



Република Србија
Министарство финансија

БИЛТЕН

СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И
СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА ПРИМЕНУ
ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА



Број 5
мај 2021.
година LXI
ISSN 0354-3242

БИЛТЕН
СЛУЖБЕНА ОБЈАШЊЕЊА И СТРУЧНА МИШЉЕЊА ЗА
ПРИМЕНУ ФИНАНСИЈСКИХ ПРОПИСА

Број 5
мај 2021.
година LXI
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, министар финансија

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

Главни уредник
Ана Панчић
шеф Одсека за односе Министарства са јавношћу

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

Редакција
БИЛТЕН Службена објашњења и стручна мишљења
за примену финансијских прописа
Министарство финансија Републике Србије
Кнеза Милоша 20, 11000 Београд
Тел. 011/3642 659

Припрема и штампа
Штампарија Министарства финансија Републике Србије
Београд, Кнеза Милоша 20

| |
|---|
| Tel. 011/3642 659 bilten@mfin.gov.rs |
|---|

Билтен излази месечно.
Copyright © 2003-2021 by Министарство финансија Републике Србије
Сва права задржана.

САДРЖАЈ
ЈАВНИ ПРИХОДИ
ПОРЕЗИ

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман промета у случају када обвезник ПДВ набави добра, односно услуге из области грађевинарства за сврху уређења пословног простора који је у власништву другог обвезника ПДВ, његовог матичног друштва, при чему обвезник ПДВ који је извршио наведено улагање користи тај пословни простор без уговора у писаном облику и без обавезе плаћања накнаде у новцу 7
2. Право на одбитак ПДВ обрачунатог од стране претходног учесника у промету за први пренос права располагања на економски дељивој целини у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта – стану, који обвезник ПДВ набавља за потребе обављања пословних активности – као канцеларијски простор или за давање у закуп лицима која ће га користити за пословне потребе..... 11
3. Да ли је накнада штете коју оствари обвезник ПДВ на основу судског поравнања предмет опорезивања ПДВ?..... 14

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Да ли се расход који је обвезник исказао у својим пословним књигама по основу услуга пословног саветовања које му пружа
-

нерезидентно матично правно лице признаје у пореском билансу обвезника? 15

2. Могућност корекције финансијских извештаја обвезника (услед материјално значајне грешке) и, с тим у вези, њеног евентуалног утицаја на висину опорезиве добити у пореском билансу обвезника..... 17

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Иницијатива за измену закона којим су уређени порези на имовину у делу који се односи на дефинисање корисне површине станова у поткровљу 23

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Годишњи порез на доходак грађана за физичка лица – резиденте Републике Србије који су упућени на рад у иностранство од стране домаћег послодавца 25

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. а) Да ли право коришћења земљишта треба да буде евидентирано као имовина у складу са МРС 38 – *Нематеријална имовина* или у складу са МСФИ 16 – *Лизинг*, тј. да ли долази до промене рачуноводственог третмана права коришћења земљишта при првој примени МСФИ 16 – *Лизинг*?..... 31

б) Уколико право коришћења земљишта треба да буде признато у складу са МСФИ 16 као финансијски лизинг, по којој вредности признати ово право коришћења као имовину и обавезу по основу лизинга, као и на који период?31

ПОДСЕТНИК

Финансијски прописи донети у мају 2021. године.....41

Ј А В Н И П Р И Х О Д И

ПОРЕЗИ

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. Порески третман промета у случају када обвезник ПДВ набави добра, односно услуге из области грађевинарства за сврху уређења пословног простора који је у власништву другог обвезника ПДВ, његовог матичног друштва, при чему обвезник ПДВ који је извршио наведено улагање користи тај пословни простор без уговора у писаном облику и без обавезе плаћања накнаде у новцу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-438/2021-04 од 28.5.2021. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ има право да ПДВ, који му је обрачунат од стране претходног учесника у промету за промет добара и услуга, одбије као претходни порез, уз испуњење прописаних услова – да поседује потребну документацију (рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са прописима којима се уређује опорезивање потрошње ПДВ), као и да предметна добра и услуге користи или ће их користити за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији. Такође, право на одбитак претходног пореза

може да оствари и обвезник ПДВ – порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, уз испуњење услова наведених у члану 28. став 5. тачка 1) Закона (да је обрачунао ПДВ у складу са Законом и да примљена добра или услуге користи за промет са правом на одбитак претходног пореза). С тим у вези, у случају када обвезник ПДВ набави добра, односно услуге из области грађевинарства за сврху уређења пословног простора који је у власништву другог обвезника ПДВ, његовог матичног друштва, при чему обвезник ПДВ који је извршио наведено улагање, према наводима из вашег захтева, користи тај пословни простор без уговора у писаном облику и без обавезе плаћања накнаде у новцу, обвезник ПДВ – корисник пословног простора има право на одбитак претходног пореза по том основу у складу са Законом. Међутим, у наведеном случају, према нашем мишљењу, постоји и обавеза обрачунавања ПДВ за промет добара, односно услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона који је обвезник ПДВ – корисник пословног простора, у својству финансијера, извршио обвезнику ПДВ – матичном друштву. Основица за обрачунавање ПДВ утврђује се у складу са чланом 17. став 5. Закона.

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

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

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

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).

Прометом услуга, у смислу овог закона, сматра се и предаја добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала наручиоца (члан 5. став 3. тачка 3) Закона).

У складу са одредбом члана 10. став 1. тачка 1) Закона, порески дужник, у смислу овог закона, је обвезник који врши опорезиви промет добара и услуга, осим када обавезу плаћања ПДВ у складу са овим чланом има друго лице.

Одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара и услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет извршен од стране обвезника ПДВ, ако је вредност тог промета већа од 500.000 динара без ПДВ (напомена: критеријум који се односи на вредност промета већу од 500.000 динара, без ПДВ, примењује се почев од 1.01.2021. године у складу са Законом).

Према члану 17. став 5. Закона, ако се накнада или део накнаде не остварују у новцу, већ у облику промета добара и услуга, основицом се сматра тржишна вредност тих добара и услуга на дан њихове испоруке у коју није укључен ПДВ.

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

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

- 1) који је опорезив ПДВ;

2) за који у складу са чланом 24. овог закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ.

3) који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици.

У складу са одредбама става 2. истог члана Закона, право на одбитак претходног пореза, обвезник може да оствари ако поседује:

1) рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом;

2) документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза.

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

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

2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

Право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1–3. овог члана (члан 28. став 4. Закона).

Право на одбитак претходног пореза, у складу са чланом 28. став 5. Закона, може да оствари и порески дужник:

1) из члана 10. став 1. тачка 3) и став 2. тач. 1)–5) овог закона, под условом да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да примљена добра и услуге користи за промет добара и услуга из става 1. овог члана;

2) из члана 10. став 2. тачка 6) овог закона, под условом да поседује рачун претходног учесника у промету у складу са овим законом, да је обрачунао ПДВ у складу са овим законом и да ће та добра и услуге користити за промет добара и услуга из става 1. овог члана.

Обвезник може да оствари право на одбитак претходног пореза у року од пет година од истека године у којој је стекао ово право (став 6. истог члана Закона).

2. Право на одбитак ПДВ обрачунатог од стране претходног учесника у промету за први пренос права располагања на економски дељивој целини у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта – стану, који обвезник ПДВ набавља за потребе обављања пословних активности – као канцеларијски простор или за давање у закуп лицима која ће га користити за пословне потребе

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-387/2021-04 од 13.5.2021. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), обвезник ПДВ има право да ПДВ, који му је обрачунат од стране претходног учесника у промету за промет добара и услуга, одбије као претходни порез, уз испуњење прописаних услова – да поседује прописану документацију (рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са прописима којима се уређује опорезивање потрошње ПДВ), као и да предметна добра и услуге користи или ће их користити за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији. С тим у вези, обвезник ПДВ има право да ПДВ који му је обрачунат од стране претходног учесника у промету за први пренос права располагања на економски дељивој целини у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта – стану, који набавља за потребе обављања

пословних активности – као канцеларијски простор или за давање у закуп лицима која ће га користити за пословне потребе (што значи да је реч о обављању делатности у оквиру које обвезник ПДВ врши промет са правом на одбитак претходног пореза), одбије као претходни порез, ако поседује рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са Законом. Међутим, уколико обвезник ПДВ набавља стан у циљу давања тог стана у закуп физичким лицима за стамбене потребе, нема право на одбитак ПДВ који му је обрачунат од стране претходног учесника у промету за први пренос права располагања на том стану.

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

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

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

Одредбом члана 25. став 2. тачка 4) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет услуга закупа станова, ако се користе за стамбене потребе.

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

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

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

У складу са одредбама става 2. истог члана Закона, право на одбитак претходног пореза, обвезник може да оствари ако поседује:

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

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

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

Право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1–3. овог члана (члан 28. став 4. Закона).

Обвезник може да оствари право на одбитак претходног пореза у року од пет година од истека године у којој је стекао ово право (став 6. истог члана Закона).

3. Да ли је накнада штете коју оствари обвезник ПДВ на основу судског поравнања предмет опорезивања ПДВ?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-417/2021-04 од 06.5.2021. год.)

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19 и 153/20, у даљем тексту: Закон), накнада штете није предмет опорезивања ПДВ. С тим у вези, у случају када обвезник ПДВ – продавац испоручи другом обвезнику ПДВ – купцу пољопривредне машине, за које је обвезник ПДВ – купац у потпуности исплатио купопродајну цену, при чему су на предметним машинама током коришћења уочени недостаци који су доводили до прекида њиховог функционисања и с тим у вези до трпљења штете обвезника ПДВ – купца, новчана средства која, у конкретном случају, оствари обвезник ПДВ – купац на основу судског поравнања, сматрају се накнадом штете, а не смањењем купопродајне цене.

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

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

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

ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Да ли се расход који је обвезник исказао у својим пословним књигама по основу услуга пословног саветовања које му пружа нерезидентно матично правно лице признаје у пореском билансу обвезника?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-515/2021-04 од 31.5.2021. год.)

Одредбом члана 6. став 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... и 153/20, у даљем тексту: Закон) прописано је да се опорезива добит утврђује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (МСФИ за МСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.

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

Према члану 7а тач. 1) и 8) Закона, на терет расхода не признају се трошкови који се не могу документовати, као и трошкови који нису настали у сврху обављања пословне делатности, ако овим законом није друкчије уређено.

Како произилази из садржине поднетог дописа, обвезник је закључио уговор о пословној сарадњи са својим нерезидентним

матичним правним лицем, по основу којег матично правно лице – пружалац услуге пословног саветовања, исте фактурише обвезнику. Како даље наводите у поднетом допису, матично правно лице је (због искуства, познавања тржишта, поседовања квалификованих кадрова са неопходним искуством из области пословања обвезника) пружањем услуге пословног саветовања значајно допринео побољшању свеукупног пословања обвезника, и то, како у делу производње, тако и у делу продаје. С тим у вези, поставило се питање да ли се расход који је обвезник исказао по основу наведених услуга у својим пословним књигама признаје у пореском билансу обвезника.

Сагласно наведеним законским одредбама, а имајући у виду да према наводима из дописа, услуге пословног саветовања нису могле бити пружене од стране обвезникових запослених (који не обављају такву врсту послова), већ искључиво од стране запослених у матичном правном лицу, при чему су исте значајно утицале на побољшање пословања обвезника, сматрамо да је расход, евидентиран у пословним књигама обвезника по основу предметних услуга, настао у сврху обављања пословне делатности, и да се, под условом да је адекватно документован, признаје у пореском билансу обвезника, сходно члану 7. став 1. Закона.

С обзиром да се у конкретном случају ради о трансакцијама између повезаних лица, напомињемо да је обвезник дужан да уз порески биланс поднесе и документацију о трансферним ценама у оквиру које ће, сагласно Закону и правилнику којим се уређују трансферне цене, заједно са трансакцијама по трансферним ценама (услуге пословног саветовања, у конкретном случају) посебно приказати вредност истих трансакција утврђених у складу са принципом „ван дохвата руке“.

2. Могућност корекције финансијских извештаја обвезника (услед материјално значајне грешке) и, с тим у вези, њеног евентуалног утицаја на висину опорезиве добити у пореском билансу обвезника

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-352/2021-04 од 19.5.2021. год.)

Одредбом члана 6. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01 ... 153/20, у даљем тексту: Закон) прописано је да је основица пореза на добит правних лица опорезива добит.

У смислу чл. 7. и 23. Закона, за утврђивање опорезиве добити признају се расходи и приходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима се уређује рачуноводство, осим оних расхода и прихода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.

У складу са чланом 16. став 1. Закона, на терет расхода признаје се отпис вредности појединачних потраживања која се у складу са прописима о рачуноводству и МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП исказују као приход, осим потраживања из члана 7а тачка 2) овог закона, под условом:

1) да се несумњиво докаже да су та потраживања претходно била укључена у приходе обвезника;

2) да су та потраживања у књигама пореског обвезника отписана као ненаплатива;

3) да порески обвезник пружи доказе да су потраживања утужена, односно да је покренут извршни поступак ради наплате потраживања, или да су потраживања пријављена у ликвидационом или стечајном поступку над дужником.

С обзиром да је давање одговора на питање да ли, у конкретном случају који сте навели у поднетом захтеву, постоји основ за корекцију финансијских извештаја по основу материјално значајних грешака, у надлежности Сектора за финансијски систем, исти се, по предметном питању, изјаснио на следећи начин:

„Законом о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19, 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 складу са одредбом члана 25. став 1. Закона, прописано је да за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, мала и средња правна лица примењују МСФИ за МСП.

У предметном захтеву, између осталог, наведено је следеће:

- Привредно друштво А је оснивач и једини члан привредног друштва Б, са 100% удела у том привредном друштву Б. Привредно друштво А и привредно друштво Б примењују усвојене рачуноводствене политике у складу са МСФИ за МСП.

- У току 2018. и 2019. године привредно друштво А је имало извесна новчана потраживања према привредном друштву Б. Привредно друштво А је на крају 2018. и 2019. године извршило

директан отпис тих потраживања према привредном друштву Б, при чему је такав отпис привредно друштво А признало као расход у пореском билансу у пореским периодима у којима је отпис извршен, сходно одредбама члана 16. ЗПДПЛ. На основу ових отписа потраживања код привредног друштва А, привредно друштво Б је извршило раскњижавање дуговања према свом оснивачу – привредном друштву А, и самим тим, ова дуговања нису била исказана као обавезе у финансијским извештајима привредног друштва Б за периоде 2018. и 2019. године.

- Надаље, налазом теренске контроле код привредног друштва А констатовано је да у тренутку директног отписа потраживања према привредном друштву Б, код привредног друштва А нису били испуњени услови из члана 16. ЗПДПЛ, с обзиром да привредно друштво А није поседовало доказ о утужености потраживања према привредном друштву Б.

- Сходно наведеном, привредном друштву А је решењем теренске контроле наложено плаћање пореских обавеза на име неоснованог признавања расхода у пореском билансу за 2018. и 2019. годину по напред наведеном основу (неосновано извршен отпис потраживања према привредном друштву Б, услед неиспуњености сва три услова прописана чланом 16. ЗПДПЛ).

- Привредно друштво А је извршило плаћање утврђене пореске обавезе сходно наведеном решењу пореске контроле.

- Привредно друштво А је потом доставило решење пореске контроле привредном друштву Б ради спровођења одговарајућих корекција у пословним књигама и финансијским извештајима привредног друштва Б, сходно налазу контроле код привредног друштва А, а у вези извршеног отписа потраживања према привредном друштву Б.

- Привредно друштво Б је извршило анализу достављеног решења Пореске управе и саставило интерни записник о утврђивању материјално значајне грешке у својим пословним књигама и финансијским извештајима, који се односи на неоснован

отпис потраживања које је привредно друштво А извршило према привредном друштву Б. Односно, имајући у виду решење Пореске управе које је издато привредном друштву А, привредно друштво Б је у свом интерном записнику констатовало да је то друштво очигледно неосновано извршило раскњижавање својих обавеза према оснивачу – привредном друштву А, у периодима када је оснивач – привредно друштво А извршило отпис потраживања према привредном друштву Б, односно да је раскњижавање код привредног друштва Б очигледно извршено неосновано.

- Привредно друштво Б намерава да на основу интерног записника о утврђивању материјално значајне грешке изврши корекцију својих финансијских извештаја (сходно нарочито ставовима 10.19. – 10.22. МСФИ за МСП), тако што ће исказати у њима обавезе које је то друштво имало према оснивачу – привредном друштву А, за чији отпис је Пореска управа решењем теренске контроле код привредног друштва А утврдила да нису били испуњени услови, а имајући у виду да је привредно друштво Б очигледно без основа извршило раскњижавање тих обавеза из својих пословних књига и да последично исте није приказало у својим финансијским извештајима.

- Исправка наведене материјално значајне грешке би била спроведена у 2021. години, корекцијом финансијских извештаја за 2020. годину, а саме грешке се односе на периоде 2018. и 2019. године.

Параграфом 10.19 МСФИ за МСП прописано је да су грешке из претходних периода пропусти и погрешна исказивања у финансијским извештајима ентитета за један или више претходних периода који настају услед некоришћења или погрешног коришћења поузданих информација које:

- (а) су биле доступне када су финансијски извештаји за те периоде били одобрени за објављивање; и

- (б) би било разумно очекивати да су могле бити прибављене

и узете у обзир у састављању и презентацији тих финансијских извештаја.

Такве грешке обухватају ефекте математичких грешака, грешака у примени рачуноводствених политика, прегледа или погрешних тумачења чињеница и криминалних радњи. У мери у којој је то изводљиво, ентитет треба да врши ретроактивну корекцију материјално значајних грешака из претходног периода у првом сету финансијских извештаја одобреном за објављивање након откривања тих грешака тако што ће:

(а) преправити упоредне износе за презентован(е) ранији(е) период(е) у којем(има) су се грешке догодиле; или

(б) ако се грешка догодила пре најранијег презентованог претходног периода, преправити почетна стања имовине, обавеза и капитала за најранији презентовани претходни период.

Имајући у виду претходно наведено, пре свега желимо да истакнемо да, према нашем разумевању предметног захтева, чињеница да је Пореска контрола Решењем установила да код матичног друштва А у тренутку директног отписа потраживања према привредном друштву Б (зависно правно лице) нису били испуњени услови из члана 16. 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 и 153/20), с обзиром да матично друштво није поседовало доказ о утужености потраживања према привредном друштву Б (зависно правно лице) и да самим тим није исправан Порески биланс (неосновано признати расходи), није од значаја са аспекта рачуноводства.

У сваком случају, према нашем мишљењу, ово не значи да матично друштво А није требало да врши отпис потраживања и да је направило грешку у свом финансијском извештају. Такође, то што је друштво А имало корекцију у свом Пореском билансу не обавезује привредно друштво Б (зависно правно лице) да оно врши

корективна књижења и исправку грешке у својим финансијским извештајима јер та чињеница није доказ да је привредно друштво Б направило грешку у свом финансијском извештају.

Дакле, уколико је у конкретном случају привредно друштво Б извршило отпис обавезе према матичном правном лицу у складу са усвојеним рачуноводственим политикама, сматрамо да није потребно да сада (на основу накнадног интерног записника) врши било какве корекције у својим пословним књигама, с обзиром да је поменута обавеза према матичном друштву већ раније (у финансијским извештајима за 2018. и 2019. годину) морала бити оприходована (претпостављамо преко рачуна 677 – Приходи од смањења обавеза).“

Додатно напомињемо да то да ли је потраживање наплативо или није, као и да ли треба вршити исправку или отпис одређеног потраживања представља питање професионалног просуђивања руководства привредног друштва, а не испуњености услова прописаних чланом 16. поменутог Закону о порезу на добит правних лица.

Имајући у виду да, сагласно наведеном мишљењу, обвезник – привредно друштво Б није дужно да, уколико је извршило отпис обавезе према матичном правном лицу у складу са усвојеним рачуноводственим политикама, врши (на основу накнадног интерног записника) било какве корекције у својим пословним књигама, с обзиром да је поменута обавеза према матичном друштву већ раније (у финансијским извештајима за 2018. и 2019. годину) морала бити оприходована, сматрамо да не постоји ни основ за поновно утврђивање опорезиве добити у пореском билансу обвезника за наведене године.

ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

1. Иницијатива за измену закона којим су уређени порези на имовину у делу који се односи на дефинисање корисне површине станова у поткровљу

(Мишљење Министарства финансија, бр. 07-00-00792/2020-04 од 06.5.2021. год.)

Према одредби члана 15. став 2. Закона о буџетском систему („Службени гласник РС“, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 93/12, 62/13, 63/13 – исправка, 108/13, 142/14, 68/15 – др. закон, 103/15, 99/16, 113/17, 95/18, 31/19, 72/19 и 149/20), пореским законом морају бити утврђени предмет опорезивања, основица, обвезник, пореска стопа или износ, сва изузимања и олакшице од опорезивања, као и начин и рокови плаћања пореза.

Према одредби члана 5. став 1. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02 – СУС, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон, 95/18, 99/18 – УС, 86/19 и 144/20, у даљем тексту: Закон), основица пореза на имовину за непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са тим законом.

Сагласно члану 6. став 1. Закона, један од елемената за утврђивање вредности непокретности која чини пореску основицу је корисна површина непокретности.

Према одредби члана 6. став 2. тачка 2) Закона, корисна површина објекта је збир подних површина између унутрашњих страна ободних зидова објекта (из које су искључене површине балкона, тераса, лођа, степеништа изван габарита објекта, неадаптираних таванских простора и простора у заједничкој недељивој својини свих власника посебних делова истог објекта, осим површине испод носећих зидова и носећих стубова који

пролазе кроз објекат који су истовремено посебан и заједнички део објекта), а за објекат који нема хоризонталну падну површину или ободне зидове корисна површина је површина његове вертикалне пројекције на земљиште.

Код утврђивања пореске основице законодавац је, у принципу, слободан тј. није обавезан да елементе за утврђивање пореске основице дефинише на начин како су дефинисани другим прописима.

Примера ради, одредбом члана 2. став 1. тачка 12) Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС“, бр. 72/09, 81/09 – исправка, 64/10–УС, 24/11, 121/12, 42/13–УС, 50/13–УС, 98/13–УС, 132/14, 145/14, 83/18, 31/19, 37/19 – др. закон и 9/20, у даљем тексту: Закон о планирању и изградњи) прописано је да бруто развијена грађевинска површина јесте збир површина свих надземних етажа објекта, мерених у нивоу подова свих делова објекта – спољне мере ободних зидова (са облогама, парапетима и оградама). Међутим, код дефинисања површине објекта за сврху опорезивања порезом на имовину елемент за опорезивање није површина објекта мерена у нивоу подова свих делова објекта – спољне мере ободних зидова (са облогама, парапетима и оградама), већ корисна површина – као површина из које су искључене површине испод ободних зидова (са облогама, парапетима и оградама), као и површине балкона, тераса и лођа, површина степеништа изван габарита објекта, површина неадаптираних таванских простора и простора у заједничкој недељивој својини свих власника посебних делова истог објекта.

С тим у вези, као што за сврху опорезивања законодавац у корисну површину није укључио све елементе који опредељују површину објекта у смислу Закона о планирању и изградњи, тако нема ни обавезу да површину која је елемент за одређивање вредности непокретности која чини пореску основицу, усагласи са Српским стандардом SRPSU.C2.100:2002, у коме су садржани базни подаци за израчунавање укупне цене грађења и одржавања објекта.

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Годишњи порез на доходак грађана за физичка лица – резиденте Републике Србије који су упућени на рад у иностранство од стране домаћег послодавца

(Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-570/2019-04 од 06.5.2021. год.)

Одредбом члана 7. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 44/21, у даљем тексту: Закон) прописано је да је обвезник пореза на доходак грађана резидент Републике Србије, за доходак остварен на територији Републике Србије (у даљем тексту: Република) и у другој држави.

Одредбом члана 13. став 1. Закона прописано је да се под зарадом сматра зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

Основицу пореза на зараде из чл. 13. до 14б овог закона чини исплаћена, односно остварена зарада (члан 15а став 1. Закона).

Основицу пореза на зараде чини зарада из члана 13. ст. 1. и 3, чл. 14. до 14б и члана 15б овог закона, умањена за износ од 18.300 динара (неопорезиви износ је у примени од 1. јануара 2021. године) месечно за лице које ради са пуним радним временом (члан 15а став 2. Закона).

Одредбом члана 15б став 1. Закона прописано је да за физичка лица – резиденте Републике који су упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица – резиденте Републике, основицу

пореза на зараде чини износ зараде коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду остварили у Републици на истим или сличним пословима.

Годишњи порез на доходак грађана, према одредби члана 87. став 1. тачка 1) Закона, плаћају физичка лица која су у календарској години остварила доходак већи од троструког износа просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Републици у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике, и то резиденти Републике за доходак остварен на територији Републике и у другој држави.

Према одредби члана 87. став 2. Закона, дохотком из става 1. тог члана сматра се годишњи збир:

- 1) зарада из чл. 13. до 15б овог закона;
- 2) опорезивог прихода од самосталне делатности из члана 33. став 2. и члана 40. овог закона;
- 3) опорезивог прихода од ауторских и сродних права и права индустријске својине из чл. 55. и 60. овог закона;
- 4) опорезивог прихода од непокретности из члана 65в овог закона;
- 5) опорезивог прихода од давања у закуп покретних ствари из члана 82. ст. 3. и 4. овог закона;
- 6) опорезивог прихода спортиста и спортских стручњака из члана 84а овог закона;
- 6а) опорезивог прихода од пружања угоститељских услуга из члана 84б овог закона;
- 7) опорезивих других прихода из члана 85. овог закона;
- 8) прихода по основима из тач. 1) до 6) и тачке 7) овог става, остварених и опорезованих у другој држави за обвезнике из става 1. тачка 1) овог члана.

Одредбом члана 87. став 3. Закона прописано је, поред осталог, да се зараде из става 2. тачка 1) овог члана и опорезиви

приходи из тачке 2) тог става у вези са чланом 40. овог закона и тач. 3), 6) и 7) тог става умањују за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање плаћене на те приходе у Републици на терет лица које је остварило зараду, односно опорезиве приходе.

Приходи из члана 87. став 2. тачка 8) Закона умањују се за порез плаћен у другој држави (члан 87. став 5. Закона).

Према одредби члана 87. став 6. Закона, доходак за опорезивање чини разлика између дохотка утврђеног у складу са ст. 2. до 5. овог члана и неопорезивог износа из става 1. овог члана.

Чланом 14. 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 и 44/21) прописано је да је основица доприноса за упућене раднике, ако нису обавезно осигурани по прописима државе у коју су упућени или ако међународним уговором није друкчије одређено, као и за послодавце, износ зараде коју би у складу са законом, општим актом и уговором о раду, остварили у Републици на истим или сличним пословима, с тим да основица доприноса не може бити нижа од двоструке најниже месечне основице доприноса из члана 37. овог закона.

Правилником о пореској пријави за порез по одбитку („Службени гласник РС“, бр. 74/13, 118/13, 66/14, 71/14 – исправка, 14/16, 21/17, 20/18, 104/18 и 96/19, у даљем тексту: Правилник) прописује се садржина потврде о плаћеном порезу по одбитку која се издаје на Обрасцу ППП-ПО – Потврда о плаћеним порезима и доприносима по одбитку за 20__ годину (у даљем тексту: Образац ППП-ПО), сагласно члану 1. тачка 3) Правилника.

Према одредби члана 18. став 3. тачка 2) Правилника, у Образац ППП-ПО, у делу 3. Подаци о опорезивим приходима из којих је исплатилац обуставио и платио порезе по одбитку, под

редним бројем 3.2 Бруто приход, уноси се податак о износу бруто прихода.

У поље под редним бројем 5.1 Напомена – уколико је износ зараде из чл. 13. до 14б Закона, коју је исплатилац прихода/ послодавац исплатио физичком лицу – резиденту Републике који је упућен у иностранство ради обављања послова за правна лица – резиденте Републике, виши од износа исказаног на редном броју 3.2 Бруто приход, овде се исказује износ те разлике (члан 18. став 5. Правилника).

Имајући у виду наведене одредбе, основицу пореза на зараде за физичка лица – резиденте Републике који су упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица – резиденте Републике, чини износ зараде коју би у складу са законом, општим актом и уговором о раду остварили у Републици на истим или сличним пословима.

За физичко лице – резидента Републике који је упућен у иностранство ради обављања послова за правно лице – резидента Републике, у Обрасцу ППП-ПО, под редним бројем 3.2 Бруто приход, уноси износ зараде коју би у складу са законом, општим актом и уговором о раду тај запослени остварио у Републици радећи на истим или сличним пословима, који износ зараде у себи садржи порез и доприносе који се из зараде плаћају на терет запосленог. Дакле, у Обрасцу ППП-ПО, под редним бројем 3.2 Бруто приход, по основу зараде физичког лица – резидента Републике који је упућен у иностранство ради обављања послова за правно лице – резидента Републике, уноси се износ зараде сагласно члану 15б Закона. У случају да је износ зараде из чл. 13. до 14б Закона, коју је послодавац исплатио запосленом – физичком лицу резиденту Републике који је упућен у иностранство ради обављања послова за правно лице – резидента Републике, виши од износа који је као бруто износ зараде

исказан на редном броју 3.2 Бруто приход (износ зараде сагласно члану 156 Закона), тада се у Обрасцу ППП-ПО у поље под редним бројем 5.1 Напомена, исказује износ те разлике.

У вези са годишњим порезом на доходак грађана, како је предмет опорезивања тим порезом и зарада, за физичко лице – резидента Републике који је упућен у иностранство ради обављања послова за правно лице – резидента Републике, предмет опорезивања годишњим порезом на доходак грађана је зарада сагласно члану 156 Закона (зарада коју би у складу са законом, општим актом и уговором о раду остварио у Републици на истим или сличним пословима код послодавца – резидента Републике) по основу које су плаћени порез и доприноси за обавезно социјално осигурање.

Како се у доходак за опорезивање годишњим порезом урачунавају одређене врсте прихода остварене у календарској години за коју се утврђује годишњи порез, који приходи су предмет опорезивања порезом на доходак грађана приликом њиховог остваривања, с тим у вези приход, односно део прихода на који се не плаћа порез (нпр. услед изузимања од опорезивања, примене пореског ослобођења, примене неопорезивог износа) не урачунава се у доходак који се опорезује годишњим порезом. Сходно томе, по основу зараде физичког лица – резидента Републике који је упућен у иностранство ради обављања послова за правно лице – резидента Републике, у износ зараде која се опорезује годишњим порезом не урачунава се износ исказан у Обрасцу ППП-ПО под редним бројем 5.1 Напомена, као део зараде који је виши од износа зараде из члана 156 Закона и који се као такав не опорезује порезом на зараду.

Имајући у виду да је обвезник годишњег пореза на доходак грађана резидент за доходак остварен на територији Републике и у другој држави, физичко лице – резидент Републике упућен у иностранство ради обављања послова за правно лице – резидента

Републике (за ког упућеног радника послодавац – резидент Републике плаћа порез сагласно члану 15б Закона), који оствари приход од страног правног лица код кога је упућен на рад (у конкретном случају, код кога физичко лице није у радном односу и које страно правно лице није повезано лице са послодавцем – резидентом Републике код кога је упућени радник у радном односу), сагласно Закону, обвезник је пореза на доходак грађана по основу тог прихода (оствареног од страног правног лица) и тај приход, уколико је предмет опорезивања и годишњим порезом на доходак грађана, урачунава се у основицу годишњег пореза на доходак грађана.

Ф И Н А Н С И Ј С К И С И С Т Е М

РАЧУНОВОДСТВО

1. а) Да ли право коришћења земљишта треба да буде евидентирано као имовина у складу са МРС 38 – *Нематеријална имовина* или у складу са МСФИ 16 – *Лизинг*, тј. да ли долази до промене рачуноводственог третмана права коришћења земљишта при првој примени МСФИ 16 – *Лизинг*?

б) Уколико право коришћења земљишта треба да буде признато у складу са МСФИ 16 као финансијски лизинг, по којој вредности признати ово право коришћења као имовину и обавезу по основу лизинга, као и на који период?

(Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00305/2021-16 од 22.4.2021. год.)

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

Одредбама члана 2. тачка 4) Закона, прописано је да су Међународни стандарди финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), у смислу овог закона: Концептуални оквир за

финансијско извештавање (Conceptual Framework for Financial Reporting), Међународни рачуноводствени стандарди – МРС (International Accounting Standards – IAS), Међународни стандарди финансијског извештавања – МСФИ (International Financial Reporting Standards – IFRS), тумачења издата од стране Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC), чији је превод утврдило и објавило министарство надлежно за послове финансија (у даљем тексту: Министарство).

Одредбама члана 24. Закона прописано је да 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 предметном захтеву који нам је достављен, између осталог, наведено је следеће:

- у мишљењу Министарства финансија бр: 463-01-00179/08-16 од 24.06.2008. године (у даљем тексту: мишљење Министарства финансија) било је наведено следеће: ... „закуп градског грађевинског земљишта на основу закљученог уговора са Дирекцијом за градско грађевинско земљиште на 99 година, који је плаћен у једнократном износу, представља нематеријално улагање, сагласно параграфу 12 (а) и (б) МРС 38 – *Нематеријална имовина*“;

- у конкретном случају, предметног привредног друштва (у даљем тексту: Друштво), право коришћења земљишта није стечено на основу закљученог уговора са Дирекцијом за градско грађевинско земљиште на 99 година уз накнаду, већ је право коришћења стечено знатно раније у односу на случај друштва из мишљења Министарства финансија, без било каквог уговора, и без плаћања накнада по том основу. Узимајући у обзир мишљење Министарства

финансија и параграфе 12 (а) и (б) МРС 38 – *Нематеријална имовина* на које упућује, право коришћења земљишта које припада Друштву задовољава критеријуме како би се сматрало препознатљивом имовином у складу са МРС 38 – *Нематеријална имовина*.

У вези са постављеним питањима, у наставку су дати одговори по хронолошком редоследу:

а) У параграфу 4.6 *Концептуалног оквира за финансијско извештавање* прописано је да је приликом оцењивања да ли ставка испуњава дефиницију имовине, обавезе или капитала, потребно обратити пажњу на њену основну суштину и економску реалност, а не само на њен правни облик. На тај начин, на пример, у случају финансијског лизинга суштину и економска реалност јесте да корисник лизинга стиче економске користи од коришћења имовине која је предмет лизинга у току већег дела његовог корисног века, у замену за прихватање обавезе да за то плати износ који је приближно једнак фер вредности имовине и припадајућу финансијску накнаду. Стога, из финансијског лизинга настају ставке које испуњавају дефиницију имовине и обавезе и које се признају као такве у Билансу стања корисника лизинга.

Даље, у параграфу 4.12 *Концептуалног оквира* прописано је да је много имовине, на пример, потраживања и некретнине, повезано са законским правима, укључујући и право власништва. У одређивању постојања имовине, право власништва није од суштинске важности; на овај начин, на пример, некретнина која је под лизингом је имовина ако ентитет контролише користи чије притицање је очекивано од некретнине. Иако је капацитет ентитета да контролише користи углавном последица законских права, одређена ставка и поред тога може да задовољи дефиницију имовине упркос томе што не постоји правна контрола. На пример, знање стечено из развојне активности може да задовољи дефиницију имовине када, услед чувања тајности таквог знања, ентитет контролише користи

чије се притицање очекује по том основу.

Имајући у виду претходно наведене одредбе *Концептуалног оквира*, као и одредбе свих МРС и МСФИ, мишљења смо да је у зависности од конкретних околности могуће да право коришћења земљишта буде евидентирано у складу са МРС 2 – *Залихе*, МРС 16 – *Некретнине, постројења и опрема*, МРС 40 – *Инвестиционе некретнине*, МСФИ 5 – *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања* и МСФИ 16 – *Лизинг*, а обвезници су дужни да утврде који је стандард примењив у конкретном случају.

У параграфу 6 МРС 2 – *Залихе*, дефинисано је да су залихе средства:

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

(б) у процесу производње да би се продала у редовном пословању; или

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

У складу са наведеним, а имајући у виду да није могуће трговати правом на коришћење земљишта у јавној својини, већ само преносити га заједно са објектом изграђеним на њему, право на коришћење земљишта у јавној својини је у делокругу МРС 2 уколико се држи заједно са објектима на том земљишту ради продаје у редовном пословању или уколико се на том земљишту граде објекти намењени продаји у редовном пословању.

У параграфу 5 МРС 40 – *Инвестиционе некретнине* дефинисано је да је инвестициона некретнина – некретнина (земљиште или објекат – или део објекта или обоје) која се држи (од стране власника или корисника лизинга као имовина са правом коришћења) у циљу остваривања прихода од закупнине или пораста вредности капитала или и једног и другог, а не за:

(а) коришћење у производњи или набавци добара или услуга или у административне сврхе; или

(б) продају у редовном току пословања.

Другим речима, уколико право на коришћење земљишта у јавној својини испуњава наведену дефиницију инвестиционе некретнине – оно се евидентира као инвестициона некретнина без обзира да ли је реч о лизингу у складу са МСФИ 16. Ипак, и када је реч о инвестиционој некретнини, неопходно је да се утврди да ли је у конкретном случају реч о лизингу да би се исправно одмеравале, приказивале и обелодањивале повезане ставке обавеза. Наиме, уколико не би била реч о лизингу, извесно је да би била реч о обавезама у делокругу МСФИ 9 – *Финансијски инструменти*, које су настале по основу трансакције продаје у складу са МСФИ 15 – *Приход од уговора са купцима*.

У параграфу 6 МРС 16 – *Некретнине, постројења и опрема* дефинисано је да су некретнине, постројења и опрема материјалне ставке које се:

(а) држе за коришћење у производњи производа или испоруци добара или услуга, за изнајмљивање другима или за административне сврхе; и

(б) за које се очекује да ће се користити дуже од једног обрачунског периода.

Имајући у виду све претходно наведене одредбе, закључујемо да је право на коришћење земљишта у јавној својини у делокругу МРС 16 уколико није реч о залихи у складу са МРС 2, инвестиционој некретнини у складу са МРС 40 или имовини с правом коришћења у складу са МСФИ 16.

Другим речима, уколико се утврди да није реч о залихи или инвестиционој некретнини – потребно је да се размотри да ли је у конкретном случају реч о некретнини у делокругу МРС 16 или имовини с правом коришћења у делокругу МСФИ 16. Из тог разлога, у наставку су дата разматрања уз претпоставку да је доказано да није реч о залихи или инвестиционој некретнини.

Према параграфу 9 МСФИ 16 – *Лизинг*, на дан закључења уговора ентитет треба да процени да ли уговор представља уговор о

лизингу, односно да ли садржи елементе лизинга. Уговор је уговор о лизингу, односно садржи елементе лизинга уколико се њиме уступа право контроле над коришћењем одређене имовине током датог периода у замену за накнаду.

У складу са наведеним, потребно је у сваком конкретном случају размотрити да ли је:

1. идентификована (прецизно одређена) имовина (земљиште) која је предмет уговора;
2. пренето право контроле над коришћењем те имовине;
3. уговорен период у коме је пренето право контроле над коришћењем те имовине;
4. уговорена накнада за право контроле над коришћењем те имовине.

Полазећи од трећег услова да је уговорен период у коме је пренето право контроле над коришћењем те имовине – закључујемо да у случају права на коришћење земљишта у јавној својини на неодређени период није реч о лизингу у делокругу МСФИ 16, већ најчешће о земљишту у делокругу МРС 16.

Међутим, уколико је реч о праву на коришћење земљишта у јавној својини на одређени период (попут 99 година у случају из питања) – најчешће ће бити испуњени наведени први, трећи и четврти услов – па уколико је у конкретном случају пренето право контроле над коришћењем те имовине – реч је о лизингу у делокругу МСФИ 16.

С друге стране, уколико је пренета контрола над самим земљиштем – реч је о некретнини у делокругу МРС 16.

Напомињемо да се одредбе МСФИ 5 – *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања* свакако примењују и на право на коришћење земљишта у јавној својини у смислу да оно може бити стално средство које се држи за продају или део групе за отуђење – што ће свакако зависити од претходног евидентирања, односно класификације у складу са претходним објашњењима.

У параграфу 8 МРС 38 – *Нематеријална имовина*, дефинисано је да је нематеријална имовина немонетарна имовина без физичке суштине која се може идентификовати. Имајући у виду да је економска суштина прибављања права на коришћење земљишта у јавној својини у коришћењу самог земљишта, као и да земљиште неспорно има физичку суштину – мишљења смо да право на коришћење земљишта не може бити нематеријална имовина у складу са МРС 38.

Имајући у виду све претходно наведено, као и информације из предметног захтева, сматрамо да није могуће дати прецизно мишљење о исправном рачуноводственом евидентирању права коришћења земљишта у конкретном случају, већ би обвезник (Друштво) требало да примени горе наведена објашњења и утврди који је стандард примењив у овом случају.

б) Одговор на друго питање дајемо уз претпоставку да се у складу са претходним објашњењима закључи да у конкретном случају постоји лизинг у складу са МСФИ 16.

С тим у вези, додатно истичемо да одређене специфичности ипак могу да постоје у вези са почетном применом МСФИ 16 у зависности од тога да ли је конкретни лизинг у складу са МРС 17 претходно евидентиран као финансијски или оперативни лизинг, а ради се о општим одредбама из Прилога Ц МСФИ 16.

Када је реч о новостеченом праву на коришћење земљишта у јавној својини које је лизинг у складу са МСФИ 16, набавна вредност земљишта као имовине с правом коришћења у складу са параграфом 24 МСФИ 16 укључује:

(а) износ почетно одмерене обавезе по основу лизинга, како је описано у параграфу 26;

(б) сва плаћања по основу лизинга извршена на дан или пре првог дана трајања лизинга, умањено за све евентуалне примљене подстицаје у вези са лизингом;

(ц) све почетне директне трошкове које је узроковао корисник лизинга; и

(д) процену трошкова које ће корисник лизинга имати приликом демонтаже и уклањања имовине која је предмет лизинга, обнављања локације на којој се имовина налази или враћања имовине у стање одређено условима уговора о лизингу, осим ако ти трошкови нису настали за потребе производње залиха.

Обавеза за наведене трошкове по корисника лизинга настаје с првим даном трајања лизинга или као последица коришћења имовине која је предмет лизинга током одређеног периода.

Другим речима, набавна вредност ове имовине с правом коришћења ће уобичајено укључивати:

- почетну накнаду која се не дисконтује уколико је плаћена пре или најкасније на први дан трајања лизинга што је датум од ког давалац лизинга (држава) ставља кориснику лизинга (обвезнику) на располагање имовину која је предмет лизинга (земљиште) и

- износ почетно одмерене обавезе по основу лизинга – што су дисконтована сва будућа плаћања у вези са тим лизингом (уколико их има).

Напомињемо да уколико се очекује да ће обвезник извршити конверзију права коришћења у право власништва – накнада за конверзију представља накнаду за откуп предмета лизинга у складу са МСФИ 16 – која се обухвата у складу са параграфом 27 МСФИ 16.

У складу са параграфом 29 МСФИ 16, након првог дана трајања лизинга, корисник лизинга имовину са правом коришћења одмерава по моделу набавне вредности, осим у случају да примењује неки од модела одмеравања из параграфа 34 и 35, односно модел фер вредности у складу са МРС 40 или модел ревалоризације у складу са МРС 16.

Сагласно параграфу 30 МСФИ 16, код примене модела набавне вредности, корисник лизинга треба да одмерава имовину са правом коришћења по набавној вредности:

(а) умањеној за сваку евентуалну акумулирану амортизацију и губитке од умањења вредности; и

(б) усклађеној за евентуална поновна одмеравања обавезе по основу лизинга из параграфа 36(ц).

У складу са параграфом 31 МСФИ 16, корисник лизинга треба да код амортизације имовине са правом коришћења примењује захтеве у погледу амортизације из МРС 16 – *Некретнине, постројења и опрема*, уз уважавање захтева из параграфа 32.

У складу са параграфом 32 МСФИ 16, уколико се лизингом преноси власништво над имовином која је предмет лизинга на корисника лизинга до краја трајања лизинга, односно уколико набавна вредност те имовине са правом коришћења указује на то да ће корисник лизинга искористити опцију откупа, корисник лизинга имовину која је предмет лизинга амортизује од првог дана трајања лизинга до краја корисног века трајања имовине. У свим другим случајевима, корисник лизинга имовину са правом коришћења амортизује од првог дана трајања лизинга до краја њеног корисног века трајања или до истека периода лизинга, који год од тих датума буде раније.

Другим речима, само уколико обвезник процењује да никада неће извршити конверзију права коришћења у право власништва, већ да ће по истеку уговора вратити, односно напустити конкретно земљиште – потребно је да обрачунава амортизацију те имовине с правом коришћења од првог дана трајања лизинга до истека периода лизинга.

У супротном, ова имовина са правом коришћења се евентуално амортизује у складу са МРС 16, односно у највећем броју случајева се не амортизује, осим уколико је реч о неком од специфичних случајева описаних у параграфима 58 и 59 МРС 16.

На крају, желимо да укажемо да је, сагласно члану 43. став 2. Закона, за истинито и поштено приказивање редовног годишњег финансијског извештаја и годишњег извештаја о пословању, односно консолидованог годишњег финансијског извештаја и консолидованог годишњег извештаја о пословању правног лица прописана колективна одговорност (законског заступника, органа управљања, надзорног органа и лица које саставља финансијске извештаје делујући у оквиру надлежности које су им законом и интерном регулативом правног лица односно предузетника додељени), односно у конкретном случају Друштво је у обавези да састави финансијске извештаје у складу са МСФИ, док је крајња одговорност ревизора да потврди, односно изрази мишљење о усклађености тих финансијских извештаја са МСФИ.

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

ПОДСЕТНИК

ФИНАНСИЈСКИ ПРОПИСИ ДОНЕТИ У МАЈУ 2021. ГОДИНЕ

| ЗАКОНИ | |
|--|--|
| Закон о измени Закона о акцизама | <i>Сл. гласник РС</i> , бр. 53 од 28. маја 2021. |
| УРЕДБЕ | |
| Уредба о подстицајним мерама за имунизацију и спречавање и сузбијање заразне болести COVID-19 | <i>Сл. гласник РС</i> , бр. 46 од 07. маја 2021. |
| Уредба о усклађивању номенклатуре Царинске тарифе за 2021. годину | <i>Сл. гласник РС</i> , бр. 50 од 18. маја 2021. |
| Уредба о утврђивању Програма подршке раду ноћних барова и ноћних клубова због потешкоћа у пословању проузрокованих епидемијом болести COVID-19 изазване вирусом SARS-CoV-2 | <i>Сл. гласник РС</i> , бр. 51 од 21. маја 2021. |
| Уредба о допуни Уредбе о подстицајним мерама за имунизацију и спречавање и сузбијање заразне болести COVID-19 | <i>Сл. гласник РС</i> , бр. 54 од 31. маја 2021. |

| ПРАВИЛНИЦИ | |
|---|---|
| Правилник о изменама и допунама Правилника о облику, садржини, начину подношења и попуњавања декларације и других образаца у царинском поступку | <i>Сл. гласник РС, бр. 49 од 14. маја 2021.</i> |
| Правилник о начину размене података, начину пријаве за добијање додатне новчане помоћи и начину исплате додатне новчане помоћи | <i>Сл. гласник РС, бр. 53 од 28. маја 2021.</i> |
| ОДЛУКЕ | |
| Одлука о образовању Координационог тела за праћење реализације имплементације Централног информационог система за обрачун зарада у јавном сектору | <i>Сл. гласник РС, бр. 51 од 21. маја 2021.</i> |

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