

ISSN 0556-1590



ПРИВРЕДНИ САВЕТНИК

ЧАСОПИС ЗА РАЧУНОВОДСТВО И ПОСЛОВНЕ ФИНАНСИЈЕ



5 и 6

Београд - 2026

МАЛИ ПОСЛОВНИ ПРОГРАМИ

Финансијско рачуноводство

Обрачун зарада и накнада

Робно материјално књиговодство

Управљање људским ресурсима

Фактурисање и обрачун ПДБа

Налог за службени пут

Платни промет и благајне

Обрачун камате

Вођење основних средстава

Магацинско пословање

Вођење производње

Евиденција возила

- УСАГЛАШЕН СА ИЗМЕНАМА
ЗАКОНА И ПРАВИЛНИКА О ПДВ
- ПОДРЖАВА РЕГИСТРОВАЊЕ
ФАКТУРА У СЕФ



РЕДАКЦИЈА: Иван Антић, Снежана Анђић, др Петар Бабић, Весна Боровић, Никола Јеринић, Данијела Крајић Дамјановић, Горан Лазовић, др Милан Неговановић, Тијана Павловић и Душан Поповић

ИЗДАВАЧ: ПРИВРЕДНИ САВЕТНИК, д.о.о., Београд, Булевар краља Александра бр. 86
Поштански фах 504.

Текући рачуни: 205-5686-05, 170-900-30, 160-186875-14 и 220-135317-86

СЛУЖБА ОБЈАШЊЕЊА ПРОПИСА, тел.: 011-3209-600

СЛУЖБА ПРЕТПЛАТЕ, тел. 011-3209-630, e-mail: pretplataps@privsav.rs

ТЕХНИЧКА ПОДРШКА, тел. 011-3209-650, e-mail: onlinpodrska@privsav.rs

УРЕДНИК ПЕРИОДИЧНИХ ПУБЛИКАЦИЈА

Горан Лазовић, тел. 32-09-620

ЛЕКТОР

Саво Пешут

ОДГОВОРНИ УРЕДНИК

Иван Антић, тел. 32-09-667, e-mail: privrednis@privsav.rs

Адреса сајта на Интернету: www.privsav.rs

САДРЖАЈ:

Стр.

АКТУЕЛНОСТИ И НОВИ ПРОПИСИ

Давања поводом Дана жена – 8. марта – Весна Боровић ----- 5

АКЦИЗА

Питања и одговори из области акциза – Весна Боровић----- 12

ПОРЕЗ НА ДОБИТ – ПОРЕСКИ БИЛАНС

Уводне напомене у вези са утврђивањем пореза на добит за 2025. годину –
др Милан Неговановић ----- 15

Утврђивање основице пореза на добит на Обрасцу ПБ 1 за 2025. годину –
др Милан Неговановић ----- 17

Пореско признавање исправке и отписа потраживања – Весна Боровић----- 37

Пореско признавање расхода по основу зарада и других примања запослених –
Весна Боровић ----- 53

Признавање расхода донација и хуманитарне помоћи у Пореском билансу –
Душан Поповић ----- 65

Признавање расхода по основу новчаних казни, уговорних казни и пенала у
пореском билансу – Душан Поповић ----- 76

Признавање у Пореском билансу трошкова поступка принудне наплате пореза и
других дуговања и трошкова прекршајних поступака – Душан Поповић ----- 81

Репрезентација на супрот рекламе и пропаганде – критеријуми за разликовање и
третман у пореском билансу – Душан Поповић ----- 87

Капитални добици и губици које остваре резидентна правна лица – Душан Поповић –	97
Недокументовани трошкови и расходи који нису за обављање делатности као порески непризнати расходи – др Милан Неговановић –	112
Одложена пореска средства и одложене пореске обавезе (одложени порези) – Весна Боровић –	126

ПОРЕЗ НА ДОБИТ – ПОРЕСКА ПРИЈАВА И ПОРЕСКИ КРЕДИТ

Образац ПДП (обрачун пореза на добит, пореских подстицаја и аконтација за правна лица која састављају Образац ПБ 1) – Душан Поповић –	150
Пореско ослобођење по основу улагања на рок од десет година (Обрасци СУ и СУ 1) – Душан Поповић –	154
Двоструко признавање трошкова истраживања и развоја у пореском билансу – др Милан Неговановић –	171
Порески кредит за улагање у капитал новооснованог привредног друштва које обавља иновациону делатност – др Милан Неговановић –	185
Изузимање 80% квалификованог прихода из основице пореза на добит – др Милан Неговановић –	193
Порески кредит по основу пореза на капитални добитак плаћен у другој држави у складу са чланом 53б Закона о порезу на добит правних лица – Душан Поповић –	204
Порески кредит по основу пореза по одбитку плаћеног у другој држави на приходе по основу камата, ауторских накнада, дивиденди, давања у закуп покретних и непокретних ствари и услуга – Душан Поповић –	208
Порески кредит по основу добити домаћег привредног друштва остварене преко огранка у иностранству – Душан Поповић –	213
Порески кредит по основу пореза на добит и пореза по одбитку на дивиденде плаћених у другој држави – Душан Поповић –	224
Утврђивање и књижење коначне обавезе пореза на добит за 2025. годину и аконтација за 2026. годину за обвезнике који састављају Образац ПБ 1 – Весна Боровић –	234

ПОРЕЗ НА ДОБИТ – ПОРЕСКО КОНСОЛИДОВАЊЕ

Пореско консолидовање – др Милан Неговановић –	240
--	-----

CIP - Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд
658+657

ПРИВРЕДНИ саветник : часопис за рачуноводство
и пословне финансије / одговорни уредник Иван Антић

. - Год. 1, бр. 1 (1952)- . - Београд : Привредни саветник, 1952- (Београд : Birograf Comp). - 28 cm

Доступно и на: <https://www.privsav.rs/casopisi/privredni-savetnik/>. - Петнаестодневно. - Друго издање на другом медијуму:
Привредни саветник (CD-ROM) = ISSN 1821-1623

ISSN 0556-1590 = Привредни саветник
COBISS.SR-ID 1640064

ПОРЕЗ НА ДОБИТ – НЕДОБИТНЕ ОРГАНИЗАЦИЈЕ

Обрачун пореза на добит за недобитне организације – друга правна лица – Тијана Павловић – —————	249
--	-----

ПОРЕЗ НА ДОБИТ – ОСТАЛИ СЛУЧАЈЕВИ

Утврђивање пореза на добит код обвезника над којим је покренут поступак ликвидације или стечаја – Иван Антић – —————	258
Обрачун пореза на добит сталне пословне јединице (огранка) страног правног лица – Душан Поповић – —————	265

ПОРЕЗ НА ПРИХОДЕ ОД САМОСТАЛНЕ ДЕЛАТНОСТИ

Опште напомене у вези са утврђивањем пореза на приходе од самосталне делатности за 2025. годину – Иван Антић – —————	276
Утврђивање основице пореза на нето приход и основице социјалних доприноса предузетника на Обрасцу ПБ 2 за 2025. годину – Иван Антић – —————	279
Утврђивање обавезе за порез на нето приход и социјалне доприносе за 2025. и аконтација за 2026. годину (Образац ППДГ-1С) – Иван Антић – —————	289
Књижење аконтација пореза и доприноса и утврђене разлике по коначној пореској пријави код предузетника који доприносе плаћају на стварну добит – Данијела Крајић Дамјановић – —————	296

ФИНАНСИЈСКИ ИЗВЕШТАЈИ

Специфичности у вези са састављањем финансијских извештаја за друга правна лица која нису основана ради обављања делатности у циљу стицања добити – Тијана Павловић – —————	299
Састављање образаца финансијских извештаја за правна лица која су у току године састављала ванредне финансијске извештаје у поступку статусних промена, стечаја и ликвидације и за новооснована правна лица и предузетнике – Иван Антић – —	307
Специфичности вођења пословних књига и пореских обавеза предузетника пољопривредника и предузетника другог лица – Иван Антић – —————	311

КРАТКЕ ИНФОРМАЦИЈЕ

Кратке информације – мр Дејан Дабетић, Горан Лазовић, Весна Боровић и Иван Антић –	319
1. Потврде о резидентности резидената Црне Горе издају се у папирној, као и у електронској форми – —————	319
2. Петоструки износ просечне месечне бруто зараде у Србији за децембар 2025. године, који се примењује за потребе обрачуна пореске амортизације, износи 849.605 динара – ———	319
3. Усклађени износи накнада прописаних Законом о дувану – у примени од 21. фебруара 2026. године – —————	319
4. Рок за достављање Народној банци Србије коначних извештаја у пословању са иностранством – 31. март 2026. године – —————	320
5. Неопорезиви износ годишњег прихода физичких лица у 2025. години износи 5.439.096 динара	320
6. Ревалоризација потраживања за продате друштвене станове на дан 31.12.2025. године – ———	321

РОКОВНИК

Роковник за подношење прописаних обрачуна и за плаћање обавеза у месецу марту
2026. године – Весна Боровић ----- 323

АКТУЕЛНИ ПОДАЦИ

Актуелни подаци – Весна Боровић----- 327

ДАВАЊА ПОВОДОМ ДАНА ЖЕНА – 8. МАРТА

Послодавац својим општим актом може да уреди питања давања поклона поводом Дана жена – 8. марта. Општим актом могу се предвидети давања запосленим женама, пензионисаним радницама као и пословним партнерима.

1. Давања запосленим женама из средстава послодавца

Сходно одредбама члана 120. Закона о раду („Службени гласник РС“, бр. 24/05, . . . и 95/18), послодавац својим општим актом (колективним уговором или правилником о раду), односно уговором о раду, може да утврди право запослених и на друга примања, а у вези са тим и право запосленим женама на давање поклона поводом 8. марта – Дана жена.

Друга примања која се општим актом, односно уговором о раду утврде као право запослених, у складу са чланом 120. став 1. тачка 4) Закона о раду, имају третман зараде и подлежу плаћању пореза и социјалних доприноса.

На ова примања плаћају се порез на зараде по стопи од 10%, доприноси за социјално осигурање из зараде запосленог – 19,9% (ПИО, здравство и незапосленост) и доприноси за социјално осигурање на терет послодавца (ПИО и здравство – 15,15%).

Послодавац, уколико је то предвидео у свом општем акту, може дати поклон запосленим женама поводом 8. марта, било у новцу, роби, плаћеном туристичком аранжману, било у поклон-честиткама, па се ово давање третира као нето зарада коју треба прерачунати у бруто износ, како би се добила основица за обрачун пореза и доприноса.

Уколико се поклон даје у новцу – то је нето износ, а уколико је поклон дат у роби, малопродајна вредност са ПДВ која је плаћена при набавци је нето зарада, будући да послодавац обвезник ПДВ у вези са овом набавком нема право на одбитак претходног пореза.

Уколико је уплаћен туристички аранжман, уплаћени износ је нето зарада за запослене, а уколико је дата

поклон-честитка, основицу пореза на зараду представља номинални износ на који гласи поклон-честитка, односно ваучер, увећана за припадајући порез и доприносе за обавезно социјално осигурање које из зараде плаћа запослени.

Дакле, наведене износе потребно је брутирати да би се обрачунали порез и доприноси за обавезно социјално осигурање.

Уколико је зарада запослене виша од најниже и нижа од највише основице социјалних доприноса, вредност поклона као нето зарада, прерачунава се на бруто применом следеће формуле:

$$\text{Бруто} = \text{Нето} / 0,701.$$

Ако је зарада запослене нижа од најниже или виша од највише месечне основице доприноса, вредност поклона као нето зарада, прерачунава се на бруто применом следеће формуле:

$$\text{Бруто} = \text{Нето} / 0,90$$

У претходне две формуле нема умањења нето износа које проистиче из умањења основице пореза, јер је претпоставка да се то умањење користи код исплате редовне зараде.

Поклони који се дају запосленим лицима представљају трошак зараде и књиговодствено се евидентирају на рачунима група 52 и 45 као зарада. Оваква давања признају се као расход у пореском билансу обвезника сходно одредбама члана 9. став 1. Закона о порезу на добит правних лица, у износима обрачунатим на терет пословних расхода.

Детаљно о пореском признавању зарада и других примања запослених пишемо у посебном тексту у овом броју часописа, док смо о обрачуну, опорезивању и књиговодственом евидентирању зарада писали у ПС 11 и 12/25.

У наставку дајемо неколико карактеристичних примера обрачуна и исплате запосленима новчаних поклона поводом 8. марта из средстава послодавца.

ПИТАЊА И ОДГОВОРИ ИЗ ОБЛАСТИ АКЦИЗА

1. Непостојање законског основа за рефакцију акцизе на компримовани природни гас (КПГ) који се користи у транспортне сврхе

Питање:

Наше привредно друштво бави се превозом путника у градско-приградском саобраћају. У свом возном парку поседује већи број аутобуса на погонско гориво - КПГ (компримовани природни гас) због иницијално нижих трошкова горива.

Међутим, од 01.01.2026. године, с обзиром на чињеницу да се на наведено гориво обрачунава акциза, да ли имамо право да, на основу набављеног горива (КПГ), шаљемо захтев за рефакцију плаћене акцизе? У ком износу се може вратити део акцизе? Да ли је већ сада омогућено слање захтева?

Одговор:

Прописима о акцизама није предвиђено право на рефакцију акцизе на компримовани природни гас (у наставку: КПГ) који се користи за погон превозних средстава, што значи да купац - крајњи корисник КПГ не може рефундирати плаћену акцизу садржану у купопродајној цени КПГ, на начин који је предвиђен за деривате нафте, биогорива и биотечности који се користе као моторно гориво за транспортне сврхе за превоз путника и терета.

Законом о акцизама („Службени гласник РС“, бр. 22/01,... и 109/25) и пратећим *Правилником о начину и поступку обрачунавања и плаћања акцизе на електричну енергију за крајњу потрошњу и на компримовани природни гас који се користи за погон превозних средстава* („Службени гласник РС“, бр. 90/25), прописани су посебни услови за ослобођење, односно умањење обрачунате акцизе за обвезнике акцизе на КПГ.

Такве погодности предвиђене су искључиво у ситуацијама када се КПГ користи у индустријске сврхе или за грејање, као и у случају промета тог гаса ради даље продаје, под условом да обвезник акцизе прибави прописане изјаве о намени коришћења КПГ.

Дакле, обвезник акцизе на КПГ може, под прописаним условима остварити ослобођење или умањење обрачунате акцизе на КПГ, у зависности од намене коришћења КПГ.

У случају када нису испуњени услови за ослобођење, односно умањење обрачунате акцизе на КПГ, као што је ситуација када се КПГ користи за погон моторних возила за превоз путника у градском и приградском саобраћају, превозник као крајњи корисник КПГ за ове намене, нема право на рефакцију акцизе коју је платио по рачуну добављача за КПГ.

Према информацијама којима располажемо, за сада не постоји иницијатива за прописивање права на рефакцију акцизе на КПГ за превознике (погон превозних средстава).

2. Обрачун акцизе на компримовани природни гас (КПГ) у случају промене износа акцизе у току обрачунског периода

Питање:

Имајући у виду да се од 15. фебруара 2026. године примењује нови износ акцизе на компримовани природни гас (КПГ), на који начин је исправно поступити приликом обрачунавања акцизе на КПГ за месец фебруар? Да ли је за потребе обрачуна требало извршити читавање стања бројила са мерног уређаја КПГ на дан 15. фебруар, како би се акциза до овог датума обрачунала применом износа од 1.231,36 дин/MWh, а од 15. фебруара применом новог износа од 1.264,61 дин/MWh? У питању је обвезник акцизе који обавља

УВОДНЕ НАПОМЕНЕ У ВЕЗИ СА УТВРЂИВАЊЕМ ПОРЕЗА НА ДОБИТ ЗА 2025. ГОДИНУ

Порез на добит за 2025. годину обрачунава се у складу са Законом о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, . . . и 94/24 – у даљем тексту: Закон) на исти начин на који се обрачунавао и 2024. године, с обзиром на то да нема значајнијих измена у односу на прошлу годину.

Подношење пореске пријаве на Обрасцу ПДП за 2025. годину

Обвезници су дужни да пореску пријаву на Обрасцу ПДП за 2025. годину заједно са пореским билансом на одговарајућем прописаном обрасцу, у зависности од врсте обвезника, доставе најкасније до **29. јуна 2026. године искључиво електронским путем**, преко апликације, на порталу *е-порези Пореске управе*.

Апликација за подношење пореске пријаве иста је за све обвезнике пореза на добит и избором типа обвезника у самој апликацији омогућава се попуњавање пореске пријаве и пореског биланса, како за обвезнике који састављају **ПБ 1**, тако и за оне који састављају **ПБН, ПБН 1, ПБН 2, ПБН 3 и ПБПЈ**.

У пореском билансу утврђује се основица пореза на добит која се потом преноси у пореску пријаву на Обрасцу ПДП ради утврђивања коначне обавезе за порез на добит.

Порез на добит за 2025. годину обрачунава се у пореској пријави по стопи од 15%.

У Обрасцу ПДП за 2025. годину самоопорезивањем утврђују се:

1) **коначна (годишња) обавеза** за порез на добит за 2025. годину и разлика коначне обавезе пореза и износа плаћених аконтација за 2025. годину (ред. бр. 5.1. до 5.9. Обрасца ПДП);

2) **месечна аконтација за 2026. годину**.

Пореску пријаву може поднети законски заступник, порески пуномоћник овлашћен за подношење пореске пријаве електронским путем, а који поседују важећи дигитални сертификат.

Обвезници који пореску обавезу утврђују на обрасцима ПБ 1 и ПДП и који очекују да ће у коначној пореској пријави за 2025. годину утврдити нижи износ месечних аконтација за 2026. годину у односу на износ месечне аконтације за децембар 2025. годину (при чему је износ уплаћених аконтација довољан да покрије коначну пореску обавезу за 2025. годину), имају мотив да коначну пореску пријаву за 2025. годину поднесу што пре (да не чекају до 29. јуна 2026. године)¹.

Са друге стране, **они који очекују да ће износ коначне обавезе за 2025. годину бити утврђен у вишем износу од уплаћених аконтација за 2026. годину, могу имати разлога** (уколико, нпр., немају преплату пореза из ранијих година) да пореску пријаву за 2025. годину **поднесу што касније** (али не касније од 29. јуна 2026. године).

О утврђивању и књижењу коначне обавезе пореза на добит за 2025. годину и аконтација за 2026. годину пишемо у посебном чланку, у овом броју часописа.

На овом месту желимо да укажемо да подношење пореског биланса и пријаве није условљено подношењем финансијских извештаја. Обвезник може Пореској управи поднети пореску пријаву и пре подношења финансијског извештаја АПР-у.

БОП за плаћање аконтација за 2026. годину

Чланом 71а став 3) Закона, прописано је да се пореска пријава сматра поднетом када Пореска управа потврди формалну исправност и математичку тачност исказаних података, додели број пријаве, број одобрења за плаћање укупног износа обавезе по том основу и у

¹ Ово због тога што до подношења коначне пореске пријаве за 2025. годину, а тиме и утврђивања аконтације за 2026. годину, обвезници месечне аконтације плаћају у висини аконтације која је плаћена за децембар 2025. године.

УТВРЂИВАЊЕ ОСНОВИЦЕ ПОРЕЗА НА ДОБИТ НА ОБРАСЦУ ПБ 1 ЗА 2025. ГОДИНУ

Привредна друштва, задруге, банке, даваоци финансијског лизинга, факторинг друштва, друге финансијске организације, берзе и осигуравајуће организације, брокерско-дилерска друштва, као и друга правна лица основана ради обављања делатности у циљу стицања добити¹ пореску основуцу за 2025. годину утврђују у пореском билансу на Обрасцу ПБ 1 и подносе је заједно са пореском пријавом на Обрасцу ПДП искључиво електронским путем, као и претходне године.

Образац ПБ 1 је садржински, по броју и распо­ређивању позиција остао исти као и прошле године.

У пореском билансу на Обрасцу ПБ 1 утврђује се основица пореза на добит која се потом преноси у пореску пријаву на Обрасцу ПДП ради утврђивања коначне обавезе за порез на добит.

Основица пореза на добит правних лица је опорезива добит која се утврђује у Обрасцу ПБ 1 **усклађивањем добити** обвезника **исказане у билансу успеха**, који је сачињен у складу са МРС/МСФИ, МСФИ за МСП, односно Правилником за микро и друга правна лица и прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија, на начин утврђен овим законом.

То се постиже **усклађивањем расхода**, односно **усклађивањем прихода** на начин прописан одговарајућим одредбама Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, . . . и 94/24 – у даљем тексту: Закон), као и у складу са подзаконским актима од којих се издвајају: *Правилник о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица (ПБ1, ОК, ПК, СУ, ИПД, ИПД1, Анекс Обрасца ПБ1, КПБ), Правилник о трансферним ценама и методама које се по принципу „ван дохвата*

руке“ примењују код утврђивања цене трансакција међу повезаним лицима, Правилник о каматним стопама за које се сматра да су у складу са принципом „ван дохвата руке“, Правилник о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе, Правилник о амортизацији која се признаје у пореске сврхе и Правилник о улагањима у области културе која се признају као расходи, Правилник о условима и начину остваривања права на признавање трошкова који су непосредно повезани са истраживањем и развојем у пореском билансу у двоструко увећан износу, Правилник о условима и начину изузимања квалификованих прихода из основице пореза на добит правних лица и др.

Образац ПБ 1 састоји се од **једанаест делова** и чини га **69 позиција** (редних бројева). Уз сваку од позиција дајемо **инструкције** у вези са уносом података, при чему, за поједине редне бројеве ПБ 1 претплатнике упућујемо на **додатна објашњења** која су садржана у **посебним чланцима** у овом броју. То је случај са подацима који се односе на капиталне добитке и губитке, недокументоване расходе и оне који нису за обављање делатности, исправку и отпис потраживања, зараде и остала примања запослених, издатке за здравствене, образовне, хуманитарне, спортске и сл. намене и улагања у културу, двоструко признавање трошкова истраживања и развоја, изузимање 80% квалификованог прихода. Детаљне смернице у вези са пореском амортизацијом и примере дали смо у ПС 3 и 4/26.

1. Резултат у билансу успеха

У **1 делу** ПБ 1 уносе се подаци на **ред. бр. 1 и 3**, који се односе на резултат у билансу успеха обвезника.

Полази се од рачуноводствене добити (губитка) која је утврђена у билансу успеха обвезника у складу са прописима о рачуноводству. Рачуноводствена добит (брuto добит пре умањења за обрачунати порез на добит) је разлика између прихода и расхода који су утврђени у овом финансијском извештају.

¹ За друга правна лица основни критеријум на којим обрасцима ће утврђивати порез на добит је разлог њиховог оснивања. На пример, приватне школе, приватне здравствене установе и сл., без обзира на то што су основани као установе, обвезници су пореза на добит као и привредна друштва јер су основани ради стицања добити.

ПОРЕСКО ПРИЗНАВАЊЕ ИСПРАВКЕ И ОТПИСА ПОТРАЖИВАЊА

Пореско признавање исправке и отписа појединачних потраживања као и њихов унос у порески биланс на Обрасцу ПБ 1 за 2025. годину **у свему је исти у односу на прошлу, 2024. годину**. Ипак, у чланку скрећемо пажњу на нова мишљења МФИН, будући да могу бити корисна за поједине обвезнике када је ова тема у питању.

Обезвређивање потраживања у рачуноводству и његово свођење на вероватно наплативу вредност спроводи се:

- преко **исправке вредности потраживања, односно индиректним отписом** у случају процене вероватне ненаплативости (нпр. кашњење купца са плаћањем), што се књиговодствено евидентира ставом 585/2049¹, или

- **директним отписом**, уколико је извесно да се потраживање не може наплатити (нпр. потраживање је застарело, дужник је брисан из регистра АПР, итд.), што се књиговодствено евидентира ставом 576/204, односно ставом 2049/204 уколико је реч о **отпису раније исправљеног потраживања** (потраживања могу бити исказана и на другом рачуну у оквиру класе 2).

Са друге стране, **наплата раније исправљених потраживања** књижи се ставом 2049/685, 241/204, односно ставом 241/675 када је реч о **наплати отписаних потраживања**.

У вези са пореским признавањем обезвређених потраживања треба имати у виду то да прописи о порезу на добит правних лица не познају појмове индиректан и директан отпис потраживања, већ уместо ових појмова користе појмове исправка и отпис потраживања, с тим да се под отписом потраживања у пореском смислу подразумева и отпис раније (индиректно) исправљеног потраживања.

С обзиром на то да се према Закону о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, . . и 94/24 – у даљем тексту: Закон) **пореско признавање исказаних расхода и прихода** по овим основама врши **према правилима која се разликују од рачуноводствених**, свако од ових књижења може резултирати и обавезом уноса података на одговарајућим позицијама у пореском билансу, са циљем корекције опорезиве добити за износе расхода или прихода исказаних у билансу успеха обвезника. При томе, треба имати у виду то да ће у одређеним ситуацијама обавеза ове корекције у пореском билансу постојати и онда када у рачуноводству нема никаквих књижења у пословним књигама обвезника (нпр., повлачење тужбе код претходно отписаних потраживања).

Пореско признавање расхода и прихода који су исказани по основу исправке и отписа потраживања у пословним књигама обвезника врши се **у складу са чл. 7а и 16. Закона**, односно у складу са чланом **22а Закона** када је реч о банкама. При томе, Закон прописује различите критеријуме за признавање расхода по основу исправке вредности и по основу отписа потраживања.

Исказивање података у пореском билансу **на Обрасцу ПБ 1** применом наведених одредаба Закона врши се као корекција расхода **на ред. бр. 7, 26, 27**, односно на **ред. бр. 31**, када је реч о банкама и као корекција прихода **на ред. бр. 41, 42 и 45**.

Правила за признавање по овом основу иста су и **за предузетнике**, уз разлику да се подаци исказују у пореском билансу **на Обрасцу ПБ 2**, на одговарајућим позицијама (корекција расхода **на ред. бр. 8, 28 и 29**, односно корекција прихода **на ред. бр. 37, 38 и 40**).

¹ Правилником о контном оквиру нису прописани посебни троцифрени рачуни за евидентирање исправке вредности. Исправка вредности потраживања евидентира се на посебном аналитичком рачуну отвореном у оквиру троцифрених рачуна за потраживања у оквиру класе 2.

ПОРЕСКО ПРИЗНАВАЊЕ РАСХОДА ПО ОСНОВУ ЗАРАДА И ДРУГИХ ПРИМАЊА ЗАПОСЛЕНИХ

За признавање расхода по основу зарада и других примања запослених релевантне су следеће одредбе Закона о порезу на добит правних лица (у даљем тексту: ЗПДПЛ):

– **члан 9. ЗПДПЛ**, који се примењује на зараде и друга примања запослених лица, и

– **члан 9а ЗПДПЛ**, који се примењује на признавање отпремнина и новчаних накнада запосленом по основу одласка у пензију или престанка радног односа по другом основу.

Ове законске одредбе односе се на признавање расхода **само по основу примања запослених лица. На примања лица која нису у радном односу код обвезника**, по основу осталих уговора (нпр., уговора о делу, уговора о ауторском делу, уговора о привременим и повременим пословима, уговора о закупу непокретности и покретних ствари, итд.) **ове одредбе се не примењују**, већ се расход по овим основама признаје у пореском периоду у износима који су обрачунати на терет пословних расхода у складу са одредбама члана 7. ЗПДПЛ, као и осталим одредбама Закона.

У вези са примањима запослених, приликом утврђивања пореза на добит за 2025. годину треба имати у виду следеће:

– **расходи** које обвезник (као послодавац) искаже у својим пословним књигама а **који представљају зараду у складу са Законом о раду**, која у себи садржи порез и доприносе за обавезно социјално осигурање, **признају се у пореском билансу обвезника у складу са чланом 9. став 1. ЗПДПЛ у обрачунатом износу, независно од тога да ли су исплаћени**. Ови расходи се не уносе у порески биланс;

– **расходи обвезника (као послодавца) по основу издатака за запослене који се не сматрају зарадом у складу са Законом о раду, али који се у смислу Закона о порезу на доходак грађана (у даљем тексту: ЗПДГ) опорезују као зарада**, укључујући и примања на која се до износа прописаног тим законом не плаћа порез на зараде, **признају се у складу са чланом 9. став 2. ЗПДПЛ на терет расхода у пореском периоду у којем су исплаћени, односно реализовани, и то у целокупном износу (независно од тога да ли се ради о исплати извршеној до висине неопорезивог износа или преко неопорезивог износа)**. Ови расходи, уколико су и исплаћени, односно реализовани у истом периоду за који се подноси порески биланс, не исказују се у пореском билансу. Међутим, **уколико нису исплаћени, односно реализовани у пореском периоду за који се подноси порески биланс уносе се на ред. бр. 16 Обрасца ПБ 1 (повећавају основицу пореза на добит), док се у (наредном) пореском периоду у којем се исплате, односно реализују уносе на ред. бр. 18 Обрасца ПБ 1 (смањују основицу пореза на добит)**.

– **На примања запослених која се не сматрају зарадом, ни по Закону о раду ни по ЗПДГ, члан 9. ЗПДПЛ се не примењује.**

По овом питању МФИН дало је мишљење бр. 011-00-1068/2016-04 од 8. децембра 2016. године (ПС 24/16).

ПРИЗНАВАЊЕ РАСХОДА ДОНАЦИЈА И ХУМАНИТАРНЕ ПОМОЋИ У ПОРЕСКОМ БИЛАНСУ

Увод

У данашњем пословном окружењу, где се компаније суочавају са бројним изазовима и променама, пореска политика игра кључну улогу у обликовању стратегије и одрживости пословања. Разумевање и правилна примена пореских прописа могу значајно допринети не само оптимизацији трошкова, већ и остваривању дугорочних циљева компанија. Ипак, није све у бројкама и законским оквирима. Пореска политика може бити снажан алат за подстицање друштвене одговорности и улагање у заједницу.

Модерне компаније све више препознају важност улагања у области као што су здравство, образовање, наука, хуманитарне активности, заштита животне средине и спорт. Таква улагања не само да побољшавају имиџ компанија и јачају њихову репутацију, већ доносе и конкретне бенефите заједници у којој послују. Кроз овакве иницијативе, организације показују своју посвећеност не само економском расту, већ и одрживом развоју и друштвеној добробити.

Улагања у друштвено одговорне активности често се преплићу са пореским подстицајима, чиме пореска политика постаје више од обичног фискалног алата – она постаје покретач позитивних промена и развоја.

Схватајући значај мотивисања компанија да издвајају средства за тзв. корпоративну филантропију, наш законодавац омогућио је (делимично) неопорезивање, тј. пореско признавање ових расхода за потребе утврђивања пореза на добит. Управо је анализа пореског третмана издатака за корпоративну филантропију, из аспекта признавања ових расхода у пореском билансу обвезника пореза на добит, средишња тема разматрања овог чланка.

1. ПОРЕСКИ ТРЕТМАН РАСХОДА ДОНАЦИЈА И ХУМАНИТАРНЕ ПОМОЋИ

Према члану 7а став 1. тачка 8) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, ... и 94/2024 – у даљем тексту: ЗПДПЛ), на терет расхода у Пореском билансу не признају се трошкови који нису настали у сврху обављања пословне делатности, **ако овим законом није друкчије уређено**. ЗПДПЛ и подзаконским актима није дефинисано које врсте трошкова спадају у категорију непословних трошкова нити су дате ближе смернице за одлучивање.

Уопштено говорећи, непословни трошкови, у пореском контексту, представљају издатке који се не сматрају оправданим, или нужним за пословање предузећа. Они обухватају трошкове који нису уско повезани са генерисањем прихода, или подршком пословним операцијама обвезника. Имајући наведено у виду, јасно је да расходи на име донација и хуманитарне помоћи не представљају расходе који су настали у сврху обављања пословне делатности. Међутим, иако непословни, ови расходи се у Пореском билансу признају у ограниченом обиму, што је експлицитно прописано као изузетак од општег правила из члана 7а став 1. тачка 8) ЗПДПЛ.

Наиме, ЗПДПЛ у члану 15. прописује да се као расход у Пореском билансу обвезника признају издаци за:

1. Здравствене, образовне, научне, хуманитарне, верске и спортске намене, заштиту животне средине, као и давања учињена установама, односно пружаоцима услуга социјалне заштите основаним у складу са законом који уређује социјалну заштиту (у даљем тексту: издаци/донације за општекорисне намене);

2. Хуманитарну помоћ, односно отклањање последица насталих у случају ванредне ситуације, који су учињени Републици, аутономној покрајини, односно јединици локалне самоуправе (у даљем тексту: хуманитарна помоћ), и

ПРИЗНАВАЊЕ РАСХОДА ПО ОСНОВУ НОВЧАНИХ КАЗНИ, УГОВОРНИХ КАЗНИ И ПЕНАЛА У ПОРЕСКОМ БИЛАНСУ

1. Увод

Према одредби члана 7а став 1. тачка 6) Закона о порезу на добит правних лица ("Сл. гласник РС", бр. 25/2001, ... и 94/2024; у даљем тексту: ЗПДПЛ), на терет расхода у Пореском билансу не признају се:

1. Новчане казне које изриче надлежни орган,
2. Уговорне казне, и
3. Пенали.

Поменути расходи класификују се као трајно непризнате ставке и **исказују се у пољу под ред. бр. 12 Обрасца ПБ 1, коригујући пореску основицу навише**. На овај начин, креирају се такозване „трајне разлике“ између рачуноводственог и пореског резултата.

Наведено значи да, иако се ови расходи могу приказати у финансијским извештајима, они се не узимају у обзир приликом израчунавања пореске основице, ни у текућем нити у будућим пореским периодима. Као резултат, долази до повећања ефективне стопе опорезивања, јер обвезник нема право да издатке, који су реално настали и евидентирани у књиговодству, искористи као одбитне ставке приликом израчунавања опорезиве добити.

Овакав приступ законодавца има за циљ да обесхрабри деликте и подстакне поштовање законских и уговорних обавеза од стране пословних субјеката. Ако би се трошкови попут новчаних казни, уговорних казни и пенала порески признавали, то би у суштини представљало награђивање неодговорног поступања, што би било директно супротно тежњама државе да промовише одговорно и етичко пословање унутар корпоративног сектора.

2. Новчане казне

Новчана казна је врста финансијске санкције за противправно понашање, тј. за свако поступање које има карактер кажњиве радње, а нарочито за прекршаје, привредне преступе и кривична дела.

2.1. Ко има овлашћење за изрицање новчане казне

Према члану 12. Законика о кривичном поступку („Службени гласник РС“, бр. 72/2011, ... и 62/2021 – одлука УС), кривичну санкцију учиниоцу кривичног дела може изрећи **само надлежни суд у кривичном поступку** који је покренут и спроведен у складу са овим закоником.

Када је реч о привредним преступима, чланом 49. Закона о привредним преступима („Службени лист СФРЈ“, бр. 4/77, ... и 64/2001 и „Службени гласник РС“, бр. 101/2005 – др. закон), прописано је да новчану казну за учињени привредни преступ може изрећи **само надлежни суд у поступку који је покренут и спроведен по овом закону**. У складу са чланом 87. Закона о прекршајима („Службени гласник РС“, бр. 65/2013, ... и 112/2022 – одлука УС), прекршајну санкцију (у које спада и новчана казна) може изрећи **само надлежни суд који води прекршајни поступак по овом закону**. Изузетно, новчану казну може изрећи **овлашћени орган, односно овлашћено лице** и то прекршајним налогом у складу са законом. Овлашћени орган може извршити кажњавање прекршајним налогом када је за прекршај законом или другим прописом од прекршајних санкција предвиђена **само новчана казна и то у фиксном износу**.¹ У овлашћене органе спадају органи управе, овлашћени инспектори, јавни тужилац и други органи и организације, које врше јавна овлашћења у чију надлежност спада непосредно извршење или надзор над извршењем прописа у којима су прекршаји предвиђени.²

¹ Члан 168. став 1. Закона о прекршајима.

² Члан 179. став 2. Закона о прекршајима.

ПРИЗНАВАЊЕ У ПОРЕСКОМ БИЛАНСУ ТРОШКОВА ПОСТУПКА ПРИНУДНЕ НАПЛАТЕ ПОРЕЗА И ДРУГИХ ДУГОВАЊА И ТРОШКОВА ПРЕКРШАЈНИХ ПОСТУПАКА

Увод

Према одредби члана 7а став 1. тачка 5а) Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/2001, ... и 94/2024 – у даљем тексту: ЗПДПЛ), на терет расхода у Пореском билансу не признају се:

1. Трошкови поступка принудне наплате пореза;
2. Трошкови поступка принудне наплате других дуговања;
3. Трошкови порескопрекршајног поступка, и
4. Трошкови других прекршајних поступака који се воде пред надлежним органом.

Наведени трошкови представљају трајно непризнате ставке и исказују се у пољу под р. бр. 11. Обрасца ПБ 1, коригујући пореску основицу навише.

Основна сврха оваквог пореског третмана предметних трошкова је превентивног карактера. Законодавац доношењем оваквог правила има за циљ да обесхрабри пореске обвезнике од одлагања, или избегавања плаћања пореза, као и од чињења прекршаја. Непризнавањем ових трошкова као расхода у Пореском билансу, тежи се ка јачању дисциплине у поштовању прописа и утврђивању одговорности код пореских обвезника.

Према томе, норма члана 7а став 1. тачка 5а) ЗПДПЛ треба да подстакне привредне субјекте на проактиван приступ у избегавању пореско-правних санкција и трошкова који произлазе из прекршајних поступака и поступака принудне наплате.

С тим у вези, компаније би требало да инвестирају у обуку својих пореских и правних тимова и сарадника, као и у ангажовање спољних саветника који могу пружити неопходну експертизу и подршку у навигацији кроз сложени регулаторни оквир.

1. Трошкови поступка принудне наплате пореза

Према члану 2. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр.

80/2002, ... и 109/2025 – у даљем тексту: ЗПППА), под термином „порез“ подразумевају се сви јавни приходи које наплаћује Пореска управа, ако другим пореским законом није друкчије уређено. Сходно томе, сматрамо да се и одредба члана 7а став 1. тачка 5а) ЗПДПЛ односи како на порезе, тако и на остале јавне приходе које наплаћује Пореска управа, као и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе.¹

У складу са чланом 64. став 1. ЗПППА, наплата пореза може бити **редовна** или **принудна**.

Редовна наплата пореза врши се о доспелости пореске обавезе.²

Принудна наплата предузима се кад доспела пореска обавеза није намирена до истека прописаног рока.³

Пореска управа почиње поступак принудне наплате пореза, односно споредних пореских давања, доношењем решења о принудној уплати пореза.⁴

Према члану 78. став 1. ЗПППА, покретање поступка принудне наплате пореза има за последицу:

1) наплату из целокупне имовине пореског обвезника, осим имовине и прихода пореског обвезника који су законом изузети од извршења;

2) **плаћање трошкова поступка принудне наплате пореза;**

3) **увећање пореског дуга, који у себи не садржи камату и који је предмет принудне наплате за 5% на дан почетка поступка принудне наплате на који се обрачунава камата.**

1 Према члану 2а став 1. ЗПППА, овај закон примењује се и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по тим основама, укључујући и изворне јавне приходе које јединице локалне самоуправе утврђују, наплаћују и контролишу у поступцима у којима доносе пореске акте, пореске управне акте, као и друге акте у управном поступку.

2 Члан 64. став 2. ЗПППА

3 Члан 64. став 3. ЗПППА

4 Члан 77. став 2. ЗПППА

РЕПРЕЗЕНТАЦИЈА НАСУПРОТ РЕКЛАМЕ И ПРОПАГАНДЕ – КРИТЕРИЈУМИ ЗА РАЗЛИКОВАЊЕ И ТРЕТМАН У ПОРЕСКОМ БИЛАНСУ

1. УВОД

У савременом привредном окружењу пословни успех више се не мери само квалитетом производа или услуга, већ и способношћу компаније да изгради и одржи стабилне односе са партнерима, купцима и широм пословном заједницом. Управо из тог разлога трошкови рекламе, пропаганде и репрезентације постали су уобичајени део пословне стратегије – било као средство за освајање нових тржишта и подстицање продаје, било као улагање у репутацију и поверење.

Ипак, порески систем на ове издатке не гледа истим очима. Док се издаци за рекламу и пропаганду неспорно повезују са повећањем прихода и признају у целости као расход у пореском билансу, репрезентација се посматра са посебном дозом опреза. Разлог за то лежи у њеној двосмисленој природи: може бити схваћена као улагање у пословне односе, али и као лична или луксузна потрошња. Због тога је законодавац увео строга ограничења у њеном признавању, свдећи је на расход који се признаје тек до одређене границе.

Такав приступ, иако усмерен ка заштити пореске основе, у пракси отвара бројна питања: где пролази линија између репрезентације и рекламе/пропаганде? Који су критеријуми за њихово разликовање? Како обвезник може поуздано да докаже природу и пословну сврху насталих трошкова?

Циљ овог чланка јесте да анализира појмовно одређење, рачуноводствени и порески третман, како издатака за рекламу и пропаганду, тако и издатака за репрезентацију, у светлу важећих прописа и праксе Министарства финансија (у даљем тексту: Министарство или МФИН). Посебан акценат биће стављен на разграничење између ове две категорије расхода – јер управо ту у пракси настају највеће дилеме и спорења у поступцима пореске контроле.

2. РАЧУНОВОДСТВЕНО ПОЈМОВНО ОДРЕЂЕЊЕ И ЕВИДЕНТИРАЊЕ ИЗДАТАКА ЗА РЕКЛАМУ, ПРОПАГАНДУ И РЕПРЕЗЕНТАЦИЈУ

Међународни стандарди финансијског извештавања (МСФИ) не садрже прецизне дефиниције ни рекламе ни пропаганде, ни репрезентације. У појединим стандардима (пре свега МРС 38 – *Нематеријална имовина*) тек се напомиње да се издаци за рекламу и промотивне активности признају као расход у моменту настанка (МСФИ 38.69(ц)), али се појам рекламе користи у свом уобичајеном пословном значењу, без формалног разграничења.

Насупрот томе, репрезентација се, као појам, уопште не јавља у МСФИ, будући да је реч о категорији превасходно пореског карактера, која је уведена националним прописима ради ограничења њеног признавања за пореске сврхе.

Управо зато су у нашој пракси кључни извор тумачења Закон о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/2001, ... и 94/2024 – у даљем тексту: ЗПДПЛ), као и мишљења МФИН и Пореске управе, док МСФИ обезбеђују само општу рачуноводствену основу за њихово евидентирање.

Начин књиговодственог евидентирања издатака за рекламу, пропаганду и репрезентацију уређен је *Правилником о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике* („Службени гласник РС“, бр. 89/2020), којим је прописано да се:

– на рачуну **535 – Трошкови рекламе и пропаганде**, исказују услуге по основу извршене рекламе и пропаганде, као и трошкови по основу рекламног и пропагандног материјала;

КАПИТАЛНИ ДОБИЦИ И ГУБИЦИ КОЈЕ ОСТВАРЕ РЕЗИДЕНТНА ПРАВНА ЛИЦА

Капитални добити, односно губити утврђују се у Пореском билансу (Образац ПБ 1) који се подноси за период у којем су капитални добити/губити настали, на начин прописан Законом о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/2001, ... и 94/2024 – у даљем тексту: ЗПДПЛ). Дакле, у моменту отуђења имовине за коју се утврђује капитални добитак, односно губитак, обвезник не подноси посебну пореску пријаву, не обавештава Пореску управу, не утврђује и не плаћа порез на добит.

Начин утврђивања капиталних добитака/губитака за 2025. годину у свему је исти у односу на прошлу, 2024. годину.

Износ утврђеног капиталног добитка/губитка исказаног у Обрасцу ПБ 1 за 2025. годину, као ни ранијих година, **не утиче на износ аконтација за порез на добит**, будући да се аконтација за 2026. годину утврђује на основу опорезиве добити за 2025. годину, која у себи не садржи капиталне добитке и губитке.

1. Појам капиталног добитка, односно губитка

У пореском смислу, појам капиталног добитка, односно губитка везује се само за **поједине облике** сталне имовине, тј. капитални добити и губити настају **само преносом уз накнаду** имовине из члана 27. став 1. ЗПДПЛ.

Са друге стране, у **рачуноводству**, појам **капиталног добитка**, односно губитка означава добитак или губитак од отуђења **свих облика** сталне имовине. Добитак од продаје је позитивна разлика између продајне цене (без ПДВ) и књиговодствене вредности на дан продаје и у пословним књигама исказује се као приход на рачунима групе 67 – Остали приходи. Губитак од продаје је негативна разлика између продајне цене (без ПДВ) и књиговодствене вредности на дан продаје и у пословним књигама се исказује као расход на рачунима

групе 57 – Остали расходи. При томе, у рачуноводству овај губитак настаје **и приликом отуђења сталне имовине без накнаде**.

У складу са чланом 27. ЗПДПЛ, капитални добитак је приход који обвезник оствари продајом, односно другим преносом уз накнаду следећих врста имовине (у даљем тексту: капитална имовина):

- 1) **непокретности** које је користио, односно које користи као основно средство за обављање делатности, укључујући и непокретности у изградњи;
- 2) **права интелектуалне својине**;
- 3) **удела у капиталу правних лица и акција и осталих хартија од вредности**, које у складу са МРС, односно МСФИ 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;
- 4) **инвестиционе јединице** инвестиционог фонда, у складу са прописима којима се уређују инвестициони фондови;
- 5) **дигиталне имовине**, осим уколико обвезник, у смислу закона којим се уређује дигитална имовина, има дозволу за пружање услуга повезаних са дигиталном имовином и који је дигиталну имовину набавио искључиво ради даље продаје у оквиру обављања услуга повезаних са дигиталном имовином у складу са тим законом.

Капитални добити и губити не утврђују се по основу продаје, односно преноса уз накнаду непокретности изграђених или стечених ради даље продаје које су иницијално исказане као залихе/стална средства намењена продаји, опреме, постројења, шума, вишегодишњих

НЕДОКУМЕНТОВАНИ ТРОШКОВИ И РАСХОДИ КОЈИ НИСУ ЗА ОБАВЉАЊЕ ДЕЛАТНОСТИ КАО ПОРЕСКИ НЕПРИЗНАТИ РАСХОДИ

На терет расхода у пореском билансу не признају се трошкови који се не могу документовати и трошкови који нису настали у сврху обављања пословне делатности (осим ако Законом о порезу на добит правних лица није друкчије уређено). За износ ових расхода увећава се основица пореза на добит правног лица, односно предузетника. На први поглед, законске норме о непризнавању трошкова који нису документовани и трошкова који нису настали у сврху обављања делатности су јасне и не стварају могућност различитих тумачења од стране пореских обвезника и вршилаца пореске контроле. Међутим, пракса демантује овакве претпоставке, и око ових расхода настају бројна размимоилажења у интерпретацији од стране привредног субјекта и инспектора Пореске управе.

1. Шта се сматра трошковима који нису документовани?

Закон о порезу на добит правних лица (у наставку: Закон) је у чл. 7а ст. 1. тач. 1) прописао да се на терет расхода у пореском билансу не признају трошкови који се не могу документовати. Износ трошкова који се не могу документовати, као непризнат расход, правна лица у пореском билансу на Обрасцу ПБ-1 приказују се, на рб. 6, а предузетници на ред. бр. 7 Обрасца ПБ 2.

Међутим, Законом и другим подзаконским актима донетим на основу њега није ближе дефинисано који трошкови се сматрају трошковима који нису недокументовани и нису одређени ближи критеријуми на основу којих се оцењује недокументованост трошка.

У недостатку тога, по нашем мишљењу, приликом тумачења ове одредбе треба поћи од Закона о рачуноводству и чл. 8. и 9. овог Закона.

По нашем мишљењу, трошковима који нису документовани требало би да се сматрају расходи који су:

(1) исказани преко одговарајућег рачуна класе 5 без икакве документације, или

(2) књижени су на основу неверодостојних рачуноводствених исправа које не обухватају све податке потребне за књижење у смислу да се из њих не може сазнати основ, врста и садржај пословне промене, те се може посумњати да ли је пословна промена уопште настала, или

(3) су књижени не основу рачуноводствених исправа које не садрже нити ручни или електронски потпис нити другу идентификациону ознаку одговорног лица, односно лица овлашћеног за издавање конкретне рачуноводствене исправе, те се конкретна рачуноводствена исправа не може довести у везу ни са једним лицем које стоји иза ње.

До сада су припадници Пореске управе показивали одређени степен толеранције према рачунима за услуге издатим од стране јавних предузећа или мултинационалних компанија на којима се не налази никакав потпис или идентификациона ознака, а наведено је да су валидни без потписа и печата. Печат није обавезан елеменат рачуноводствене исправе, али одсуство потписа или било које идентификационе ознаке може довести до квалификације расхода као недокументованог трошка, те уколико је могуће примаоци оваквих рачуна у циљу минимизације ризика, треба да покушају код издаваоца да се оваква документација на одговарајући начин потпише (ручно или електронски) или на њој наведе идентификациона ознака (име и презиме, факсимил и сл.) лица које је издало ту рачуноводствену исправу. Заштитна мера може бити и то да на овакве рачуне потпис стави прималац рачуна.

Валидном рачуноводственом исправом сматра и **фактура издата од паушално опорезованог предузетника** за пружене услуге о чему је МФИН издало мишљење бр. 011-00-00934/2016-04 од 18.11.2016. год. (ПС 24/16, стр 205).

ОДЛОЖЕНА ПОРЕСКА СРЕДСТВА И ОДЛОЖЕНЕ ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ (ОДЛОЖЕНИ ПОРЕЗИ)

Правна лица која примењују пуне МРС/МСФИ, односно МСФИ за МСП¹ за потребе састављања финансијских извештаја за 2025. годину одложене порезе утврђују и евидентирају на исти начин као и прошле године, будући да по овом питању није било измена. Микро и друга правна лица која примењују Правилник за микро и друга правна лица (као и до сада) не утврђују и не исказују одложене порезе.

Правна лица која примењују пуне МРС/МСФИ, а која су почев од састављања финансијских извештаја за 2021. годину била дужна да примене измене МРС/МСФИ², чији превод је објављен у „Службеном гласнику РС“, бр. 123/20, обрачун одложених пореза на крају 2025. године врше на исти начин као и прошле године.

Ови субјекти треба да обрате пажњу на тумачење IFRIC 23 – *Неизвесност у вези са третманом пореза на добитак*, којим се објашњава начин примене захтева из МРС 12 у случају постојања неизвесности у погледу начина примене пореских прописа на одређене трансакције и околности, односно у случају када није извесно да ли ће начин примене одређеног пореског прописа пореске власти уважити као прихватљив у складу са законом који уређује опорезивање добити правног лица. У том случају, када постоји „неизвестан порески третман“, потребно га је узети у обзир приликом рачуноводственог обухватања текућих и одложених пореза од стране правног лица.

Напомињемо да је у мају 2021. године IASB издао документ *Одложени порез у вези са средствима и обавезама који проистичу из једне трансакције* којим

су измењени параграфи 15, 22 и 24 у МРС 12 – **Порези на добитак**, уз додавање новог параграфа 22А. IASB је закључио да, када настану привремене разлике при почетном признавању средстава за лизинг и обавезе за лизинг, ове привремене разлике су често једнаке и пребијања која се врше (односно, опорезиве и одбитне привремене разлике) су истог износа. Ако изузеће од признавања није примењено, ентитет би генерално признавао одложено пореско средство и обавезу у истом износу за ове привремене разлике. Признавање одложеног пореског средства и обавезе у истом износу не би захтевало прилагођавање књиговодствене вредности повезане имовине или обавезе за лизинг; нити би то имало утицаја на добит или губитак. Дакле, исход због којег је изузеће од признавања осмишљено је да спречи признавање одложеног пореза у таквим околностима.

Ентитет примењује ове измене за годишње извештајне периоде који почињу на дан или након 1. јануара 2023. године. Ове измене подједнако се примењују и на друге трансакције на које измене утичу, као што су ре-програмирање и сличне обавезе (обавезе које се деле) и одговарајући износи признати као део набавне вредности повезане имовине. О овим изменама МРС 12 писали смо у ПС 1/23, на стр. 49.

Субјекти који примењују МСФИ за МСП и одложене порезе утврђују у складу са *Одељком 29 – Порез на добитак*, чији је превод објављен у „Службеном гласнику РС“, бр. 81/18, одложене порезе за 2025. годину утврђиваће и исказивати на исти начин као и прошле године.

Правна лица која примењују МСФИ за МСП, а која су се у складу са *параграфом 15 Одељка 17 – Некретнине, постројења и опрема* определила за накнадно мерење некретнина, постројења и опреме по моделу ревалоризације, одложене порезе по овом основу утврђују на исти начин на који то чине и правна лица која примењују МРС/МСФИ, што описујемо у посебном примеру у наставку текста, под тачком 4.

1 Суштински, нема битних разлика у захтевима који се прописују Одељком 29 МСФИ за МСП у односу на МРС 12.

2 Измене МРС 12 нису биле суштински значајне за нашу рачуноводствену праксу.

ОБРАЗАЦ ПДП (ОБРАЧУН ПОРЕЗА НА ДОБИТ, ПОРЕСКИХ ПОДСТИЦАЈА И АКОНТАЦИЈА ЗА ПРАВНА ЛИЦА КОЈА САСТАВЉАЈУ ОБРАЗАЦ ПБ 1)

Пореска пријава и порески биланс за утврђивање коначне пореске обавезе за порез на добит за 2025. годину, у којој се утврђују и аконтације за 2026. годину, подноси се искључиво електронским путем, преко портала *еПорези* на сајту Пореске управе, најкасније до **29. јуна 2026. године**.

Пореска пријава на Обрасцу ПДП прописана је *Правилником о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит правних лица* („Службени гласник РС“, бр. 30/15, ... и 97/21 – у даљем тексту: *Правилник о пореској пријави*).

Правилник о пореској пријави, а самим тим и образац пореске пријаве, нису се мењали у односу на прошлу годину.

У овом чланку указујемо на начин попуњавања позиција значајних за утврђивање пореза на добит за 2025. годину и аконтација¹ за 2026. годину за правна лица која састављају Образац ПБ 1, као и образаца за остваривање права на пореске подстицаје.

Подсећамо на то да у 2025. години обвезник може:

– остварити право на порески подстицај по члану 50а Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, ... и 94/24 – у даљем тексту: ЗПДПЛ) – десетогодишње пореско ослобођење, о чему детаљно објашњење дајемо у посебном чланку у овом броју;

– остварити право на порески кредит у складу са:

1) чланом 51. ЗПДПЛ – за износ пореза на добит плаћеног у другој држави на добит остварену пословањем преко сталне пословне јединице у тој другој држави,

2) чланом 52. ЗПДПЛ – за износ пореза који је његова нерезидентна филијала платила у другој држави на добит из које су исплаћене дивиденде, као и за износ пореза по одбитку који је нерезидентна филијала платила у другој држави на те исплаћене дивиденде,

3) чланом 53а ЗПДПЛ – за износ пореза по одбитку плаћеног у другој држави по основу камата, ауторских накнада, накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари, дивиденди које не испуњавају услове да би се на њих примениле одредбе члана 52. ЗПДПЛ, као и услуга,

4) чланом 53б ЗПДПЛ – за износ пореза на капитални добитак који је плаћен у другој држави по основу продаје капиталне имовине из члана 27. став 1. ЗПДПЛ,

5) чланом 50ј ЗПДПЛ – по основу улагања у капитал новооснованих привредних друштава која обављају иновациону делатност (о свим наведеним пореским кредитима пишемо у посебним чланцима у овом броју часописа).

Уколико је обвезник предао Агенцији за привредне регистре Изјаву о неактивности, дужан је да преда и пореску пријаву на Обрасцу ПДП. Пореска пријава се подноси преко портала *еПорези* уласком у избор пријаве ПДП, и бирањем опције – Услед неактивности.

1. Пореска пријава – Образац ПДП

У случају када порески обвезник (коме није одобрено пореско консолидовање) подноси пореску пријаву за коначно утврђивање пореза за 2025. годину, пореску пријаву саставља на Обрасцу ПДП и поља 1.1 до 3.2 попуњава на следећи начин:

¹ О утврђивању и књижењу аконтација пореза на добит пишемо у посебном чланку у овом броју.

ПОРЕСКО ОСЛОБОЂЕЊЕ ПО ОСНОВУ УЛАГАЊА НА РОК ОД ДЕСЕТ ГОДИНА (ОБРАСЦИ СУ И СУ 1)

Према члану 50а Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/2001, ... и 94/2024 – у даљем тексту: ЗПДПЛ или Закон), порески обвезник може се ослободити плаћања пореза на добит у периоду од десет година, уколико:

- уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од 1 милијарде динара;

- та основна средства користи за обављање претежне делатности и делатности уписаних у свој оснивачки, односно други акт којим се одређују делатности које обвезник обавља;

- у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица.

Висина пореског ослобођења утврђује се сразмерно са извршеним улагањем на Обрасцу СУ чија је садржина прописана чланом 6. Правилника о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 20/2014, ... и 97/2021 – у даљем тексту: Правилник).

Уколико обвезник прихода од самосталне делатности (предузетник) оствари право на ово пореско ослобођење, висину пореског ослобођења утврђује сразмерно са извршеним улагањем на Обрасцу СУ 1, чија је садржина прописана чланом 5. Правилника о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на доходак грађана на приходе од самосталне делатности („Службени гласник РС“, бр. 23/2014, 7/2017 и 52/2020).

Правила у погледу начина утврђивања пореског ослобођења из члана 50а ЗПДПЛ нису се мењала у односу на прошлу годину.

1. Улагања у основна средства као услов за пореско ослобођење

Као што смо у уводном делу истакли, један од услова за остваривање права на пореско ослобођење из члана 50а ЗПДПЛ је да у периоду улагања обвезник уложи у своја основна средства, односно да у основна средства обвезника друго лице уложи више од једне милијарде динара, као и да се та основна средства користе за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачки, односно други акт којим се одређују делатности које обвезник обавља.

Дакле, право на пореско ослобођење из члана 50а ЗПДПЛ није ограничено само на улагања у основна средства која обвезник користи за обављање регистроване делатности (уписане у АПР), а што је МФИН потврдило у следећим мишљењима:

„Обвезник који је право на пореско ослобођење из члана 50а Закона остварио по основу улагања у основна средства која је користио за обављање претежне (регистроване) делатности, а у неком од наредних пореских периода изврши промену претежне делатности (евидентиране у Агенцији за привредне регистре), не губи право на пореско ослобођење уколико предметна основна средства настави да користи за обављање делатности која је уписана у његовом оснивачком акту или у другом акту којим се одређују делатности које обвезник обавља, уз испуњење осталих Законом прописаних услова.“

(мишљење МФИН бр. 011-00-808/2015-04 од 04.08.2015. године, ПС 16/15, стр. 145)

„У складу са наведеним законским одредбама, право на пореско ослобођење из члана 50а Закона остварује се по основу улагања у основна средства која обвезник користи за обављање претежне (регистроване) делатности или делатности која је уписана у његовом оснивачком акту или другом акту којим се одређују делатности које обвезник обавља. С тим у вези, уколико

ДВОСТРУКО ПРИЗНАВАЊЕ ТРОШКОВА ИСТРАЖИВАЊА И РАЗВОЈА У ПОРЕСКОМ БИЛАНСУ

Изменама Закона о порезу на добит правних лица (у даљем тексту: Закон), које су усвојене у децембру 2018. године додат је, између осталог, и члан 22Г којим је од 2019. године уведена подстицајна мера да се као **расход у пореском билансу обвезника могу признати, у двоструко увећаном износу, трошкови који су непосредно повезани са истраживањем и развојем које обвезник обавља у Републици.**

Овај подстицај **не може да се користи** за трошкове истраживања и развоја које је обвезник имао у иностранству, као и за трошкове истраживања настале у циљу проналажења и развоја нафте, гаса или минералних залиха у екстрактивној индустрији.

Поступак и начин остваривања овог подстицаја подстицаја уређени су Правилником о условима и начину остваривања права на признавање трошкова који су непосредно повезани са истраживањем и развојем у пореском билансу у двоструко увећаном износу („Службени гласник РС“, бр. 50/19 – у даљем тексту: **Правилник о признавању трошкова истраживања и развоја**).

У пореском билансу (Образац ПБ 1) у вези са двоструким признавањем трошкова истраживања и развоја, предвиђене су две ставке:

- **р.б. 36** – на којем се приказује износ укупних трошкова истраживања и развоја који су исказани у закључку документације коју обвезник прилаже уз порески биланс;
- **р.б. 43** – на којем се приказује износ који се укључује у пореску основицу у случају смањења процента коришћења сталних средстава за сврхе истраживања и развоја.

У Образцу ПБ 2 то су р.б. 35 и р.б. 38.

За остваривање овог пореског подстицаја порески обвезник мора да води врло детаљну и захтевну евиденцију са прописаном документацијом која треба да се обезбеди до момента подношења пореског биланса. Одређена документација се доставља у папирном облику уз порески биланс.

У вези са трошковима зарада у вези са истраживањем и развојем за сваког запосленог мора да се документује колико радног времена је радио на одређеном пројекту. Минимум је да је 90% свих запослених ангажовано на истраживачко-развојном пројекту на територији Републике Србије.

За сваки појединачни пројекат обвезник треба да специфицира трошкове истраживања и развоја по врстама трошка (зараде, материјал, улагања у нематеријалну имовину и основна средства, трошкови закупа, трошкови консултантских услуга који су у вези са истраживањем и развојем итд.) и тако покаже како је дошао до укупног износа који приказује на рб. 36 пореског биланса.

О документовању трошкова истраживања и развоја детаљније пишемо у тачки 8. чланка.

ПОРЕСКИ КРЕДИТ ЗА УЛАГАЊЕ У КАПИТАЛ НОВООСНОВАНОГ ПРИВРЕДНОГ ДРУШТВА КОЈЕ ОБАВЉА ИНОВАЦИОНУ ДЕЛАТНОСТ

Чланом 50ј Закона о порезу на добит правних лица (у даљем тексту: Закон) од 2019. год. уведена је пореска олакшица – порески кредит у висини од **30% извршеног улагања** (уз одређене лимите) обвезнику који се не може сматрати новооснованим привредним друштвом које обавља иновациону делатност, а **који изврши улагање у капитал новооснованог привредног друштва које обавља иновациону делатност.**

Правилником о условима и начину остваривања права на порески кредит за улагање у капитал новооснованог привредног друштва које обавља иновациону делатност („СГРС“, бр. 50/19 – у даљем тексту: Правилник о пореском кредиту за улагања у капитал новооснованог привредног друштва) прописани су обрасци **УИД, УИД 1, УИД2 и ПК 5** који се у електронском облику преко портала Пореске управе подносе у случају коришћења овог пореског кредита. Обрасци УИД, УИД 1 и УИД 2 су изјаве о испуњености услова за коришћење, а на Обрасцу ПК 5 врши се обрачун пореског кредита.

У Обрасцу ПДП предвиђене су **следеће позиције у вези са овим пореским кредитом:**

- **рб. 5.4.9 ПК 5** – на којој се уноси износ за који обвезник има право на умањење обрачунатог пореза по основу пореског кредита за иновациону делатност. На овој позицији исказује се износ са редног броја 5. Обрасца ПК 5

- **рб. 6.4.4 ПК 5** – на којој се уноси износ неискоришћеног пореског кредита са редног броја 6. Обрасца ПК 5, који се преноси у наредни порески период и може се искористити за умањење аконтације пореза на добит за следећу годину.

Правна лица која врше новчана улагања у капитал иновационих привредних друштва (млађих од три године) овај порески кредит нису могли да користе у 2019, 2020, 2021. и 2022. години, већ први пут тек 2023. односно у наредним годинама, из разлога што је један од услова да улагач своје улагање

није смањивао непрекидно у периоду од три године од дана улагања. Тек по испуњењу овог услова, у наредном пореском периоду може да се користи порески кредит.

Нпр., уколико је улагање извршено у марту 2019. године, услов да улагање није смањено три године, биће испуњен у марту 2022. год. а порески кредит може да се користи у 2023. год.

Ако је улагање извршено у априлу 2022. услов у погледу три године ће бити испуњен у априлу 2025, а порески кредит може да се користи у 2026. години.

Обрасци УИД и УИД 1 подносе се електронски преко портала Пореске управе уз пореску пријаву у пореском периоду када је правно лице извршило новчано улагање у капитал новооснованог иновационог привредног друштва, иако у тој години обвезник нема право на порески кредит.

Обрасци УИД 2 и ПК 5 подносе се након испуњења услова да улагање није смањено три године и то уз пореску пријаву за наредни период, када обвезник остварује право на порески кредит.

Овај порески кредит је по први пут могао да се искористи у 2023. год. за улагања у капитал новооснованог привредног друштва које обавља иновациону делатност која су извршена у току 2019. год. о чему детаљније пишемо у наставку. Наравно, може да се користи и у 2025. години.

1. Услови за порески кредит

Од 2019. год. обвезник који се не може сматрати новооснованим привредним друштвом које обавља иновациону делатност, а који изврши улагање у капитал новооснованог привредног друштва које обавља иновациону делатност, има право на порески кредит у висини од **30% извршеног улагања.**

ИЗУЗИМАЊЕ 80% КВАЛИФИКОВАНОГ ПРИХОДА ИЗ ОСНОВИЦЕ ПОРЕЗА НА ДОБИТ

Једна од подстицајних пореских мера која је уведена изменама Закона о порезу на добит правних лица (у даљем тексту: Закон), са применом од 2019. године, је изузимање 80% квалификованог прихода из пореске основице у складу са чланом 256 Закона.

Суштина ове законске одредбе је да 80% квалификованог прихода којег је почев од 2019. год. остварио обвезник који је носилац ауторског/сродног права или носилац права/подносилац пријава за патент, по основу накнаде за искоришћавање депонованог ауторског дела, предмета сродног права, односно патента (осим накнаде за пренос ауторског или сродног права, односно проналаска у целини), у пореском билансу може бити изузето из пореске основице, тј. порезу на добит ће подлегати 20% оваквог прихода.

Правилником о условима и начину изузимања квалификованих прихода из основице пореза на добит правних лица („СГРС“, бр. 50/19 – у даљем тексту: **Правилник о изузимању квалификованог прихода**) се ова материја детаљније уређује. Правилник је прописао **Образац ОКП** на којем се врши обрачун квалификованог прихода.

У Обрасцу ПБ 1 предвиђене су посебне ставке у вези са изузимањем 80% квалификованог прихода. То су:

- **ред. бр. 50** – на којем се уноси износ квалификованог прихода који не улази у основицу за опорезивање, а који је једнак износу на редном броју 5. Обрасца ОКП

- **ред. бр. 44** – на којем се исказује износ који се укључује у пореску основицу у пореском периоду у којем је пријава у вези са проналаском одбачена од стране надлежног органа.

У Обрасцу ПБ 2 то су ред. бр. 43 и 38.

Образац ОКП се предаје уз порески биланс искључиво електронским путем преко портала Пореске управе.

За овај порески подстицај порески обвезник, у моменту подношења пореске пријаве и пореског биланса за порески период у којем користи право на изузимање, треба да поседује прописану, врло детаљну документацију. Међутим, та документација не мора да се доставља уз порески биланс, већ само у случају када достављање захтева порески орган.

Чланом 256 став 1. Закона предвиђено је да се квалификовани приход, који оствари обвезник – носилац ауторског или сродног права, по основу накнаде за искоришћавање депонованог ауторског дела или предмета сродног права, осим накнаде за пренос ауторског или сродног права у целини, уколико се за то обвезник определи и у складу са условима и на начин предвиђен овим чланом, може изузети из пореске основице у износу од 80% тако оствареног прихода.

Квалификовани приход се изузима из пореске основице умањен за износ укупних историјских или текућих порески признатих расхода у вези са активностима истраживања и развоја које су као последицу имале настанак тог ауторског дела или предмета сродног права у складу са одредбама чл. 7, 7а, 8, 9, 9а, 10, 10а, 10б, 15. и 22г овог закона (у даљем тексту: квалификовани расходи).

ПОРЕСКИ КРЕДИТ ПО ОСНОВУ ПОРЕЗА НА КАПИТАЛНИ ДОБИТАК ПЛАЋЕН У ДРУГОЈ ДРЖАВИ У СКЛАДУ СА ЧЛАНОМ 53Б ЗАКОНА О ПОРЕЗУ НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА

Чланом 53б Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС, бр. 25/2001, ... и 94/2024 – у даљем тексту: ЗПДПЛ) прописано је да резидентни обвезник који у другој држави оствари капитални добитак по основу продаје имовине из члана 27. став 1. ЗПДПЛ, на који је плаћен порез у тој другој држави, може умањити обрачунати порез на добит правних лица у Републици за износ пореза плаћеног у тој другој држави.

У погледу остваривања права на порески кредит, ЗПДПЛ прописује следећа два ограничења:

– износ пореског кредита не може бити већи од износа пореза који би, по прописаној стопи од 15%, био обрачунат на капитални добитак утврђен у складу са одредбама ЗПДПЛ;

– порески кредит не признаје се по основу пореза који је плаћен у другој држави уколико је међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања (у наставку: УИДО) право опорезивања капиталног добитка додељено искључиво Републици Србији.

Начин остваривања права на порески кредит по члану 53б ЗПДПЛ није се мењао у односу на прошлу годину.

1. Услови за остваривање права на порески кредит

Резидентни обвезник има право да користи порески кредит по члану 53б ЗПДПЛ, под условом:

1. Да је у другој држави остварио капитални добитак продајом капиталне имовине из члана 27. став 1. ЗПДПЛ;
2. Да је порез на тако остварени капитални добитак плаћен у другој држави;
3. Да са другом државом (државом извора прихода):
 - није закључен УИДО, или
 - је закључен УИДО, при чему сходно решењу садржаном у конкретном УИДО, право опорезивања не припада искључиво Републици Србији (држави ре-

зидентности), већ и другој држави уговорници (држави извора).

На пример, уколико би резидентни обвезник платио порез у САД на капитални добитак остварен продајом удела у друштву са седиштем у САД, са којом Србија нема у примени УИДО, имао би право на порески кредит у складу са чланом 53б ЗПДПЛ, под условом да располаже потврдом о плаћеном порезу издатом од стране надлежног органа САД.

Када је у питању примена УИДО, треба имати у виду то да већина УИДО које примењује Република Србија, **право опорезивања капиталних добитка даје држави резидентности** продавца, односно лица које отуђује имовину (у конкретном случају, Републици Србији), **док држава извора** (у конкретном случају страна држава у којој је остварен приход по основу капиталног добитка) **има право опорезивања само у одређеним случајевима који су експлицитно наведени у УИДО.**

Наиме, према већини УИДО, држава извора има право опорезивања капиталних добитака остварених продајом:

– непокретности која се налази на њеној територији, и

– акција или упоредивих интереса који (у било којем периоду током 365 дана пре отуђења) више од 50% своје вредности остварују непосредно или посредно од непокретности која се налази у држави извора.

Напомињемо да је за остваривање права на порески кредит по члану 53б ЗПДПЛ значајна само садржина решења које предвиђа конкретни УИДО, без обзира на то да ли ће се решење из УИДО и применити (услед (не)испуњења услова за његову примену).

Примера ради, уколико би резидентни обвезник остварио капитални добитак по основу продаје удела у привредном друштву које је порески резидент Северне Македоније, при чему сходно решењу садржаном у УИДО Северна Македонија нема право опорезивања тако оствареног капиталног добитка, већ искључиво право опорезивања припада Србији, резидентни обве-

ПОРЕСКИ КРЕДИТ ПО ОСНОВУ ПОРЕЗА ПО ОДБИТКУ ПЛАЋЕНОГ У ДРУГОЈ ДРЖАВИ НА ПРИХОДЕ ПО ОСНОВУ КАМАТА, АУТОРСКИХ НАКНАДА, ДИВИДЕНДИ, ДАВАЊА У ЗАКУП ПОКРЕТНИХ И НЕПОКРЕТНИХ СТВАРИ И УСЛУГА

У случају када резидентна правна лица остварују из других држава приходе по основу дивиденди, камата, ауторских накнада, давања у закуп покретних и непокретних ствари, као и услуга, ти приходи, по правилу, опорезују се порезом по одбитку према прописима државе извора прихода. Будући да се предметни приходи укључују у приходе резидентног правног лица и опорезују порезом на добит у Републици Србији, у наведеним ситуацијама долази до двоструког опорезивања:

- порезом по одбитку у држави извора прихода, и
- порезом на добит у земљи резидентности примаоца прихода, тј. у Републици Србији.

У циљу избегавања двоструког опорезивања, Законом о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/2001, ... и 94/2024 – у даљем тексту: ЗПДПЛ), прописани су:

- порески кредит за износ пореза који је нерезидентна филијала резидентног обвезника платила у другој држави на добит из које су исплаћене дивиденде, као и за износ пореза по одбитку који је нерезидентна филијала платила у другој држави на те исплаћене дивиденде (члан 52. ЗПДПЛ), и

- порески кредит за износ пореза по одбитку који је плаћен у другој држави на приходе по основу ауторских накнада, камата, закупа покретних и непокретних ствари, дивиденди и услуга (члан 53а ЗПДПЛ).

И један и други порески кредит признају се по основу пореза по одбитку који је на дивиденде плаћен у другој држави. Међутим, право на порески кредит по члану 52. ЗПДПЛ може остварити само обвезник коме дивиденде исплаћује нерезидента филијала из иностранства (према ЗПДПЛ, нерезидентном филијалом сматра се правно лице у иностранству у чијем је капиталу резидентни обвезник учествовао са најмање 10% непрекидно у периоду од најмање годину дана који претходи подношењу пореског биланса). Сви остали порески обвезници право на порески кредит по основу пореза по одбитку на дивиденде могу остварити у складу са чланом 53а ЗПДПЛ.

О пореском кредиту по члану 52. ЗПДПЛ пишемо у посебном чланку у овом броју часописа. У овом чланку, када говоримо о дивидендама, увек је реч о дивидендама по којима обвезник не испуњава услове прописане одредбама члана 52. ЗПДПЛ.

Начин остваривања права на порески кредит по члану 53а ЗПДПЛ није се мењао у односу на прошлу годину.

1. ПРАВО НА ПОРЕСКИ КРЕДИТ ПРЕМА ЧЛАНУ 53А ЗПДПЛ

Према члану 53а ЗПДПЛ:

„Резидентни обвезник који из друге државе остварује приходе од камата, ауторских накнада, накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари, дивиденди које не испуњавају услове да би се на њих примениле одредбе члана 52. овог закона, као и услуга, на које је плаћен порез по одбитку у тој другој држави, може умањити обрачунати порез на добит правних лица у Републици за износ пореза по одбитку плаћеног у тој другој држави.

Уколико резидентни обвезник користи право на порески кредит из става 1. овог члана, приходи од камата, ауторских накнада, накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари, дивиденди које не испуњавају услове да би се на њих примениле одредбе члана 52. овог закона, као и услуга, остварени у другој држави, а по основу којих се користи право на порески кредит из става 1. овог члана, укључују се у приходе резидентног правног лица у износу увећаном за плаћени порез по одбитку на камате, ауторске накнаде, накнаде по основу закупа непокретности и покретних ствари, дивиденде које не испуњавају услове да би се на њих примениле одредбе члана 52. овог закона, као и услуге.

Порески кредит из става 1. овог члана може се користити за умањење обрачуног пореза резидентног правног лица у износу плаћеног пореза у другој држави, а највише до износа који би се добио применом пореске

ПОРЕСКИ КРЕДИТ ПО ОСНОВУ ДОБИТИ ДОМАЋЕГ ПРИВРЕДНОГ ДРУШТВА ОСТВАРЕНЕ ПРЕКО ОГРАНКА У ИНОСТРАНСТВУ

Опорезивање сталне пословне јединице¹ домаћег привредног друштва у иностранству врши се како према прописима државе у којој стална јединица послује, тако и према домаћим прописима.

Одредбе Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС, бр. 25/2001, ... и 94/2024 – у даљем тексту: ЗПДПЛ), **којима је уређено право на порески кредит по овом основу нису се мењале у односу на прошлу годину**, тако да проблеми у погледу примене међународних уговора о избегавању двоструког опорезивања (у даљем тексту: УИДО), када је уговорен метод изузимања, и даље остају. У оквиру чланка, као и раније, дајемо предлоге могућих решења по овом питању.

ЗПДПЛ приликом опорезивања добити домаћих правних лица не прави разлику да ли је она остварена пословањем у земљи или пословањем преко сталне јединице у иностранству.

Ипак, с обзиром на то да је добит остварена преко сталне јединице у иностранству, по правилу, предмет опорезивања и у тој страни држави, ЗПДПЛ даје резидентном обвезнику право на порески кредит у износу плаћеног пореза на добит у тој држави, уз испуњење одређених услова.

За потпуно сагледавање ове теме требало би узети у обзир и УИДО, који, такође, посебно третирају добит остварену преко сталне јединице у другој држави.

Када се добит домаћег правног лица остварује преко сталне пословне јединице из иностранства, у намери да се оствари пореска уштеда у погледу пореза на добит, требало би водити рачуна, пре свега, о следећим питањима:

– да ли постоји обавеза утврђивања и плаћања пореза на остварену добит сталне пословне јединице у страни држави и на који начин, односно да ли према

националним прописима државе у којој стална јединица послује постоји одређене пореске олакшице у погледу опорезивања остварене добити?²

– шта је прописано одредбама ЗПДПЛ по овом питању?

– да ли се добит остварује преко пословне јединице из државе са којом је закључен УИДО³ или из државе са којом није закључен УИДО?

– уколико је УИДО закључен и у примени је, који од метода за отклањање двоструког опорезивања је предвиђен УИДО, метод изузимања или метод кредита?⁴

– да ли су испуњени услови за остваривање пореске уштеде приликом обрачуна пореза на добит у погледу поседовања и достављања адекватне пропратне документације?

Одговори на ова питања условиће и поступак у погледу пореског третмана, као и остваривања евентуалних пореских уштеда.

У складу са чланом 51. ЗПДПЛ:

„Ако резидентни обвезник оствари добит пословањем у другој држави, на коју је плаћен порез у тој држави, на рачун пореза на добит правних лица утврђеног према одредбама овог закона одобрава му се порески кредит у висини пореза на добит плаћеног у тој другој држави.

Порески кредит из става 1. овог члана не може бити већи од износа који би се обрачунао применом одредаба овог закона на добит остварену у иностранству.“

¹ У вези са овим, огранак правног лица често се поистовећује са сталном пословном јединицом обвезника, што се, по правилу, у пореском смислу и може чинити. Ипак, између ова два термина не стоји знак једнакости (за више детаља видети чланак *Обрачун пореза на добит сталне пословне јединице (огранка) страног правног лица у овом броју*).

² Одговор на ово питање, по правилу, лежи у одговарајућем пропису стране државе који третира опорезивање правних лица.

У Републици Црној Гори то је, рецимо, „Закон о порезу на добит правних лица“, а у Словенији то је „Закон о давку од добитка правних особ“.

Наглашавамо да нам није намера да се у овом чланку бавимо конкретним законским решењима страних држава, већ да само упутимо, када су страни прописи у питању, на које законе, примера ради, треба обратити пажњу.

³ Као и да ли је порески уговор у примени.

⁴ Или метод кредита за уштеђени порез.

ПОРЕСКИ КРЕДИТ ПО ОСНОВУ ПОРЕЗА НА ДОБИТ И ПОРЕЗА ПО ОДБИТКУ НА ДИВИДЕНДЕ ПЛАЋЕНИХ У ДРУГОЈ ДРЖАВИ

У случају када резидентна правна лица обављају пословање у иностранству преко својих зависних друштава и по том основу остварују дивиденде из друге државе, долази до двоструког опорезивања добити остварене у тој другој држави.

Наиме, зависно друштво – нерезидентна филијала у својој матичној држави прво плаћа порез на добит из које се исплаћују дивиденде, затим порез по одбитку приликом исплате дивиденде домаћем правном лицу, док се у Србији тако остварени приходи од дивиденде укључују у основицу за обрачун пореза на добит који домаће правно лице плаћа у складу са Законом о порезу на добит правних лица (Службени гласник РС, бр, 25/2002, ... и 94/2024 – у даљем тексту: ЗПДПЛ).

У циљу отклањања двоструког опорезивања, у ЗПДПЛ је прописано право резидентног обвезника на порески кредит, тј. умањење обрачунатог пореза на добит, за износ пореза који је његова нерезидентна филијала платила у другој држави на добит из које су исплаћене дивиденде, као и за износ пореза по одбитку који је нерезидентна филијала платила у другој држави на те исплаћене дивиденде.

Право на предметни порески кредит прописано је чланом 52. ЗПДПЛ и може га остварити само обвезник коме дивиденду исплаћује нерезидента филијала из иностранства, под којом се подразумева правно лице у иностранству у чијем је капиталу резидентни обвезник учествовао са најмање 10%, непрекидно у периоду од најмање годину дана који претходи подношењу пореског биланса.

Сви остали порески обвезници право на порески кредит по основу пореза по одбитку на дивиденде могу остварити у складу са чланом 53а ЗПДПЛ, о чему пишемо у посебном чланку у овом броју часописа.

У овом чланку, када говоримо о дивидендама, увек је реч о дивидендама по којима обвезник испуњава услове прописане одредбама члана 52. ЗПДПЛ.

Напомињемо да се начин остваривања права на порески кредит по члану 52. ЗПДПЛ није мењао у односу на прошлу годину.

1. РАЧУНОВОДСТВЕНО ЕВИДЕНТИРАЊЕ ПРИХОДА ОД ДИВИДЕНДЕ

Будући да је за разумевање услова за остваривање права на порески кредит као и самог механизма остваривања овог права важно разумети рачуноводствени третман прихода од дивиденди, на почетку ћемо се осврнути на начин књижења ових прихода у пословним књигама резидентног обвезника – примаоца дивиденде.

Наиме, кључно питање које се овде поставља је да ли приход од дивиденде у пословним књигама резидентног обвезника треба признати у бруто износу (који у себи садржи износ пореза по одбитку) и одвојено признати расход по основу пореза по одбитку, или је приход од дивиденде потребно исказати у нето износу (умањеном за износ пореза по одбитку), без исказивања расхода пореза у пословним књигама.

Према МРС 12.2, порез на добитак укључује све домаће и иностране порезе који се заснивају на опорезивом добитку. Порез на добитак такође укључује порезе, као што су **обуштављени порези**, које плаћа зависни ентитет, придружени ентитет или заједнички аранжман при подели ентитету који сачињава извештај. Обуштављени порез се у МСР 12 објашњава на следећи начин: „*када ентитет исплаћује дивиденде својим акционарима, од њега се може тражити да део дивиденди исплати пореским властима у име акционара. У многим законодавствима овај износ се назива обуштављени порез. Такав износ, који је исплаћен или доспева за плаћање пореским властима, обрачунава се на терет капитала као део дивиденди.*“ (МРС 12.65А).

УТВРЂИВАЊЕ И КЊИЖЕЊЕ КОНАЧНЕ ОБАВЕЗЕ ПОРЕЗА НА ДОБИТ ЗА 2025. ГОДИНУ И АКОНТАЦИЈА ЗА 2026. ГОДИНУ ЗА ОБВЕЗНИКЕ КОЈИ САСТАВЉАЈУ ОБРАЗАЦ ПБ 1

Према одредбама члана 66. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, . . . и 94/24 – у даљем тексту: Закон), порески обвезник дужан је да у пореској пријави обрачуна порез на добит за порески период за који се пријава подноси. Податак о обрачунатом порезу на добит за порески период исказан је **на ред. бр. 5.7. ПДП**, што уједно представља коначну обавезу за порез на добит коју ће обвезник прокњижити под 31.12.2025. године ставом 721/481.

Како би у финансијске извештаје унели стварни износ обавезе пореза на добит са ред. бр. 5.7 ПДП, обвезници су дужни да саставе порески биланс и пореску пријаву пре састављања финансијских извештаја.

С обзиром на то да је рок за достављање финансијских извештаја за 2025. годину 31. март 2026. године, сасвим је могуће да се они доставе пре израде пореског биланса и утврђивања коначне пореске обавезе.

Обвезници који нису у могућности да порески биланс и пореску пријаву саставе пре састављања финансијских извештаја за 2025. годину могу да:

- саставе „**пробни**“ **порески биланс и пореску пријаву** како би што приближније утврдили стварни износ коначне обавезе пореза за 2025. годину, или

- да за потребе састављања финансијских извештаја износ обавезе за порез на добит утврде тако што ће **износ бруто добити из финансијских извештаја помножити стопом пореза на добит од 15%.**

У овом случају, када се саставе стварни порески биланс и пореска пријава и утврди се разлика обавезе пореза на добит у односу на ону која је исказана у финансијским извештајима, обвезник нема обавезу да врши замену већ предатих финансијских извештаја за 2025. годину, уколико утврђена грешка није материјално значајна.

У случају да **грешка није значајна**, обвезник, под 1.01.2026. године, разлику између обавезе за порез на

добит која је утврђена стварном пореском пријавом и књижене обавезе у 2025. години књижи преко рачуна резултата на следећи начин:¹

- ако је у 2025. години књижен мањи износ обавезе за порез на добит него што је утврђено стварном пореском пријавом, одступање се књижи ставом 340(350)/481;

- ако је у 2025. години књижен виши износ обавезе за порез на добит него што је утврђено стварном пореском пријавом, одступање се књижи ставом 481/340(350).

Уколико **је грешка значајна**, потребно је извршити замену финансијских извештаја.

Обвезници који су стварни порески биланс и пореску пријаву саставили пре састављања финансијских извештаја за 2025. годину, у финансијским извештајима имаће исказану стварну обавезу за порез на добит за 2025. годину.

У овом случају, без обзира на то што је у финансијском извештају за 2025. годину књижена стварна обавеза за порез на добит из састављене пореске пријаве, обвезник и даље може поднети пореску пријаву до 29. јуна 2026. године, а датум подношења пореске пријаве битан је за уплату евентуалне разлике (уколико је коначна обавеза пореза на добит виша од износа плаћених аконтација), односно за почетак плаћања аконтација за 2026. годину у складу са поднетом пореском пријавом, о чему су објашњења дата у наставку.

Напомињемо да ће и овај обвезник, уколико до предаје пореске пријаве утврди да састављена пореска пријава није тачна, једноставно извршити исправку и предати исправну пореску пријаву. У том случају поступиће на исти начин као и обвезници који су у финансијском

¹ Како се књижење спроводи у 2026. години преко рачуна резултата, приликом састављања финансијских извештаја за 2026. годину у тим финансијским извештајима колоне за претходну (2025. годину) биће исказане као да је у 2025. години исказана стварна висина обавезе за порез на добит.

ПОРЕСКО КОНСОЛИДОВАЊЕ

Пореско консолидовање представља начин плаћања пореза на добит више међусобно повезаних предузећа која образују ширу економску целину (групу) на основу консолидованог пореског биланса.

Када у структури групе постоје правна лица која су остварила опорезиву добит и правна лица која су исказала губитак, пореско консолидовање може довести до мање укупне пореске обавезе тако што се врши међусобно пребијање добитака и губитака у консолидованом пореском билансу. Пореско консолидовање има и одређене недостатке који су обрађени у чланку.

Нормативни оквир за пореско консолидовање у нашој земљи садржан је у одредбама чл. 55. до 57. Закона о порезу на добит правних лица.

Члан 55.

*Матично правно лице и зависна правна лица, у смислу овог закона, чине групу повезаних правних лица ако међу њима постоји **непосредна или посредна контрола над најмање 75% акција или удела**.*

*Повезана правна лица имају право да траже пореско консолидовање под условом да су **сва повезана правна лица резиденти Републике**.*

***Захтев за пореским консолидовањем** матично правно лице подноси надлежном пореском органу **најраније истеком пореског периода** у коме су испуњени услови из ст. 1. и 2. овог члана, од почетка до краја тог пореског периода.*

*Уколико су испуњени услови из ст. 1. до 3. овог члана, надлежни порески орган у року од 30 дана од дана подношења захтева доноси **решење којим се одобрава пореско консолидовање**, почев од пореског периода у коме су испуњени услови из ст. 1. до 3. овог члана.*

Члан 56.

***Сваки члан групе повезаних правних лица** дужан је да поднесе своју пореску пријаву и свој порески биланс, а **матично правно** лице подноси и консолидовани порески биланс за групу повезаних правних лица.*

*У консолидованом пореском билансу губици пореског периода једног или више повезаних правних лица **пребијају** се на рачун добити осталих повезаних правних лица у групи, у том пореском периоду.*

*Опорезива добит коју оствари члан групе повезаних правних лица а која се исказује у консолидованом пореском билансу **не може се умањити за износ губитка из пореског биланса претходних година, односно претходних пореских периода**, тог члана групе повезаних правних лица.*

*За обрачунати порез по консолидованом билансу обвезници су **појединачна повезана правна лица из групе, сразмерно опорезивој добити из појединачног пореског биланса**.*

Министар финансија ближе уређује начин спречавања двоструког ослобођења или двоструког опорезивања појединих позиција у консолидованом пореском билансу.

Члан 57.

*Једном одобрено пореско консолидовање примењује се **најмање пет година**, односно пореских периода.*

*Ако се пре истека рока из става 1. овог члана измене услови из члана 55. ст. 1. и 2. овог закона, или се једно правно лице, више повезаних правних лица, или сва повезана правна лица у групи накнадно одреде за појединачно опорезивање пре истека рока из става 1. овог члана, сва повезана правна лица су дужна да **сразмерно плате разлику на име пореске привилегије коју су искористили**.*

ОБРАЧУН ПОРЕЗА НА ДОБИТ ЗА НЕДОБИТНЕ ОРГАНИЗАЦИЈЕ – ДРУГА ПРАВНА ЛИЦА

Друга правна лица која нису основана ради стицања добити, већ ради постизања других циљева утврђених њиховим општим актима (недобитне организације) сматрају се пореским обвезником пореза на добит правних лица уколико остварују приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду.

У Закону о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, ... и 94/24 – у даљем тексту: Закон) наведене су само неке од недобитних организација које се најчешће срећу у пракси, као што су установе чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе, политичке организације, синдикалне организације, коморе, цркве и верске заједнице, удружења, фондације и задужбине.

Поред наведених, у недобитне организације спадају и стамбене зграде (заједнице), што је потврђено мишљењем Министарства финансија (у даљем тексту: МФИН), бр. 401-00-558/2015-04 од 24.06.2015. године. Имајући у виду то да нису обвезници Закона о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/2019 и 44/2021 – др. закон), тако да не воде пословне књиге, стамбене зграде које у пореском периоду остварују приходе на тржишту, дужне су да, у циљу утврђивања евентуалне основице пореза на добит правних лица у складу са Законом, воде евиденцију о приходима оствареним на тржишту (нпр., издавања заједничких просторија у закуп) и расходима који су настали у вези са остваривањем тих прихода.

Када су у питању установе, као што су приватне здравствене установе, приватне школске установе, као и приватне школе и факултети, битно је имати у виду то да су ова правна лица основана ради стицања добити, па је у складу са тим опорезивање њихове добити потребно вршити у складу са одредбама Закона и подзаконским актима који се односе на субјекте који обављају привредну или другу делатност ради остваривања прихода на тржишту. Наведено се односи и на привредне субјекте као што су теретане, фитнес центри и слично, који се у пракси често оснивају као удружења која од својих чланова наплаћују чланарине, иако по својој суштини представљају правна лица основана ради стицања до-

бити, а не остваривања друштвено корисних циљева, док новчани износи које наплаћују по својој суштини не представљају чланарину, већ накнаду за услугу коју пружају.

Недобитне организације које не остварују приходе на тржишту у конкретној години нису обвезници пореза на добит правних лица за ту годину, тако да не подносе Порески биланс и Пореску пријаву. Такође, чланом 44. Закона прописано је пореско ослобођење које могу остварити недобитне организације уз испуњење одређених услова, о чему детаљно пишемо у посебном делу овог чланка.

Напомињемо да у погледу опорезивања недобитних организације нема разлика у односу на претходну годину.

1. Приходи које остварују недобитне организације

Правилно разграничење прихода недобитних организација на оне који се остварују на тржишту и оне који се не остварују на тржишту је посебно значајно, имајући у виду следеће:

– недобитне организације које не остварују приходе на тржишту нису обвезници пореза на добит за посматрану годину и не подносе Порески биланс и Пореску пријаву за ту годину,

– недобитне организације које остварују приходе на тржишту, приликом утврђивања пореске основице за обрачун пореза на добит, у обзир узимају само тако остварене приходе, а не и приходе који нису остварени на тржишту.

Приходима који се не остварују на тржишту **сматрају се приходи од чланарина и чланских доприноса, приходи од донација, дотација, субвенција и других бесповратних и бестеретних давања.**

Ради бољег разумевања, у наредној табели дајемо преглед мишљења МФИН са примерима прихода који се не сматрају приходима оствареним на тржишту:

УТВРЂИВАЊЕ ПОРЕЗА НА ДОБИТ КОД ОБВЕЗНИКА НАД КОЈИМ ЈЕ ПОКРЕНУТ ПОСТУПАК ЛИКВИДАЦИЈЕ ИЛИ СТЕЧАЈА

Добит обвезника у поступку ликвидације, у поступку стечаја од дана доношења решења о отварању стечајног поступка до дана почетка примене плана реорганизације или правноснажног решења о банкротству стечајног дужника, као и у поступку реорганизације, опорезује се на исти начин као и добит осталих привредних друштава код којих се ови поступци не воде.

Специфичности у вези са утврђивањем и плаћањем пореза на добит обвезника над којим је покренут поступак ликвидације, односно поступак стечаја прописане су одредбама чл. 34. и 35. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, ... и 94/24 – у даљем тексту: Закон о порезу на добит). Међутим, правна лица код којих је поступак стечаја, односно ликвидације започет пре 26.12.2014. године, порез на добит утврђују по одредбама Закона о порезу на добит које су важиле до тог датума.

Подсећамо на то да је изменама и допунама Закона о порезу на добит које су објављене у „Службеном гласнику РС“, бр. 94/24, прописано да обавезу да поднесе пореску пријаву и биланс са стањем на дан 31. децембра текуће године има **ликвидациони или стечајни управник**. Дакле, обавеза извештавања преноси се на привредног субјекта на ликвидационе, односно стечајне управнике. Повећање одговорности ликвидационих и стечајних управника за благовремено извршавање пореских обавеза треба да омогући бољу контролу над процесом ликвидације и стечаја.

О правном и рачуноводственом аспекту поступка ликвидације писали смо у ПС 19/23, где смо, између осталог, детаљније обрадили састављање пореског биланса на дан отварања и закључења поступка ликвидације, односно стечаја. Значајна новина коју је донео измењени члан 34. Закона о порезу на добит односи се на дефинисање датума регистрације битног догађаја у надлежном регистру (нпр. покретање или окончање по-

ступка) као референтног датума од којег почиње да тече рок за подношење пореске пријаве и пореског биланса.

У складу са тиме, почев од 1. јануара 2025. године, примењује се и ново правило према којем се пореска пријава и биланс **у случају окончања или обуставе поступка ликвидације** подносе са стањем на дан који **претходи дану регистрације** ове промене у надлежном регистру.

Уместо досадашњег уношења датума и броја одлуке надлежног органа обвезника, у образац ПДП уносе се подаци на основу решења надлежног регистра, којим је формално усвојена регистрациона пријава брисања или обуставе поступка ликвидације.

У наставку ћемо нагласак ставити на утврђивање пореза на добит на крају године.

Напомињемо да је новом одредбом члана 34. став 7. Закона о порезу на добит уведена **солидарна одговорност** чланова друштва за измирење пореске обавезе која произлази из пореске пријаве коју ликвидациони управник подноси по окончању поступка ликвидације, о чему смо писали у ПС 20/24. Ова одредба има посебан значај, јер по први пут чланове друштва у поступку ликвидације обавезује на одговорност за пореске обавезе до висине имовине коју су стекли током ликвидационог процеса.

Конкретно, уколико друштво које је у процесу ликвидације не измири своје пореске обавезе по пореској пријави поднетој по окончању поступка ликвидације, чланови друштва који су примили део имовине након расподеле ликвидационог остатка одговарају за тај порески дуг до вредности имовине коју су појединачно добили.

На овај начин омогућава се Пореској управи да потражује дуговања од појединачних чланова друштва, а не само од друштва које се у поступку ликвидације престаје да постоји. Поред ефикаснијег механизма наплате, одредба доприноси и правној извесности у

ОБРАЧУН ПОРЕЗА НА ДОБИТ СТАЛНЕ ПОСЛОВНЕ ЈЕДИНИЦЕ (ОГРАНКА) СТРАНОГ ПРАВНОГ ЛИЦА

Страна правна лица могу са циљем обављања делатности у Републици Србији да оснују:

(а) привредно друштво, односно зависно правно лице, или

(б) огранак,

на начин и под условима регулисаним Законом о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/2011, ... и 19/2025 – у даљем тексту: ЗПД; у складу са овим законом, обављање делатности у Републици Србији није могуће преко представништва страног правног лица).

Разлози због којих се често инострани привредни субјекти опредељују за то да оснују огранак, уместо оснивања зависног правног лица су, између осталог, пореске природе. Они леже у чињеници да се страни оснивачи правних лица у Србији двоструко опорезују, први пут порезом на добит, коју је остварило зависно правно лице, а други пут порезом по одбитку на дивиденде приликом исплате дивиденде страном оснивачу, док се за добит остварену преко огранка опорезују само једном, порезом на добит огранка, будући да трансфер тако опорезоване добити страном оснивачу (централи) није предмет опорезивања порезом по одбитку.

Огранци страних правних лица у Србији, по правилу, за потребе обављања делатности улазе у бројне трансакције, како са неповезаним домаћим и страним правним лицима и њиховим огранцима у Србији, тако и са својом иностраном централом, њеним пословним јединицама у другим државама и другим повезаним домаћим и страним лицима.

У вези са овим, огранак страног правног лица често се поистовећује са сталном пословном јединицом нерезидентног обвезника која се налази на територији Републике (у даљем тексту: СПЈ), што се, по правилу, у пореском смислу и може чинити. Ипак, између ова два термина не стоји знак једнакости.

Огранак страног правног лица се, у складу са чланом 573. ЗПД, дефинише као његов издвојени организациони део преко којег обавља делатност у Србији у складу са законом. Огранак није привредно друштво, он нема свој основни капитал ни имовину, он послује у оквиру привредног друштва и у правном промету наступа у име и за рачун друштва. Огранак је саставни део страног правног лица. На делатности огранка страног правног лица сходно се примењују одредбе члана 4. ЗПД, што подразумева да има претежну делатност, која се региструје у складу са Законом поступку регистрације у Агенцији за привредне регистре („Службени гласник РС“, бр. 99/2011, ... и 105/2021), а може обављати и све друге делатности које нису законом забрањене, независно од тога да ли су одређене одлуком о оснивању, при чему се посебним законом може условити регистрација или обављање одређене делатности издавањем претходног одобрења, сагласности или другог акта надлежног органа.

Са друге стране, смисао **концепта СПЈ** је у утврђивању права једне државе да опорезује добит предузећа друге државе, остварену обављањем делатности на њеној територији.

У контексту Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/2001, ... и 94/2024 – у даљем тексту: Закон), можемо рећи да се дефиницијом **СПЈ** прописује скуп услова чијим испуњењем се стиче право опорезивања нерезидентног обвезника¹ за добит остварену обављањем делатности у Србији.

На сличан начин, у међународним уговорима о избегавању двоструког опорезивања (у даљем тексту: УИДО) термин **СПЈ** користи се ради одређивања ситуације у којој резидент једне државе уговорнице може бити опорезован за добит остварену у другој држави уговорници. Концептом СПЈ дефинисан је степен присутности и контаката на основу којег држава извора

¹ У складу са чланом 3. став 2. Закона, нерезидентни обвезник је правно лице које је основано или има место стварне управе и контроле ван територије Србије.

ОПШТЕ НАПОМЕНЕ У ВЕЗИ СА УТВРЂИВАЊЕМ ПОРЕЗА НА ПРИХОДЕ ОД САМОСТАЛНЕ ДЕЛАТНОСТИ ЗА 2025. ГОДИНУ

Приликом утврђивања, обрачунавања и плаћања пореза на приходе од самосталне делатности за 2025. годину, односно аконтација за 2026. годину примењују се одредбе Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник бр. 25/01, . . . и 94/24, у даљем тексту: ЗПДПЛ), као и одредбе чл. 31–50. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник бр. 24/01, . . . и 109/25, у даљем тексту: ЗПДГ).

Порез на приход од самосталне делатности обрачунава се на исти начин као и за 2024. годину.

Према обавези достављања финансијских извештаја и обавези састављања пореских биланса и пореске пријаве за 2025. годину, разликују се:

- паушално опорезовани предузетници;
- предузетници пољопривредници и предузетници друга лица;
- предузетници који воде пословне књиге по систему двојног књиговодства.

1. Паушално опорезовани предузетници

Паушално опорезовани предузетници нису дужни да воде пословне књиге и да састављају финансијске извештаје, већ воде само пословну књигу о оствареном промету (Образац КПО). Порез на приход од самосталне делатности плаћају по решењу Пореске управе и не састављају порески биланс и пореску пријаву.

У Образац КПО уносе се само приходи остварени на тржишту, то јест приходи од продаје производа и услуга. Други приходи, укључујући и приходе од државних давања не уносе се у овај образац.

Ако је дошло до значајне промене у критеријумима за утврђивање износа паушалног опорезивања, нпр. шифре делатности, паушалац је обавезан да у вези са том променом поднесе Пореској управи пореску пријаву – Образац ППДГ-1Р, најкасније до 31. јануара

године за коју се утврђује порез, у складу са чланом 93. став 2. ЗПДГ.

2. Обвезници пореза на приходе од самосталне делатности који воде књиге по систему простог књиговодства

Предузетник пољопривредник и предузетник друго лице пословне књиге за 2025. годину обавезно воде по систему простог књиговодства у складу са ЗПДГ. Иако се на њих директно не односе одредбе Закона о рачуноводству, приликом евидентирања одређених пословних промена примењују се принципи установљени овим законом.

Предузетници који воде књиге по систему простог књиговодства састављају само биланс успеха (Образац БУ) који је прописан Правилником о пословним књигама и исказивању финансијског резултата по систему простог књиговодства („Службени гласник РС“, бр. 140/04 и 44/18).

Предузетник пољопривредник и предузетник друго лице немају обавезу достављања финансијског извештаја Агенцији за привредне регистре.

Ова лица састављају Порески биланс на Обрасцу ПБ 2 и пореску пријаву на Обрасцу ППДГ-1С. Рок за достављање Пореској управи ових образаца за 2025. годину је **15. април 2026. године**. Уз порески биланс и пореску пријаву нису дужни да надлежном пореском органу доставе Образац БУ, већ само на захтев ПУ.

Подсећамо, **предузетник пољопривредник је обвезник пореза по основу прихода од пољопривреде и шумарства**, односно физичко лице које је носилац породичног пољопривредног газдинства уписано у регистар пољопривредних газдинстава у складу са прописима којима се уређује та област и које води пословне књиге у складу са овим законом и порез на приходе од самосталне делатности плаћа на опорезиву добит.

УТВРЂИВАЊЕ ОСНОВИЦЕ ПОРЕЗА НА НЕТО ПРИХОД И ОСНОВИЦЕ СОЦИЈАЛНИХ ДОПРИНОСА ПРЕДУЗЕТНИКА НА ОБРАСЦУ ПБ 2 ЗА 2025. ГОДИНУ

У пореском билансу – Обрасцу ПБ 2 за 2025, полазећи од резултата исказаног у финансијском извештају за 2025. годину врши се:

- корекција прихода и расхода исказаних у рачуноводству у свим оним случајевима када се, у складу са законом, приходи и расходи за пореске сврхе признају на другачији начин;

- корекција по основу капиталних добитака и губитака која има посебан третман у пореском билансу;

- корекција по основу трансферних цена и камата „на дохват руке“, ако је обвезник имао трансакције са повезаним лицима.

Наведене корекције врше се да би се утврдили:

- **опорезива добит** (ред. бр. 51. Обрасца ПБ 2), која представља основицу за обрачун социјалних доприноса, за предузетнике који се нису определили за исплату личне зараде предузетника, под условом да износ није нижи од најниже годишње основице доприноса, односно да није виши од највише годишње основице доприноса;

- **пореска основица** (ред. бр. 61. Обрасца ПБ 2), која представља основицу за обрачун пореза на приходе од самосталне делатности за све предузетнике који нису паушално опорезовани.

Према члану 35. став 1. Закона о порезу на доходак грађана (у даљем тексту: Закон): „Усклађивање прихода и расхода, утврђивање капиталних добитака и губитака, утврђивање износа капиталних добитака и губитака који се укључују у опорезиви приход од самосталне делатности и порески третман губитака из ранијих година исказују се у пореском билансу предузетника у складу са одговарајућим одредбама закона којим се уређује порез на добит правних лица, ако овим законом није другачије одређено“, **за већину позиција** у Обрасцу ПБ 2 начин утврђивања и уноса података **истовестан** је са одговарајућим позицијама пореског биланса за привредна друштва (Образац ПБ 1).

У наставку дајемо објашњења за унос података у поједине позиције Обрасца ПБ 2. Износи у позицијама се исказују у динарима без децимала.

1. Резултат у Билансу успеха

Под редним бројем 1 Обрасца ПБ 2 уноси се износ Добити пословне године, односно пореског периода. За предузетнике који воде двојно књиговодство уноси се износ добити са АОП 1049 из Обрасца Биланс успеха. За предузетнике – пољопривреднике и предузетнике – друга правна лица који воде просто књиговодство уноси се износ добити са редног броја 9 Обрасца БУ.

Под редним бројем 2 уноси се износ губитка пословне године, односно пореског периода. За предузетнике који воде двојно књиговодство уноси се износ губитка са АОП 1050 из Обрасца Биланс успеха. За предузетнике – пољопривреднике и предузетнике – друга правна лица који воде просто књиговодство уноси се износ губитка са редног броја 10 Обрасца БУ.

2. Добити и губити од продаје имовине из члана 27. Закона о порезу на добит (исказани у Билансу успеха)

Под ред. бр. 3 и 4 уносе се добити и губити утврђени у складу са рачуноводственим прописима, а не у складу са пореским прописима, који су настали по основу продаје, односно преноса уз накнаду (капиталне) имовине из члан 27. став 1. Закона о порезу на добит (добити и губити од продаје који су за конкретна средства исказани на рачунима група 57 и 67 код предузетника који воде књиге по систему двојног књиговодства).

Предузетници пољопривредници и предузетници – друга правна лица који воде просто књиговодство на овим редним бројевима исказују добитке или губитке од продаје имовине наведене у члану 27. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит, који су у Пословној књизи ПК

УТВРЂИВАЊЕ ОБАВЕЗЕ ЗА ПОРЕЗ НА НЕТО ПРИХОД И СОЦИЈАЛНЕ ДОПРИНОСЕ ЗА 2025. И АКОНТАЦИЈА ЗА 2026. ГОДИНУ (ОБРАЗАЦ ППДГ-1С)

Пореска пријава и порески биланс за утврђивање коначне пореске обавезе за порез на приходе од самосталне делатности, као и доприноса за обавезно социјално осигурање предузетника који се није определио за исплату личне зараде (у даљем тексту: порез на приходе од самосталне делатности) за 2025. годину, у којој се утврђују и аконтације за 2026. годину, подноси се искључиво електронским путем, преко портала **е-порези** на сајту Пореске управе, најкасније до 15. априла 2026. године.

Пореска пријава на Обрасцу ППДГ-1С прописана је *Правилником о пореској пријави за утврђивање пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање самоопорезивањем на приходе од самосталне делатности* (у даљем тексту: *Правилник о пореској пријави*).

Детаљно упутство за подношење Обрасца ППДГ-1С електронским путем налази се на сајту Пореске управе (*Корисничко упутство за подношење у електронском облику пореске пријаве за утврђивање пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање самоопорезивањем на приходе од самосталне делатности на Обрасцу ППДГ-1С* – у даљем тексту: *Корисничко упутство*).

На пореској пријави – Обрасцу ППДГ-1С:

- утврђују се коначна обавеза за порез на нето приход за 2025. годину и аконтациона обавеза за 2026. годину;

- предузетник који у 2025. години није исплаћивао личну зараду утврђује и коначну обавезу социјалних доприноса за 2025. годину. Предузетници који су радњу основали из радног односа или који су пензионери у пријави утврђују само допринос за ПИО, јер нису обвезници плаћања осталих социјалних доприноса;

- предузетник који у 2026. години неће исплаћивати личну зараду утврђује и аконтациону обавезу социјалних доприноса за 2026. годину. Предузетници који су радњу основали из радног односа или који су пензионери, у пријави утврђују само аконтацију доприноса за ПИО.

Предузетници који у 2026. години прелазе на исплату личне зараде неће утврђивати аконтације социјалних доприноса за 2026. годину, иако су у пријави утврдили коначну обавезу социјалних доприноса за 2025. годину.

Пореска пријава ППДГ-1С састоји се од 13. делова. У пореску пријаву ППДГ-1С износи се уписују у динарима без децимала.

У наставку објашњавамо начин попуњавања Обрасца ППДГ-1С приликом **утврђивања коначне пореске обавезе за 2025. годину и аконтације за 2026. годину**.

А.1 Подаци о пријави

Под редним бројем 1.1 Врста пријаве – уноси се **ознака 1** када обвезник подноси пореску пријаву за коначну пореску обавезу за 2025. годину, односно за коначну пријаву за 2025. годину и аконтацију за 2026. годину до 15.04.2026. године. Уколико обвезник пропусти да поднесе пореску пријаву до прописаног рока, под овим редним бројем ће унети **ознаку 3** (пријава по члану 1826 ЗПППА). Уколико је обвезнику актом Пореске управе одобрено продужење рока подношења пријаве из оправданих разлога, под овим редним бројем ће унети **ознаку 6** (пријава по члану 39. ЗПППА).

Под редним бројем 1.1а Основ за пријаву – уноси се **ознака 1** ако је основ за пријаву *обављање самосталне делатности*.¹

¹ Обвезници прихода по основу самосталне делатности могу по различитим основама подносити пореску пријаву за коначну пореску обавезу за 2025. годину (нпр. уколико обвезник престаје да обавља делатност под 31.12.2025. године, физичко лице се брише из система ПДВ под 31.12.2025., предузетник прелази из опорезивања на стварни приход у паушално опорезивање и др.). У сваком конкретном случају у поље 1.1а уносиће се конкретна ознака у складу са *Правилником о пореској пријави*. Примери за те случајеве дати су у *Корисничком упутству*.

КЊИЖЕЊЕ АКОНТАЦИЈА ПОРЕЗА И ДОПРИНОСА И УТВРЂЕНЕ РАЗЛИКЕ ПО КОНАЧНОЈ ПОРЕСКОЈ ПРИЈАВИ КОД ПРЕДУЗЕТНИКА КОЈИ ДОПРИНОСЕ ПЛАЋАЈУ НА СТВАРНУ ДОБИТ

Обвезник прихода од самосталне делатности, који води књиге по систему двојног књиговодства (у даљем тексту: предузетник) и који се није определио за исплату личне зараде већ доприносе плаћа на опорезиву добит, дужан је да плаћа месечну аконтацију пореза и доприноса у року од 15 дана по истеку сваког месеца.

Плаћање утврђених месечних аконтација пореза књижи се ставом 721/241 или ставом 481/241 на основу извода текућег рачуна.

С друге стране, препорука је да се књижење задужења аконтација доприноса увек врши ставом 556/483 на дан доспећа обавезе за плаћање аконтације, а након плаћања ставом 483/241, а не само ставом 483/241 на основу извода текућег рачуна. Разлог за наведено лежи у чињеници да је образац пореског биланса предузетника ПБ2 конципиран тако да не омогућава накнадно укључивање плаћених аконтација доприноса на терет расхода, чиме би право предузетника на признавање ових трошкова за умањење пореске основице било ускраћено. Наиме, у складу са чланом 37а тачка 3) Закона о порезу на доходак грађана ("Службени гласник РС", бр. 25/2001, ... и 109/2025), обвезнику који плаћа порез на стварни приход од самосталне делатности у расходе у пореском билансу признају се обрачунати и плаћени доприноси за лично обавезно социјално осигурање по основу самосталне делатности ако се обвезник није определио за исплату личне зараде.

Аконтативно плаћени износи пореза и доприноса могу да буду мањи или већи од коначно утврђених износа пореза и доприноса. Уколико је предузетник аконтативно платио мање пореза и доприноса од коначно обрачунатих пореза и доприноса, дужан је да разлику уплати најкасније до подношења пореске пријаве.

Са друге стране, уколико је предузетник аконтативно платио више пореза од коначно обрачунатог пореза, више плаћени порез представља аконтацију за наредни период или се обвезнику враћа на његов захтев.

Предузетник коначно утврђену обавезу за порез на дан 31.12. године књижи ставом 721/481, а коначно утврђени износ доприноса ставом 556/483. Уколико је предузетник платио мањи износ пореза и/или доприноса у току године (укључујући и аконтацију за децембар која се плаћа до 15. јануара 2026. године) од коначно утврђеног износа, на рачуну 481 и/или 483 биће исказан потражни салдо који ће се затворити приликом плаћања разлике. Са друге стране, уколико је предузетник платио већи износ пореза и/или доприноса у току године од коначно утврђеног износа, већи износ пореза евидентиран на дуговној страни рачуна 721 или 481 (у зависности од изабраног начина књижења), односно већи износ доприноса евидентиран на дуговној страни рачуна 556 у односу коначну утврђену обавезу пореза, односно доприноса, потребно је прекњижити на одговарајући рачун групе 22 (223, односно 224).

Након ових књижења, салдо на рачуну 721 биће једнак износу коначно утврђене обавезе за порез која је исказана на редном броју 7.6 Обрасца ППДГ-1С, а салдо на рачуну 556 биће једнак износу коначно утврђене обавезе за доприносе која је исказана на ред. бр. 8.2 – 8.5 Обрасца ППДГ-1С.

Пример:

Утврђени месечни износ аконтације пореза за 2025. годину износи 10.000 динара. Предузетник није социјално осигуран по другом основу, па утврђени месечни износ свих доприноса (за ПИО, здравствено осигурање и осигурање за случај незапослености) износи 36.550 динара.

Предузетник је у виду аконтација пореза за 2025. годину платио 120.000 динара, при чему је аконтацију за децембар 2025. године (10.000 динара) платио у јануару 2026. године.

СПЕЦИФИЧНОСТИ У ВЕЗИ СА САСТАВЉАЊЕМ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА ЗА ДРУГА ПРАВНА ЛИЦА КОЈА НИСУ ОСНОВАНА РАДИ ОБАВЉАЊА ДЕЛАТНОСТИ У ЦИЉУ СТИЦАЊА ДОБИТИ

У складу са чланом 2. став 1. тачка 2) Закона о Рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19 и 44/21 – др. закон), другим правним лицима сматрају се правна лица чије се пословање делом финансира из јавних прихода или других наменских извора, а делом или у целини оствареним приходима на тржишту или по основу учлањења и која се не оснивају ради стицања добити (политичке организације, синдикалне организације са својством правног лица, фондације и задужбине, удружења, коморе, цркве и верске заједнице у делу обављања привредне или друге делатности у складу са прописима којима је уређено обављање тих делатности, као и друге организације организоване по основу учлањења).

Дакле, у питању су правна лица која нису основана ради стицања добити, мада под одређеним условима могу остваривати приходе на тржишту обављањем привредне или друге делатности.

Тако, на пример, чланом 37. важећег Закона о удружењима прописано је да удружење, поред оних активности којима се остварују циљеви утврђени његовим статутом, може непосредно да обавља и привредну или другу делатност којом се стиче добит, а која се обавезно уписује у Регистар привредних субјеката, под следећим условима:

- 1) да је делатност у вези са његовим статутарним циљевима;
- 2) да је делатност предвиђена статутом;
- 3) да је делатност мањег обима, односно да се делатност обавља у обиму потребном за остваривање циљева удружења.

Када су у питању установе, као што су приватне здравствене установе, приватне школске установе, као и приватне школе и факултети, битно је имати у виду то да су ова правна лица основана ради стицања добити, па се у складу са тим не могу сматрати другим правним лицима. Из тог разлога, ова правна лица у свему поступају на исти начин као и други субјекти који обављају привредну или другу делатност ради остваривања прихода на тржишту.

Наведено се односи и на привредне субјекте као што су теретане, фитнес центри и сл., која се у пракси често оснивају као удружења, која од својих чланова наплаћују чланарине, иако по својој суштини представљају правна лица основана ради стицања добити, а не остваривања друштвено корисних циљева, док новчани износи које наплаћују по својој суштини не представљају чланарину, већ накнаду за услугу коју пружају. У току 2022. године Министарство финансија дало је већи број мишљења у вези са евидентирањем промета преко електронског фискалног уређаја у којима је јасно назначена разлика између чланарина као прихода који је непрофитне природе и накнада које се наплаћују у циљу стицања профита, а које се именују као чланарине.

1. Рачуноводствена регулатива коју примењују друга правна лица

У складу са чланом 26. Закона о рачуноводству, друга правна лица, без обзира на величину, за признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима, примењују Правилник за микро и друга правна лица¹.

Друга правна лица могу **добровољно** да се одреде за то да уместо Правилника о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица (у даљем тексту: Правилник за микро и друга правна лица) **примењују МСФИ за МСП, или пуне МСФИ**. Уколико одлуче да примењују МСФИ за МСП или пуне МРС/МСФИ, друга правна лица дужна су да изабрани оквир за финансијско извештавање примењују у континуитету најмање 5 година од почетка њихове примене, осим у случају отварања поступка стечаја или ликвидације.

Са друге стране, друга правна лица која имају законску обавезу састављања консолидованих финан-

¹ Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица („Службени гласник РС“, бр. 89/20)

САСТАВЉАЊЕ ОБРАЗАЦА ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА ЗА ПРАВНА ЛИЦА КОЈА СУ У ТОКУ ГОДИНЕ САСТАВЉАЛА ВАНРЕДНЕ ФИНАНСИЈСКЕ ИЗВЕШТАЈЕ У ПОСТУПКУ СТАТУСНИХ ПРОМЕНА, СТЕЧАЈА И ЛИКВИДАЦИЈЕ И ЗА НОВООСНОВАНА ПРАВНА ЛИЦА И ПРЕДУЗЕТНИКЕ

У овом чланку објашњавамо специфичности у вези са састављањем годишњих финансијских извештаја за правна лица која су у току 2025. године састављала ванредне финансијске извештаје као и за новооснована правна лица и предузетнике.

Чланом 2. тачка 8. Закона о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19 и 44/21, у даљем тексту: Закон), прописано је да се ванредни финансијски извештај саставља у случајевима статусних промена, отварања, односно закључења стечајног поступка или покретања, односно закључења поступка ликвидације над правним лицем, и то са стањем **на дан који претходи дану** уписа статусне промене, дану отварања, односно закључења стечајног поступка или покретања, односно закључења поступка ликвидације. У случају статусне промене, ванредне финансијске извештаје не састављају сви учесници, већ у случају **припајања** ванредни финансијски извештај саставља правно лице које **престаје** са пословањем, док у случају статусне промене **издвајања** ванредни финансијски извештај саставља правно лице које у поступку промене **издваја** део своје имовине и обавеза, осим ако посебним законом није друкчије прописано. Ванредни финансијски извештај саставља се и у случајевима брисања огранка страног правног лица, односно предузетника.

Законом о рачуноводству није прописана обавеза састављања финансијских извештаја у случају промене правне форме (облика организовања) обвезника и у случају продаје правног лица.

Начин састављања ванредних финансијских извештаја прописан је Правилником о садржини и форми образаца финансијских извештаја за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, бр. 89/20 – у даљем тексту: Правилник о финансијским извештајима).

Ванредни финансијски извештаји достављају се Агенцији за привредне регистре (у даљем тексту: Аген-

ција) за јавно објављивање у року од 60 дана од дана биланса, односно на који су састављени.

Ванредни финансијски извештај обухвата:

- 1) Биланс стања и
- 2) Биланс успеха.

Замену јавно објављеног ванредног финансијског извештаја, правно лице, односно предузетник, може да захтева најкасније до дана достављања редовног годишњег финансијског извештаја за пословну годину у којој је настао основ за састављање ванредног финансијског извештаја.

Правилником о финансијским извештајима прецизније су уређена одређена питања у вези са достављањем финансијских извештаја за обвезнике који су у току године по различитим основама састављали ванредне финансијске извештаје.

Чланом 4. Правилника о финансијским извештајима, **новоосновано правно лице, односно предузетник** приказује податке о пословању у извештајној години у периоду који је краћи од календарске године или је највише једнак календарској години, али **не приказује стање на дан 1. јануара извештајне године**, као ни пословање у претходној пословној години. На свим прописаним обрасцима финансијских извештаја правно лице, односно предузетник ставља назнаку „**новоосновани**“.

На исти начин поступа и предузетник који је у току извештајне пословне године почео да води пословне књиге по систему двојног књиговодства.

Правно лице, које је настало оснивањем после статусне промене, приказује податке као новоосновани, с тим што на обрасцима финансијских извештаја ставља назнаку „**ново оснивање**“.

Према члану 3. став 2. Правилника о финансијским извештајима, **правно лице, које је у току извештајне године имало статусну промену** и као резултат статусне промене је престало да постоји или је над њим отворен

СПЕЦИФИЧНОСТИ ВОЂЕЊА ПОСЛОВНИХ КЊИГА И ПОРЕСКИХ ОБАВЕЗА ПРЕДУЗЕТНИКА ПОЉОПРИВРЕДНИКА И ПРЕДУЗЕТНИКА ДРУГОГ ЛИЦА

Физичка лица – обвезници ПДВ који се баве делатношћу пољопривреде и шумарства, инвестирањем у грађевинарству и закупом непокретности уласком у систем ПДВ постају аутоматски и обвезници пореза на приход од самосталне делатности, независно од тога да ли региструју обављање делатности код Агенције за привредне регистре (у даљем тексту: АПР). С обзиром на то да је **прописана обавеза пријављивања обављања делатности Пореској управи, а да не постоји обавеза регистравања код АПР**, може се рећи да ова лица обављају пријављену, а нерегистровану делатност.

Према одредбама члана 32. став 3. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, . . . и 109/25 – у даљем тексту: Закон), обвезником пореза на приход од самосталне делатности сматра се обвезник пореза по основу прихода од пољопривреде и шумарства – физичко лице које је носилац породичног пољопривредног газдинства уписано у регистар пољопривредних газдинстава у складу са прописима којима се уређује та област, које води пословне књиге у складу са овим законом и порез на приходе од самосталне делатности плаћа на опорезиву добит (у даљем тексту: предузетник пољопривредник).

Обвезником се сматра и физичко лице које је обвезник пореза на додату вредност у складу са Законом о порезу на додату вредност, као и свако друго физичко лице које обавља делатност независно од тога да ли је та делатност регистрована и порез на приходе од самосталне делатности плаћа на опорезиву добит (у даљем тексту: предузетник друго лице). У пракси су то најчешће инвеститори у грађевинарству, као и закупавац непокретности.

Предузетник пољопривредник и предузетник друго лице дужни су да воде пословне књиге по систему простог књиговодства из члана 44. Закона.

Предузетник пољопривредник и предузетник друго лице дужни су да у складу са чланом 45. Закона

пословне књиге воде по систему простог књиговодства ажурно и уредно, тако да оне обезбеђују контролу исправности књижења, чувања и коришћења података, као и увид у хронологију пословних промена. При томе:

- **књижење прихода** врши се **најкасније наредног дана** од дана када је приход остварен;

- књижење **трошкова** у року од **седам дана** од дана њиховог настанка;

- **остала књижења** спроводе се у роковима и на начин одређеним Законом и прописима који су донети на основу њега, односно у складу са Законом о рачуноводству.

С тим у вези, подсећамо на члан 11. Закона о рачуноводству, према којем су лица која састављају и врше пријем рачуноводствених исправа, дужна да рачуноводствену исправу и другу документацију у вези са насталом променом доставе на књижење најкасније у року од пет радних дана од дана када је пословна промена настала, односно у року од пет радних дана од датума пријема, односно према којем су лица која воде пословне књиге, после спроведене контроле примљених рачуноводствених исправа, дужна да рачуноводствене исправе прокњиже у пословним књигама најкасније у року од пет радних дана од дана пријема.

У складу са чланом 33. став 2. Закона за **предузетнике пољопривреднике и предузетнике друга лица**, опорезива добит утврђује се у пореском билансу на Обрасцу ПБ 2 усклађивањем добити исказане у билансу успеха, сачињеном у складу са Правилником о пословним књигама и исказивању финансијског резултата по систему простог књиговодства („Службени гласник РС“, бр. 140/04¹ – у даљем тексту: Правилник), који је донет у складу са чланом 49. Закона.

¹ У „Службеном гласнику РС“, бр. 44/18 објављен је Закон о изменама и допунама Закона о привредним друштвима, који у члану 160. тачка 66. прописује да престају да важе одредбе у члану 13. став

КРАТКЕ ИНФОРМАЦИЈЕ

1. ПОТВРДЕ О РЕЗИДЕНТНОСТИ РЕЗИДЕНАТА ЦРНЕ ГОРЕ ИЗДАЈУ СЕ У ПАПИРНОЈ, КАО И У ЕЛЕКТРОНСКОЈ ФОРМИ

У непосредној комуникацији са надлежним експертима из Црне Горе, добијено је обавештење да **Црна Гора**, потврде о резидентности својих резидената, поред (као до сада) папирне форме, **издаје и у електронској форми.**

2. ПЕТОСТРУКИ ИЗНОС ПРОСЕЧНЕ МЕСЕЧНЕ БРУТО ЗАРАДЕ У СРБИЈИ ЗА ДЕЦЕМБАР 2025. ГОДИНЕ, КОЈИ СЕ ПРИМЕЊУЈЕ ЗА ПОТРЕБЕ ОБРАЧУНА ПОРЕСКЕ АМОРТИЗАЦИЈЕ, ИЗНОСИ 849.605 ДИНАРА

Према члану 7. старог Правилника о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе („Службени гласник РС“, бр. 116/04, ... и 8/19), ако је крајњи салдо појединачне групе амортизације од II до V мањи од пет просечних бруто зарада исплаћених по запосленом у Републици Србији у последњем месецу периода за који се врши обрачун амортизације, према објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике, целокупан салдо те групе признаје се као расход амортизације и салдо групе једнак је нули.

Наиме, ако је податак у колони 8 Обрасца ОА за 2025. годину (који се утврђује као разлика неотписане вредности и обрачунате амортизације, односно као разлика износа из колони 5 и 7 Обрасца ОА) мањи од 849.605 динара, тај податак своди се на нулу тако што се

обрачуната амортизација у колони 7 Обрасца ОА увећава за овај износ који се рачунски добија у колони 8. На тај начин, вредност у колони 8 Обрасца ОА (неотписана вредност на крају године) своди се на нулу.

Подсећамо, правило „примене петоструке децембарске зараде“ односи се искључиво на средства која су стечена закључно са 31.12.2018. године, а која су разврстана од II до V амортизационе групе и за која се пореска амортизација обрачунава на Обрасцу ОА за 2025. годину применом старих правила.

Детаљно о обрачуну пореске амортизације за 2025. годину и утврђивању износа који се као расход признаје за пореске сврхе, писали смо у ПС 3и4/2026.

3. УСКЛАЂЕНИ ИЗНОСИ НАКНАДА ПРОПИСАНИХ ЗАКОНОМ О ДУВАНУ – У ПРИМЕНИ ОД 21. ФЕБРУАРА 2026. ГОДИНЕ

У „Службеном гласнику РС“, бр. 14/26 од 13. фебруара 2026. године, објављени су *Усклађени износи накнада из члана 25д став 3, члана 32. став 3, члана 40. став 3, члана 45. став 1. тачка 3), члана 54. став 3, члана 64б став 2. тачка 4), члана 64ђ став 2. тачка 2) и члана 64з став 2. тачка 2) Закона о дувану („Службени гласник РС“, бр. 101/05, ... и 92/23), који се примењују од осмог дана од дана објављивања, тј. од 21. фебруара 2026. године.*

Усклађени износи накнада из члана 25д ст. 4. и 5, члана 32. ст. 4. и 5, члана 40. ст. 4. и 5, члана 45. ст. 2. и 3, члана 54. ст. 4. и 5, члана 64б ст. 4. и 5, члана 64ђ ст. 3. и 4. и члана 64з ст. 3. и 4. Закона о дувану са индексом потрошачких цена у 2025. години износе:

РОКОВНИК ЗА ПОДНОШЕЊЕ ПРОПИСАНИХ ОБРАЧУНА И ЗА ПЛАЋАЊЕ ОБАВЕЗА У МЕСЕЦУ МАРТУ 2026. ГОДИНЕ

Ред. бр.	О П И С	Рок	Број „Привредног саветника“ у којем смо дали објашњења
1	2	3	4
1	Уплата доприноса за обавезно социјално осигурање на најнижу месечну основицу за послодавце, који не исплате зараду запосленима за јануар 2026. до 28. фебруара 2026. године – обавезно је и подношење пореске пријаве на Обрасцу ППП-ПД	2.III ¹	24/25
2	Уплата доприноса за обавезно социјално осигурање на најнижу месечну основицу за предузетнике који су се определили за личну зараду, у случају ако не исплате личну зараду за јануар 2026. до 28. фебруара 2026. године – обавезно је и подношење пореске пријаве на Обрасцу ППП-ПД	2.III ¹	4 и 5/25 и 24/25
3	Плаћање накнаде за формирање обавезних резерви нафте и деривата нафте, у складу са Законом о накнадама за коришћење јавних добара – за период од 1. до 15. фебруара 2026. године	2.III ¹	14/19 и 14/23
4	Достављање министарству надлежном за послове енергетике Обрасца Е-2-М (месечни обрачун количина електричне енергије испоручених потрошачима и обрачун обавезе плаћања накнаде за унапређење енергетске ефикасности)	2.III ¹	14/19, 14/22 и 20/23
5	Плаћање накнаде за унапређење енергетске ефикасности за јануар 2026. године	2.III ¹	14/19, 14/22 и 20/23
6	Плаћање по основу обавезе запошљавања особа са инвалидитетом и електронско подношење Обрасца ИОСИ за месец фебруар 2026. године	5.III	7/21
7	Обавеза правних лица и предузетника – исплатилаца прихода по основу естрадних програма забавне и народне музике и других забавних програма да надлежној Пореској управи доставе писмено обавештење о закљученим уговорима са интерпретатором и другим ангажованим лицем у фебруару 2026. године, у складу са чланом 108а став 7. Закона о порезу на доходак грађана	5.III	25/10 и 18/17
8	Јавна предузећа и њихова зависна друштва на Web апликацији РИНО – Рокови измирења новчаних обавеза, достављају извештај о неизмиреним обавезама јавних предузећа према привредним субјектима за месец фебруар 2026. године	5.III	13/13, 6/18 и 9/21
9	Плаћање накнаде за дозволу, односно одобрење за приређивање игара на срећу и накнаде за приређивање класичних и посебних игара на срећу, у складу са Законом о играма на срећу	5.III	8/20, 14 и 15/20 и 8/21

¹ Крајњи рок је 28.02 (субота) па се помера на 2.03. (понедељак), у складу са мишљењем МФИН, бр. 430-01-00167/2005-04 од 28.07.2005. године.

АКТУЕЛНИ ПОДАЦИ

1. ПРОСЕЧНА МЕСЕЧНА ЗАРАДА ПО ЗАПОСЛЕНОМ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

МЕСЕЦ 2025. године	Број „Службеног гласника РС“	Бруто зарада		Нето зарада	
		износ	ланчани индекс	износ	ланчани индекс
Јануар (Укупно)	28/25	148.440,00	100,0	107.476,00	99,2
Фебруар (Укупно)	38/25	142.908,00	96,3	103.519,00	96,3
Март (Укупно)	45/25	148.652,00	104,0	108.013,00	104,3
Април (Укупно)	56/25	150.777,00	101,4	109.272,00	101,2
Мај (Укупно)	66/25	148.930,00	98,8	107.705,00	98,6
Јун (Укупно)	76/25	147.947,00	99,3	107.075,00	99,4
Јул (Укупно)	83/25	150.646,00	101,8	109.071,00	101,9
Август (Укупно)	93/25	146.026,00	96,9	105.590,00	96,8
Септембар (Укупно)	105/25	150.947,00	103,4	109.147,00	103,4
Октобар (Укупно)	118/25	153.153,00	101,5	110.670,00	101,4
Новембар (Укупно)	8/26	154.772,00	101,1	111.987,00	101,2
Децембар		169.921,00	109,8	124.089,00	110,8

2. МИНИМАЛНА ЗАРАДА

Запослени има право на минималну зараду за стандардни учинак и време проведено на раду. Основица за обрачун социјалних доприноса је бруто минимална зарада. Уколико је бруто минимална зарада (БМЗ) виша од најниже основице, доприноси се обрачунавају на БМЗ, а уколико је БМЗ нижа, основица за обрачун доприноса је најнижа основица. Минимална зарада увећава се за износ регреса за годишњи одмор, топлот оброка, као и за износ увећане зараде за минули рад, за рад у дане празника (државних и верских), за рад ноћу и за прековремени рад.

Минимална зарада за период **јануар–децембар 2026. године**, утврђена је у нето износу од **371 динар** по радном часу и примењује се за исплате од 1. јануара 2026. године закључно са 31. децембром 2026. године.

Нови износ минималне зараде од 371,00 динар нето по радном сату, примењује се на све исплате минималне зараде које се буду вршиле почев од 1. јануара 2026. године, без обзира на месец за који се врши исплата.

Минимална зарада за период јануар–децембар 2026. године

Ред. бр.	Месец 2026.	Број радних сати у месецу	Нето мин. зарада	Бруто мин. зарада
1	Фебруар	160	59.360,00	79.797,29
2	Мај, Август и Новембар	168	62.328,00	84.031,24
3	Јануар, Март, Април, Јун, Септембар и Октобар	176	65.296,00	88.265,19
4	Јул и Децембар	184	68.264,00	92.499,14

СНИМЦИ СЕМИНАРА И КУРСЕВА ДОСТУПНИ СУ НА НАШЕМ ВЕБ САЈТУ



Обавештавамо Вас да путем наше интернет странице <https://www.privsav.rs/> у одељку **Е-продавница/Снимци семинара и курсева** можете купити право на гледање снимака актуелних семинара и курсева у организацији Привредног саветника.

Куповином права на гледање снимка семинара или курса стичете овлашћење да одабрани семинар/курс гледате у периоду од 7 узастопних дана.

Период од 7 дана започиње тренутком одобравања регистрације на Zoom платформи путем које се снимци емитују.

По извршеној регистрацији, наша служба претплате ће извршити верификацију Ваших података и проследити Вам упутство за плаћање. Преглед доступних семинара и курсева дат је у табели у наставку.

Ред. бр.	Назив семинара / курса	Цена за претплатнике*	Цена за непретплатнике*
1	Утврђивање пореза на имовину за 2026. годину	9.000	15.000
2	Састављање и достављање редовног годишњег финансијског извештаја и обрачун пореза на добит за 2025. годину	Бесплатно**	15.000
3	Примена Закона о електронским отпремницама	9.000	15.000
4	Курс – Практична обука за електронско евидентирање обрачуна ПДВ и претходног пореза (18 часова)	30.000	30.000
5	Порез на добит по одбитку и ПДВ аспекти опорезивања нерезидентних правних лица	9.000	15.000
6	Порески и рачуноводствени аспект датих и примљених аванса	9.000	15.000
7	ПДВ аспекти промета добара и услуга из области грађевинарства	9.000	15.000
8	Измене и допуне сета пореских прописа	Бесплатно**	15.000
9	Контрола девизног пословања резидената и нерезидената	9.000	15.000
10	Примена МСФИ 9, МСФИ 15 и МСФИ 16 приликом састављања финансијских извештаја	9.600	18.000
11	Рачуноводствено евидентирање основних средстава – некретнина, постројења, опреме и инвестиционих некретнина	9.000	15.000
12	Обавезе рачуновођа у области спречавања прања новца и новине у евиденцији стварних власника	9.000	15.000
13	Електронско архивирање	Бесплатно**	15.000
14	Трансферне цене	9.000	15.000
15	Курс – Практична обука за обрачун зарада, накнада зарада и осталих личних примања (40 часова)	48.000	48.000
16	Курс – Рачуноводство привредних друштава и предузетника (84 часа)	27.500	27.500
17	Курс – Рачуноводство привредних друштва и предузетника са књигама (84 часа)	40.000	40.000

* цене су исказане са урачунатим ПДВ

** снимци семинара који су бесплатни за претплатнике налазе се у претплатничком делу сајта www.privsav.rs у секцији „За преузимање“

АКТУЕЛНО ИЗДАЊЕ ПРИВРЕДНОГ САВЕТНИКА

Др Ратомир Ђировић

ПРИРУЧНИК ЗА ПРИМЕНУ МСФИ 9, МСФИ 15 И МСФИ 16

- са примерима књижења и моделом Правилника о
рачуноводственим политикама у складу МСФИ -



Београд, новембар 2022.

Приручник садржи детаљна објашњења примене три нова и најсложенија Међународна стандарда финансијског извештавања МСФИ 9 – Финансијски инструменти, МСФИ 15 – Приходи од уговора са купцима и МСФИ 16 – Лизинг.

МСФИ 9 и МСФИ 15 примењују се у Републици Србији од 2020. године а МСФИ 16 од 2021. године. Примена ових стандарда међусобно је повезана, тако да субјекти који примењују пуне МСФИ морају детаљно да познају захтеве који су прописани овим стандардима.

Ови стандарди настали су као одговор рачуноводствене професије на светску економску кризу из 2007. године и садрже нова решења која треба да допринесу реалнијем исказивању финансијског резултата и финансијског положаја привредних субјеката.

МСФИ 9 прописује нову и једноставнију класификацију финансијских инструмената, уводи нове моделе признавања очекиваних кредитних губитака за финансијске инструменте, потраживања од купаца, средства по основу уговора и финансијски лизинг. Овај стандард поједностављује примену рачуноводства хеџинга (заштите) и проширује спектре ситуација на које се може применити рачуноводство заштите. Циљ новина које доноси МСФИ 9 у односу на ранији МРС 39 је да се поједностави финансијско извештавање применом јасног и лакшег начина класификације

финансијских инструмената, уклањањем прага за признавање кредитних губитака и промене захтева за рачуноводство заштите.

МСФИ 15 садржи детаљна правила за признавање прихода када се добра и услуге преносе на купца у току одређеног временског периода и/или у одређеном тренутку времена. За утврђивање прихода овај стандард прописује јединствен **модел у пет корака** заснован на принципима који се примењују на све уговоре са купцима који су у делуокругу тог стандарда. Уређује и признавање трошкова који настају у вези са закључивањем и извршавањем уговора о продаји од стране продавца. Овај стандард доноси значајне новине приликом утврђивања прихода у делатностима које имају уговоре са различитим обавезама извршења (нпр. телекомуникационе компаније) и уговоре који обухватају више периода испуњавања обавеза према купцима (нпр. грађевинске, индустријске, пољопривредне и друге производне компаније), начин утврђивања прихода је знатно другачији у односу на раније примењиване стандарде.

МСФИ 16 прописује принципе за признавање, мерење, презентацију и обелодањивање лизинга (закупа). Циљ је да се у финансијским извештајима даваоца и корисника лизинга обезбеде релевантни подаци на начин који верно представља трансакције лизинга. Из аспекта корисника лизинга, финансијски и пословни лизинг третира се на исти начин, тако што се имовина са правом коришћења исказује као имовина корисника лизинга која подлеже амортизацији а укупна обавеза коју ће корисник лизинга плаћати за период закупа исказује се као обавеза у Билансу стања. Примена овог стандарда значајно мења структуру прихода и расхода у Билансу успеха и финансијски положај у Билансу стања корисника лизинга, што корисницима финансијских извештаја пружа релевантне податке за оцену профитабилности и бонитета субјеката који примењују тај стандард.

Обим: 416 страна

Цена: 9.900 динара са ПДВ