предузетник које има дозволу за пружање рачуноводствених услуга издату у складу са овим законом. Дозволу из става 1. овог члана решењем издаје Комора овлашћених ревизора правном лицу под условом да:

1) има регистровану претежну делатност за пружање рачуноводствених услуга;

2) оснивач, односно стварни власник, као и члан органа управљања правног лица које има регистровану претежну делатност за пружање рачуноводствених услуга, није осуђен правноснажном пресудом за кривично дело у смислу закона којим се уређује одговорност правних лица за кривична дела, односно уколико је оснивач, односно власник, као и члан органа управљања правног лица физичко лице да није правноснажно осуђено за кривична дела из става 6. тачка 2) овог члана;

3) има у радном односу са пуним радним временом најмање једног запосленог са професионалним звањем у области рачуноводства или ревизије, које је стечено код професионалне организације чланице Међународне федерације рачуновођа.

Одредбама члана 18. став 5. Закона прописано је и да у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга може бити уписан предузетник који има дозволу за пружање рачуноводствених услуга издату у складу са овим законом. Дозволу из става 5. овог члана

решењем издаје Комора овлашћених ревизора предузетнику под условом да:

1) има регистровану претежну делатност за пружање рачуноводствених услуга;

2) није правноснажно осуђиван у смислу члана 16. став 5. овог закона;

3) има у радном односу са пуним радним временом најмање једног запосленог са професионалним звањем у области рачуноводства или ревизије, које је стечено код професионалне организације чланице Међународне федерације рачуновођа или сам предузетник испуњава овај критеријум.

Имајући у виду све наведено, пре свега указујемо да је одредбама члана 16. став 2. Закона прописано да повезана правна лица могу поверити вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја свом повезаном правном лицу. Дакле, мишљења смо да у конкретном случају нема сметњи да привредно друштво А (који није уписан у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга) организује вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја искључиво за правна лица која су чланови групе којој припада ово друштво (у ком случају матично и/или зависно правно лице општим актом уређују школску спрему, радно искуство и остале услове за физичко лице које је одговорно за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја у оквиру правних лица чланова групе).

Међутим, додатно напомињемо да је пружање рачуноводствених услуга екстерним корисницима (правним лицима и предузетницима) детаљно уређено чланом 18. Закона. С обзиром да према подацима из захтева, у конкретном случају, привредно друштво А није уписано у Регистар пружалаца рачуноводствених услуга, мишљења смо да ово привредно друштво не може водити пословне књиге и састављати финансијске извештаје другим правним лицима, односно предузетницима, који имају обавезу

вођења пословних књига и састављања финансијских извештаја у смислу Закона (тзв. екстерно вођење пословних књига).

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

У складу са чланом 18. тачка 1) Законом о републичким административним таксама („Службени гласник РС“, 43/03 са изменама и допунама) подносилац захтева за ово мишљење је ослобођен је плаћања републичке административне таксе.

2. Признавање расхода материјала у складу са Правилником о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица

(*Мишљење Министарства финансија*, бр. 002073854 2025 10520 016 000 011 004 од 13. мај 2025. године)

1. Да ли је описани начин признавања расхода материјала у Билансу успеха и евидентирања залиха материјала у складу са Законом о рачуноводству и Правилником за микро и друга правна лица?

2. Да ли се може сматрати да су сви расходи материјала евидентирани на основу улазних фактура добављача и извештаја о попису на претходно описани начин евидентирани на основу веродостојних рачуноводствених исправа у смислу члана 9. Закона о рачуноводству?

3. Да ли се овако евидентирани расходи материјала могу оспоравати у целости на нивоу пословне године на начин да нису евидентирани на основу веродостојних рачуноводствених исправа у

смислу члана 9. Закона о рачуноводству из разлога што друштво не поседује ни један од следећих докумената:

- а) норматив о количинама набављеног материјала који се троши за одређену врсту услуге,
- б) спецификације у којима би исказао коју услугу је пружио,
- с) спецификације коју врсту материјала је користио и у којој количини за пружање сваке конкретне услуге,
- д) спецификације времена које је утрошено за пружање сваке конкретне услуге,
- е) спецификације коме је свака конкретна услуга пружена, и/или
- ф) било који други документ који би могао указати за сваку појединачну услугу која врста услуге је пружена и у ком обиму у току целе пословне године?

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:

- „Друштво обавља делатност фризерских и козметичких салона, односно у неколико салона пружа козметичке услуге.

Појединачно гледано други највећи расходи у Билансу успеха су трошкови материјала који се троши приликом пружања тих услуга, пре свега разних крема, гелова и слично (после расхода зарада који су највећи). Дакле, реч је о трошковима који су неспорно настали у пословне сврхе јер су неопходни за пружање тих услуга и последично остваривање прихода од тих услуга.

- Друштво све ове материјале набавља више пута годишње и по фактурама добављача директно их евидентира као расходе материјала у Билансу успеха. На дан Биланса стања, редовним годишњим пописом утврди се тачно стање неотворених туба, теглица и слично и по набавним ценама из последњих фактура за набавку конкретних ставки сторнирају се са расхода и формира се стање залиха. Ово стање у наредном периоду излази са залиха на расходе како се појединачна паковања отворе и ставе у употребу у салону – на пример, према кварталним пописима за потребе овог евидентирања и ради интерне контроле.

- Друштво не води помоћне књиге тј. материјалну евиденцију ових залиха. Све услуге се пружају у току једног дана, тако да на крају дана друштво нема ни недовршену производњу ни недовршене услуге.

- Није економски оправдано, а није ни могуће прецизно мерити ни потрошњу тих материјала ни преостали садржај у отвореним паковањима (тубама и теглицама), па иако суштински није потрошен, тај остатак у отвореним паковањима на крају дана 31. 12. признат је као расход у текућој години. Руководство друштва сматра да је укупна набавна вредност материјала у отвореним паковањима на крају дана 31. 12. сваке године нематеријална и да овим није нарушена примена обрачунске основе и начела узрочности прихода и расхода у смислу члана 23. став 1. тачка 9) Закона о рачуноводству.

- Другим речима, друштво у завршном рачуну утврђује коначни износ расхода материјала у пословној години тако што

по свакој ставки материјала почетно стање залиха тог материјала (пренето из претходног периода у ком је утврђено по попису на 31. 12. претходне године) сабере са свим набавкама тог материјала у току године и од тога одузме крајње стање тог материјала утврђено по попису на 31. 12. текуће године, а пописују се неотворена паковања (тубе, теглице и слично).

- Дакле, трошкови материјала евидентирани су на основу исправних улазних фактура добављача, као и извештаја о попису у току године за трошење залиха пренетих из претходног периода и редовног годишњег пописа за формирање новог салда залиха материјала на крају године (сторнирањем вишка расхода). У описаним околностима потребно је сагледати начин рачуноводственог признавања расхода материјала.”

Према члану 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.

Одредбама члана 9. став 1. Закона прописано је да се књижење пословних промена и догађаја (у даљем тексту: пословних промена) на рачунима имовине, обавеза, капитала, прихода и расхода врши на основу веродостојних рачуноводствених исправа.

Чланом 9. став 2. Закона прописано је да 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.

Одредбама члана 12. став 8. Закона прописано је да су помоћне књиге аналитичке евиденције и друге помоћне књиге (дневник благајне и друге помоћне књиге). Правна лица, односно предузетници могу аналитичке евиденције да воде одвојено за различите врсте средстава и обавеза: нематеријалну имовину, некретнине, постројења и опрему, инвестиционе некретнине, дугорочне финансијске пласмане, залихе, потраживања, обавезе из пословања, обавезе по кредитима и друге ставке које се односе на билансне позиције. Дакле, у конкретном случају, друштво не води помоћне књиге, тј. материјалну евиденцију ових залиха што је у потпуности у складу са Законом.

Сагласно члану 23. став 1. тачка 9) прописано је да позиције, које се приказују у редовним и консолидованим годишњим финансијским извештајима правних лица и предузетника, треба да буду вредноване у складу са општим рачуноводственим начелима (9) - износи признати у Билансу стања и Билансу успеха израчунавају се на обрачунској основи коришћењем начела узрочности прихода и расхода.

Према члану 41. став 1. Правилника за микро и друга правна лица пословне расходе чине расходи директног материјала, набавна вредност продате робе и други пословни расходи (трошкови осталог материјала, производне услуге, резервисања, амортизација, нематеријални трошкови, порези и доприноси пословног субјекта независни од резултата, бруто зараде и остали лични расходи, независно од момента плаћања).

Сагласно одредбама члана 10. став 5. Правилника о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, број 89/20), прописано је да се на рачуну 103 - Алат и ситан инвентар, исказује вредност залиха алата и ситног инвентара који се у целини отписују у моменту давања на коришћење (као што су ситан инвентар, ауто -

гуме и амбалажа, ако се у целини отписују у извештајном периоду). Дакле, овај принцип је применљив на све залихе у групи 10 у смислу преноса на расходе у групи 51 (Трошкови материјала и енергије), осим ако је реч о материјално значајним залихама материјала које се могу пописати без прекомерних трошкова и напора (што није конкретан случај из захтева).

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

1. Према нашем мишљењу описани начин признавања расхода материјала у Билансу успеха и евидентирања залиха материјала у потпуности је у складу са Законом и Правилником за микро и друга правна лица.

Наиме, према нашем разумевању захтева, трошкови материјала евидентирани су на основу исправних улазних фактура добављача, као и извештаја о попису у току године за трошење залиха пренетих из претходног периода и редовног годишњег пописа за формирање новог салда залиха материјала на крају године (сторнирањем вишка расхода). У ситуацији када привредно друштво не води помоћне књиге/материјално књиговодство (што Закон омогућава), овакав начин сматрамо и теоријски и практично једини исправан за утврђивање залиха на дан Биланса стања и расхода залиха у Билансу успеха.

2. Овим путем истичемо да се наведени расходи материјала неспорно могу документовати улазним фактурама добављача и извештајем о попису, уколико поменута документа (рачуноводствене исправе) обухватају све податке потребне за књижење у пословним књигама друштва, тако да се из истих недвосмислено може сазнати основ, врста и садржај пословне промене на коју се односе. Додатно истичемо да су у пракси, нарочито код услужних делатности (попут делатности фризерских и козметичких салона из конкретног случаја), одређени расходи (нпр. потрошни материјал, креме, гелови и сл. – настали у пословне сврхе) нужно и директно везани за реализацију

прихода по основу пружених козметичких услуга те се исти морају посматрати у светлу начела узрочности прихода и расхода, у складу са Законом. Дакле, у циљу обезбеђивања правилног и веродостојног приказивања свих позиција у финансијским извештајима друштва, неопходно је да поменути расходи материјала буду благовремено (уз поштовање правичности и законитости рачуноводственог третмана поменутих расхода) евидентирани у пословним књигама друштва.

3. Према нашем мишљењу поменути разлози (друштво не поседује ни један од горе наведених докумената) нису основ за оспоравање и рачуноводствено признавање насталих расхода материјала на нивоу једне пословне године. Наиме, пре свега указујемо да обавеза прописивања норматива о количинама набављеног материјала који се троши за одређену врсту услуге није прописана сагласно рачуноводственим прописима, те стога није могуће од друштва захтевати да се евидентирање расхода материјала врши искључиво на основу поменутог норматива. Напротив, сматрамо да је рачуноводствено признавање расхода у укупном износу појединачног паковања прихватљив приступ у ситуацији када је вредност непотрошеног материјала у отвореним паковањима на дан Биланса стања нематеријална (што је процена руководства друштва у конкретном случају), а да је при томе прецизно мерење тог остатка или немогуће извршити или је неоправдано скупо за друштво.

Кад је реч о спецификацији услуга пружених у току целе године, мишљења смо да иста није релевантна за евидентирање расхода материјала, а свакако није прописана рачуноводственим прописима као обавезна. С обзиром да су све услуге које друштво пружа свакако исказане у фискалним рачунима који се налазе у Систему за управљање фискализацијом Пореске управе, ти подаци су већ доступни пореским органима укључујући прецизну спецификацију пружених услуга.

Што се тиче спецификације утрошеног материјала по врсти и количини, и овде сматрамо да сагласно рачуноводственим

прописима није прописана обавеза њеног састављања, а свакако није потребна (нити је услов) за исправно евидентирање расхода материјала у пословним књигама друштва.

На крају, сви преостали аргументи (утрошено време, спецификација услуга, коме су услуге пружене и сл.) нису услов са аспекта рачуноводствених прописа, нити њихово не поседовање може оспорити евидентиране износе расхода материјала у пословним књигама друштва.

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

Накнада за ово мишљење у вези са применом републичких прописа, у износу од 16.270,00 динара, наплаћена је од подносиоца захтева у складу са Законом о републичким административним таксама („Службени гласник РС“, бр. 43/03 са изменама и допунама) и Тарифом републичких административних такси, којом је такса за списе и радње органа у Републици Србији утврђена у одељку А, тарифни број 2.

ПОДСЕТНИК
ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ
У МАЈУ 2025. ГОДИНЕ

УРЕДБЕ	
Уредба о усклађивању номенклатуре Царинске тарифе за 2025. годину	Сл. гласник РС, бр. 43 од 22. маја 2025.
ОДЛУКЕ	
Одлука о измени Одлуке о образовању Комисије за праћење примене Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор	Сл. гласник РС, бр. 44 од 23. маја 2025.
ПРАВИЛНИЦИ	
Правилник о условима и поступку верификације играча код приређивача посебних игара на срећу преко средстава електронске комуникације	Сл. гласник РС, бр. 42 од 16. маја 2025. год.
Правилник о изменама и допунама Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларација и других образаца у царинском поступку	Сл. гласник РС, бр. 42 од 16. маја 2025. год.

Правилник о методологији за извршавање послова у складу са Законом о спречавању прања новца и финансирања тероризма	Сл. гласник РС, бр. 42 од 16. маја 2025. год.
Правилник о допунама Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларација и других образаца у царинском поступку	Сл. гласник РС, бр. 44 од 23. маја 2025. год.
Правилник о изменама и допунама Правилника о ближим условима за спровођење аудио и видео надзора, начину чувања документације и телесне заштите у играчници, спровођење видео надзора и чување документације у аутомат клубу, односно кладионици	Сл. гласник РС, бр. 45 од 28. маја 2025. год.
Правилник о садржини евиденција о основицама за обрачунавање и плаћање накнаде за приређивање посебних игара на срећу у играчницама и о садржини месечног обрачуна накнаде за приређивање тих игара	Сл. гласник РС, бр. 45 од 28. маја 2025. год.

Правилник о начину вођења евиденција и извештавања о примљеним уплатама, извршеним исплатама, као и оствареним улозима, односно добицима по аутомату	Сл. гласник РС, бр. 45 од 28. маја 2025. год.
Правилник о начину вођења евиденција и извештавања о примљеним уплатама, извршеним исплатама, као и оствареним улозима, односно добицима за свако уплатно-исплатно место у кладионици	Сл. гласник РС, бр. 45 од 28. маја 2025. год.
Правилник о начину вођења евиденција и извештавања о примљеним уплатама, извршеним исплатама, оствареним улозима и оствареним добицима за посебне игре на срећу преко средстава електронске комуникације	Сл. гласник РС, бр. 45 од 28. маја 2025. год.

CIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336

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

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