

Ps 12 16

ПДВ

Камате, накнаде штете и друге накнаде које не подлежу ПДВ	9
1. Уводне напомене	
2. Камате у систему ПДВ	9
2.1. Камате које подлежу обавези ПДВ	10
2.2. Камате које су ослобођене ПДВ, односно које нису предмет опорезивања ПДВ	
11	
3. Накнаде штета у систему ПДВ	16
3.1. Наплате штета од осигуравајућих организација и других лица	
3.2. Услуге процене штете осигураних добара	19
3.3. Наплата штете по основу неизвршења уговора	20
3.4. Новчана казна за кашњење у испоруци добара	21
4. Замена добара у гарантном року	22
5. Помоћ по основу отклањања штета од природних непогода	23
Питања и одговори у вези са применом прописа о ПДВ	
1. Рефундација издатака за утрошену електричну енергију на градилишту грађевинског објекта	24
2. Уградња мермерних плоча на прозоре, кухињског намештаја, купатила и др.	25
3. Издавање ПДВ рачуна наручиоцу послова из области грађевинарства, који више није евидентиран у систем ПДВ, од којег је извођач примио аванс у време када је био евидентиран у систем ПДВ	
26	
4. Обрачун ПДВ на примљени аванс од купаца станова у случају када је инвеститор купио стамбени објекат у фази изградње	
5. Утврђивање места извршења услуге преузимања обавезе да се одустане од обављања делатности	
27	
6. Примена прописа о ПДВ код префактурисања трошкова гаранције банке, које врши инвеститор извођачу радова	28
7. Примена стопе ПДВ приликом промета апартмана	29
8. Услуга бојења ограде око пословне зграде спада у услуге из области грађевинарства	

9. Обвезник ПДВ нема право на претходни порез за набавку чамца, иако служи за потребе обављања делатности (нпр. делатности рибочувара, геодетског снимања река и др.)	30
10. Авансни рачун приликом откупа и продаје секундарних сировина	31
11. Примена процента из Норматива о расходу код мањка материјала за производњу аутомобилских делова	32
12. Откуп суве шљиве и право одбитка претходног пореза	33
13. Место промета посредничких услуга приликом проналажења купаца у иностранству	34
14. Место промета услуга истраживања тржишта из области интернационалне регистрације фирми	35
15. Право одбитка претходног пореза по основу рачуна за обуку радника – руковалаца блоковским котларницама и предузеће за обезбеђење	36
16. Префактурисање неплаћене рате осигурања и право одбитка претходног пореза	
17. Норматив расхода (отпис лома црепа)	37
18. Место промета услуга конфигурисања опреме у Москви (за потребе Руске поште)	38
19. Место промета услуга (тестирање рада индустријских ормана)	39
20. Поклањање мерача шећера у крви (да ли се сматра трошком рекламе или репрезентације)	40
21. Порески третман промета услуга посредовања (дистрибутера платној институцији)	41
22. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ за адаптацију објекта која је извршена 2014. године	
23. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (поправке центрифугалних и дубинских бунарских пумпи)	42
24. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (превоз, односно снабдевање каменим агрегатом и утовар материјала у камионе без уградње агрегата или ископа материјала за потребе градње аутопута)	
25. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (поправка грејне технике – промет и уградња грејача за горионик котла, заптивача коморе и регулатора температуре)	43
26. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (услуге превентивног и корективног одржавања биогасног постројења)	44
27. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (да ли се ЕП Дирекција за урбанизам и изградњу сматра лицем из члана 9. став 1. Закона о ПДВ)	

28. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (услуга монтаже – интервенције на телефонској и рачунарској мрежи)	47
29. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (продаја и уградња термоизолационих панела за хладњаче)	
30. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (замена радијаторских вентила) и накнада штете	48
31. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (додатне услуге уз испоруку и монтажу опреме за климатизацију и вентилацију)	49
32. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (постављање зидних облога, уградња и фарбање столарије, одвојене фактуре)	50
33. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (мерење и издавање стручног налаза о мерењима и испитивању електричне и громобранске инсталације, издавање папирологије за технички преглед и атеста за мерно место)	51
34. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (који рачуни – ситуације, радови на адаптацији, уградњи и сл., морају да имају оверу надзорног органа)	52
35. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (обележавање и колчење објекта радова – изградња прихватишта и прихватне станице)	

ЗАРАДЕ И НАКНАДЕ ЗАРАДА

Пореска пријава ППП-ПД – измењена пореска пријава и пријава по члану 1826 ЗПППА	55
1. Неке напомене за врсте пореских пријава	
2. Општа правила за измену пореске пријаве	57
3. Измењена појединачна пореска пријава из члана 40. ЗПППА	61
4. Грешке у пореској пријави за које се (не)подноси измењена пореска пријава	66
5. Захтев за исправку грешке	69
Зараде запослених у земљи	70
I. Радни однос	
II. Утврђивање бруто зараде запослених (структура зараде)	74
III. Пример обрачуна (утврђивања) зараде запосленог	98
IV. Достављање обрачуна зараде и накнаде зараде запосленом	102
V. Прерачун са нето на бруто зараду	103
Обрачун и плаћање пореза и доприноса на зараде пензионера који поново заснују радни однос	104
1. Могућност да пензионер поново заснује радни однос	

2. Плаћање пореза и доприноса по основу зараде пензионисаног лица	105
3. Обрачун пореза и доприноса на зараде пензионисаних лица	108
4. Примери обрачуна зараде и попуњене пријаве ППП-ПД	110
Обрачун пореза и доприноса на премије добровољног здравственог осигурања и пензијски допринос у добровољни пензијски фонд	114
1. Увод	
2. Примери обрачуна пореза и доприноса кроз систем обједињене наплате	
3. Порески третман према Закону о порезу на добит правних лица	134
Олакшице приликом запошљавања нових радника у складу са прописима о порезу на доходак грађана и доприносима за обавезно социјално осигурање	
1. Олакшице за новозапослена лица која се примењују од 1. јануара 2016. године са правом на повраћај 75% плаћених пореза и доприноса	135
2. Олакшице за новозапослена лица са правом на повраћај 65%, 70% и 75% плаћених пореза и доприноса	138
3. Попуњавање Обрасца ППП-ПД и подношење захтева за повраћај	141
4. Шта треба послодавац да поднесе као доказе уз захтев за повраћај пореза и доприноса	145
5. Књижење	148
6. Прописани услови за коришћење олакшица за инвалидна лица	
Накнаде зараде које се исплаћују на терет послодавца	150
1. Накнада зараде за време државних и верских празника	152
2. Накнада зараде за време годишњег одмора	154
3. Накнада зараде за време плаћеног одсуства	155
4. Накнада зараде за време прекида рада до којег је дошло без кривице запосленог	156
5. Утврђивање основа за накнаду (просечна зарада у претходних 12 месеца)	
Остале накнаде зарада	163
1. Накнада за време удаљења запосленог са рада	164
2. Накнада за плаћено одсуство због прекида рада до којег је дошло без кривице запосленог	166
3. Накнада за неплаћено одсуство	167
4. Накнада инвалидима рада II и III категорије	169
5. Накнада за вршење војне обавезе	173

НАКНАДЕ ТРОШКОВА И ДРУГА ПРИМАЊА ЗАПОСЛЕНИХ

Накнаде трошкова запосленима	175
1. Трошкови превоза за долазак и одлазак са рада	176

1.1. Нормативно регулисање права на накнаду трошкова за долазак и одлазак са посла	177
1.2. Порески третман исплата по основу накнаде трошкова за долазак и повратак са посла	178
1.3. Могућност разграничења исплате накнаде трошкова превоза	181
1.4. Порески третман исплата по основу превоза на рад и са рада лицима ангажованим по уговору	
2. Накнада трошкова за службено путовање у земљи	182
2.1. Право запосленог на дневницу и висина дневнице	
2.2. Порески третман дневница за службени пут у земљи	184
2.3. Трошкови преноћишта на службеном путовању у земљи	
2.4. Накнада трошкова превоза на службеном путовању у земљи	185
2.5. Употреба сопственог аутомобила на службеном путовању	
3. Накнада трошкова за службено путовање у иностранство	191
3.1. Упућивање на службени пут у иностранство	
3.2. Дужина трајања службеног путовања у иностранство	192
3.3. Трошкови који се накнађују на службеном путу	193
4. Обрачун дневница за службено путовање	197
5. Примери обрачуна дневница	199
6. Накнада трошкова службених путовања предузетницима	200
7. Накнада трошкова службених путовања оснивачима – власницима привредних друштава који нису засновали радни однос у свом привредном друштву	201
8. Накнада трошкова службеног пута директору који није власник привредног друштва, а није засновао радни однос са послодавцем	
9. Накнада трошкова и други расходи физичким лицима која нису у радном односу код исплатиоца	202
9.1. Накнада трошкова исплаћена лицима ангажованим по основу обављања привремених и повремених послова	202
10. Накнада трошкова службених путовања одређеним лицима на која се не плаћа порез на доходак грађана, односно где су признати стварни трошкови	
11. Накнада трошкова смештаја и исхране за рад и боравак на терену	203
12. Право на одбитак претходног пореза при накнади трошкова запосленима	
13. Казнене одредбе	205
Друга примања запослених која немају карактер зараде	206
1. Исплата отпремнине	207
1.1. Исплата отпремнине при одласку у пензију	

1.2. Отпремнина запосленом који је проглашен технолошким вишком	210
1.3. Исплата отпремнине при споразумном раскиду радног односа	213
2. Исплата других примања запосленима у случају смрти члана уже породице и члановима уже породице у случају смрти запосленог или пензионисаног радника	214
3. Исплата накнаде штете запосленом због повреде на раду или професионалног обољења	215
4. Солидарна помоћ	
4.1. Солидарна помоћ за случај болести, инвалидности или здравствене рехабилитације	216
4.2. Солидарна помоћ запосленом у случају смрти других чланова породице и солидарна помоћ лицима која нису запослена код исплатиоца	219
4.3. Солидарна помоћ за ублажавање последица елементарних непогода или других ванредних догађаја	221
5. Јубиларна награда	222
6. Поклони деци запослених поводом Нове године и Божића	223
7. Премије осигурања	224
7.1. Добровољно додатно пензијско-инвалидско осигурање и пензијски допринос у добровољни пензијски фонд	
7.2. Колективно осигурање од последица незгода и за случај тежих болести и хируршких интервенција	225
8. Зајам за набавку огрева, зимнице и уџбеника	225
8.1. Порески третман исплате и обуставе рате зајма	
8.2. Отпис зајма (опрост дуга по зајму)	229
ОСТАЛЕ ТЕМЕ	
Плаћања нерезидентним правним лицима у вези са софтвером: када су ауторска накнада, а када услуга?	230
1. Категоризација накнада за софтвер	234
2. Порез по одбитку код накнада за софтвер које имају карактер ауторске накнаде	247
3. Порез по одбитку код накнада за софтвер које нису ауторске накнаде	249
При усаглашавању јавних предузећа обавезно треба применити и одредбе других закона, на које упућује члан 76. Закона о јавним предузећима	251
Злоупотреба уговора о избегавању двоструког опорезивања, са посебним освртом на појам стварног власника прихода	259

БУЏЕТСКИ КОРИСНИЦИ

Инструкције за буџетске кориснике	282
1. Књижење набавке материјала и опреме из датих аванса	
2. Књижење набавке опреме из средстава од примљених донација	288
3. Састављање тромесечног – периодичног финансијског извештаја о извршењу буџета за период јануар–јун 2016. Године	292
Обрачун плате, додатака на плату запослених у јавним службама, државним органима, државних службеника и намештеника	
296	
1. Обрачун плата у јавним службама	
1.1. Елементи за обрачун плате и основна плата	
1.2. Основице за обрачун плата и привремено уређивање (смањење) основица	
1.3. Коефицијенти за обрачун плата	299
1.4. Допатак на плату	
1.5. Минули рад	301
1.6. Обрачун пореза и доприноса из плата за ПИО и доприноса за здравствено осигурање	
303	
1.7. Пример обрачуна и исплате плата у јавним службама по умањењу неопорезивог износа од 11.604,00 динара	306
1.8. Обрачун плате запослених у здравственим установама	310
2. Плате државних службеника и намештеника	320
2.1. Утврђивање плате	322
2.2. Како се одређује основна плата	323
2.3. Основица	
2.4. Коефицијенти	324
2.5. Допатак на плату	326
2.6. Међусобни однос додатака	328
2.7. Накнада плате	
2.8. Друга примања	
2.9. Исплата отпремнине државном службенику и намештенику	
3. Исплата минималне зараде	334
4. Обрачун плате који послодавац доставља запосленом	336
5. Донет је нови Закон о систему плата запослених у јавном сектору	
 МИШЉЕЊА НАДЛЕЖНИХ ОРГАНА	
Мишљења надлежних органа у вези са применом прописа	337
 ПДВ	337

Порез на доходак грађана	368
Рачуноводство	380
Обједињена мишљења	384

РОКОВНИК

Роковник за подношење прописаних обрачуна и за плаћање обавеза у месецу јулу 2016. Године	388
--	-----

АКТУЕЛНИ ПОДАЦИ

Актуелни подаци	393
-----------------	-----

КАМАТЕ, НАКНАДЕ ШТЕТЕ И ДРУГЕ НАКНАДЕ КОЈЕ НЕ ПОДЛЕЖУ ПДВ

1. Уводне напомене

Према члану 3. Закона о ПДВ („Службени гласник РС”, бр. 84/04, ..и 83/15), предмет опорезивања ПДВ су испорука добара и пружање услуга, које порески обвезник изврши у Реггубжци уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику. Са прометом добара и услуга често су повезане накнаде које се плаћају по основу камата на новчане позајмице, затезне камате за неблаговремено плаћање обавеза, новчане казне и накнаде штета у вези са про-метом добара и услуга које, по правилу, нису предмет опорезивања ПДВ. Међутим, постоје случајеви када се на накнаде по тим основама обрачунава ПДВ, као и случајеви када се ПДВ не обрачунава. У вези са тим надлежни органи су дали више мишљења на основу којих ћемо указати на то у којим случајевима примања названа каматама и накнадама штете по разним основама подлежу или не подлежу обавези ПДВ. У наставку ћемо посебно размотрити статус уговорних и затезних камата у систему ПДВ, као и накнаде штета од осигуравајућих организација, замену добара у гарантном року, накнаду штета по основу неизвршења уговора, новчане казне за кашњење у испоруци добара и накнаде штета по основу елементарних непогода.

2. Камате у систему ПДВ

У систему ПДВ врло је битно разликовати камате које подлежу обавези ПДВ од камата које не подлежу тој обавези. Критеријум за разликовање опорезивих од неопорезивих камата је основ по којем су камате обрачунате. Наиме, начелно камате представљају спо-редно плаћање у односу на гаавни дут по основу којег су обрачунате, па сходно томе деле суцбину главног дута, односно накнаде по основу које је извршен обрачун камата. Камате обрачунате на накнаде по основу промета добара и услуга који подлеже обавези ПДВ (камате на финансијски лизинг, на робне кредите, односно на оброчна плаћања промета добара и услуга и сл.) подлежу обавези ПДВ. Међутим, на камате обрачунате по основу новчаних кредита или зајмова не плаћа се ПДВ, јер тој обавези не подлеже новчано давање по тим основама.

2.1. Камате које подлежу обавези ПДВ

Претходно смо истакли да камате које су обрачунате као споредно давање у вези са накнадом по основу промета добара и услуга, осим затезних камата, подлежу обавези ПДВ. У вези са тим Министарство финансија дало је више мишљења, из којих цитирамо следеће делове:

1) „...Према одредби члана 17. став 1. Закона, пореска основица (у даљем тексту: основица) код промета добара и услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима ши тре-ба да прими за испоручена добра или пружене услуге, ушучујући субвенције које су непосредно повезане са ценом тих добара или услуга, у коју-није укључен ПДВ, ако овам законом није друкчи^прописано.

Сагласно са одредбама става 2. истог члана Закона, у основицу се урачунавају и акцизе, царжа и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ, и сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга.

У складу са наведеним законским одредбама, пореску основшју код предаје предмета лизинга на основу уговора о лизингу којим је предвиђен откуп предмета лизинга чиниукупна накнада, у коју није укључен ПДВ, коју давалац лизинга прима ши треба да прши за овај промет, а која садржи вредност предмета лизинга, накнаду даваоца лизинга (тзв. камата), независно од тога да ли давалац лизинга наплаћује целокупан износ камате од примаоца лизинга или давалац лизинга наплаћује део износа камате од примаоца лизинга а део од Фонда за развој Републике Србије на основу Уредбе о условима и критеријумима за субвенционисање каштне стопе за потрошачке кргдите, односно финаисијски лизинг, за набавку одређних трајних потрошних добарау 2009. години, као и све слоредне трошкове које давалац лизинга зарачунава примаоцу лизинга (нлр. маттулствни трошкови, трошкови превоза, осигурања, и др.). (Министарство финансија Републике Србије, Сектор за фискални систем, бр. 413-00-1384/2009-04 од 08. 06. 2009. године)

2) „...Одредбом члана 17. став 1. Закона прописано је, да пореска основица (у даљем тексту: основица) код промета добара и услуга јесте износ иакнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге, укључујући субвенције које су непосредно повезане са ценом тих добара ила услуга, у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

У складу са наведеним законским и подзаконским одредбама, када обеезник ПДВ - продавац врши први преиос права располагања на пословном објектуу изградњи за који је уговорено плаћање купопродајне цене у месечним ратама, основицу за обрачун ПДВ чини укупна накнада коју

продавац тог објекта прима или треба да прими, а у коју се урачунава и износ уговорене камате коју продавац зарачунава примаоцу, без ПДВ, с обзиром на то да ова врста камате представља део накнаде за промет предметног добра. " (Министарство финансија, бр. 413-00-146/2008-04 од 11.02.2008. године).

3) *У складу са наведеним законским одредбама, основицу за обрачунавање ПДВ код промета добара који се врши на основу уговора о продаји робе са оброчним отплатама цене, чини укупна накнада коју испоручилац добара прима или треба да прими, а у коју се урачунава и износ уговорене камате коју испоручилац добара зарачунава примаоцу, без ПДВ, с обзиром на то да ова врста камате представља део накнаде за промет добара. "* (Министарство финансија, бр. 413-00-1859/2007-04 од 16.01.2008. године).

4) *пореску основицу код предаје предмета лизинга на основу уговора о лизингу којим је предвиђен откуп предмета лизинга чини укупна накнада коју давалац лизинга прима или треба да прими од примаоца лизинга, а која садржи вредност предмета лизинга, накнаду даваоца лизинга (тзв. „камата“), то и све стредне трошкове које давалац лизинга зарачунава примаоцу лизинга (нпр. манипулативни трошкови, трошкови превоза, осигурања и др.)."* (Министарство финансија, бр. 413-00-31/12-05-04, од 18.03.2005. године).

Из наведених мишљења Министарства финансија произлази то да обавези ПДВ подлежу уговорне камате које се обрачунавају као део накнаде за промет добара и услуга чија се наплата врши у месечним ратама или оброчним отплатама.

2.2. Камате које су ослобођене ПДВ,односно које нису предмет опорезивања ПДВ

Одредбама члана 25. став 1. тачка 3) Закона о ПДВ, прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа у промету новца и капитала, и то код кредитних послова, укључујући посредовање, као и новчаних позајмица. Према томе, камате обрачунате по основу одобрених кредита, датих депозита и новчаних позајмица не подлежу обавези ПДВ јер су наведени послови ослобођени ПДВ без права на одбитак претходног ПДВ.

Такође, обавези ПДВ не подлежу затезне камате обрачунате у складу са прописима, с обзиром на то да затезна камата не представља накнаду за промет добара и услуга, већ специфичан облик накнаде штете због

неблаговременог плаћања новчане обавезе, па из тог разлога нису предмет опорезивања ПДВ.

2.2.1. Уговорне камате на кредите и новчане позајмице

У вези са ослобађањем од плаћања ПДВ на камате Министарство финансија дало је следећа мишљења:

1) „..... Чланом 25. стае 1. тачка 3) Закона прописано је, да се ПДВ не плаћа у промету новца и капитала, и то код кредитних послова, ушучујући посредовање, као и новчаних позајмица.

Сагласно наведеном, на промет услуга давања новчаних позајмица, који врши обвезник ПДВ, почев од 1. јануара 2005. године, не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ али ни право обвезника ПДВ да по том основу оствари одбитак претходног пореза.

Напомињемо, када обвезник ПДВ за промет услуга давања новчана позајмица остварује накнаду (камату), податак о износу накнаде (камате) исказује се у делу I Обрасца ПППДВ, под редним бројем 2, у пољу 002 у складу са одредбом члана 11. став 3. тачка 2) Правилника о облику и сабржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и о облику и сабржини пореске пријаве ПДВ („Службени гласник РС”, бр. 94/04, 108/05 и 120/08).“

(Министарство финансија Републике Ср-бије, бр. 430-07-302/2011-04 од 09. 06. 2011. године).

2) „...обвезник ПДВ који врши промет услуге давања новчане позајмице на основу закљученог уговора о зајму, нема обавезу да на накнаду (камату) коју остварује за промет ове услуге обрачуна и плати ПДВ и нема право на одбитак претходног пореза по основу пружања ове услуге. При томе напомињемо, за опребелјивање пореског третмана ове услуге није од утицаја то да ли је уговор о зајму закључен између зависних или независних правних лица.“ (Министарство

финансија Републике Србије, бр. 413-00-1208/2006-04 од 24.10.2006. године).

Према томе, уговорне камате које представљају цену позајмљеног новчаног капитала пласираног по основу датих кредита и новчаних позајмица не подлежу обавези ПДВ, јер су наведени кредитни послови осло-бођени плаћања ПДВ без права на одбитак претходног ПДВ. Међутим, у вези са овим пореским ослобађањем треба имати у виду обавезу обвезника да у пореској пријави ГШ ПДВ на редном броју 002 исказе износ камате на новчане кредите и зајмове која је ослобођена ПДВ у складу са чланом 25.

став 1. тач. 3) Закона о ПДВ. Ако је обвезник ПДВ дао позајмицу другом лицу без камате, у Образац ПП ПДВ не уноси податак.

У вези са коришћењем претходног пореза и са утврђивањем сразмерног пореског одбитка, по основу закључених уговора о зајму, Министарство финансија дало је мишљење бр. 413-00-1211/2010-04 од 05.05.2010. године, према којем обвезник ПДВ који у оквиру својих активности врши промет са правом на одбитак претходног пореза и поред тога, на основу закључених уговора о зајму, редовно (учестало) одобрава новчане позајмице привредним друштвима (нпр. зависним предузећима, повезаним лицима, пословним партнерима и др.), што из аспекта примене Закона о ПДВ значи да обвезник ПДВ врши промет са правом и промет без права на одбитак претходног пореза, дужан је да изврши поделу претходног пореза према економској припадности у складу са чланом 30. Закона о ПДВ. Ако за поједино набављено добро или примљену услугу обвезник ПДВ не може да изврши поделу претходног пореза према економској припадности, у том случају дужан је да утврди сразмерни порески одбитак на начин прописан одредбама чл. 2. и 3. Правилника о начину утврђивања и исправке сразмерног пореског одбитка („Службени гласник РС”, бр. 122/12). Део претходног пореза који се односи на промет са правом на одбитак претходног пореза (износ утврђен применом критеријума економске припадности и износ сразмерног пореског одбитка) обвезник ПДВ може да одбије од ПДВ који дугује у складу са Законом. Међутим, када обвезник ПДВ који обавља делатност у оквиру које врши промет са правом на одбитак претходног пореза, у конкретном случају промет грађевинског материјала, једнократно одобри новчану позајмицу на основу уговора о зајму, што значи да се у оквиру својих активности не бави давањем новчаних позајмица, у том случају према наведеном мишљењу Министарства финансија, обвезник ПДВ нема обавезу утврђивања сразмерног пореског одбитка за порески период у којем је одобрио новчану позајмицу.

2.2.2. Затезне камате које не подлежу ПДВ

Затезна камата представља накнаду штете, односно накнаду једног дела штете коју је дужник проузроковао повериоцу закашњењем у извршењу обавезе. Битна карактеристика затезне камате је у томе што је правни основ за њен обрачун регулисан законом, па се примењује кад се стекну, односно

испуне одређени правни и друти услови. Поверилац није дужан да доказује настанак и висину штете, и висина затезне камате је прописана, те, према томе, ни по том основу није предмет утоварања између странака.

У нашем привредном систему питање затезних каматарегужсано је одредбама чл. 277. до 279. Закона о облигационим односима („Службени лист СФРЈ”, бр. 29/78,39/85,45/89 и 57/89 и „Службени лист СРЈ”, бр. 31/93,22/99,23/99,35/99,44/99) и Законом о затезној камати („Службени гласник РС”, бр. 119/12).

Затезна камата за неблаговремено плаћене јавне приходе утврђује се према одредбама чл. 75. и 76. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/2002,...и 112/15). Тим одредбама прописано је да се „на износ мање или еише плаћеног пореза и споредта пореских давања, осим камате, обрачунава се и плаћа камата по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије, увећаној за десет процентних поена, применом простог интересног рачуна од сто. На дуговани порез и споредна пореска давања камата, осим камате, се обрачунава почев од наредног дана од дана доспелости.

Камата се обрачунава за календарски број дана периода доцњг у измирењу оавезау односу на календарски број дана у години (365, односно 366 дана) декурзивним начином обрачуна, без приписа камате главници истеком обрачунског периода. "

Чланом 277. Закона о облигационим односима, прописаноје следеће:

„ (1)Дужник који задодни са испуњењем новчане обавезе дугује, поред главнице, и затезну камату по стопи утврђеној савезним законом.

(2) Ако је стопа уговорене кшате виша од стопе затезне камате, она тече и после дужникове доцње."

Стопа затезне камате на износ дуга који гласи на динаре, утврђује се на годишњем нивоу у висини референтне каматне стопе Народне банке Србије увећане за осам процентних поена (члан 3. Закона о затезној камати).

Стопа затезне камате на износ дуга који гласи на евре, утврђује се на годишњем нивоу у висини референтне каматне стопе Европске централне банке на главне операције за рефинансирање увећане за осам процентних поена (члан 4. Закона о затезној камати).

Стопа затезне камате на износ дуга који гласи на другу страну валуту, утврђује се на годишњем нивоу у висини референтне/основне каматне стопе коју прописује и/или примењује приликом спровођења главних операција централна банка земље домицилне валуте увећане за осам процентних поена (члан 4. став 2. Закона о затезној камати).

Уколико референтна/основна каматна стопа на дуг који гласи на евре, односно на другу страну валуту, није утврђена као фиксна каматна стопа, него је утврђена у одређеном распону између минималне и максималне каматне стопе од стране домицилне централне банке, стопа затезне камате утврђује се као аритметичка средина минималне и максималне референтне/основне каматне стопе увећане за осам процентних поена. На дуг који се враћа са валутном клаузулом стопа затезне камате утврђује се на исти начин као и за дуг који гласи на евре, односно другу страну валуту (члан 5. Закона о затезној камати).

Према члану 6. Закона о затезној камати, затезна камата обрачунава се за календарски број дана периода доцње у измиривању обавеза у односу на календарски број дана у години (365, односно 366 дана), применом простог интересног рачуна од сто и декурзивног начина обрачуна, без приписа обрачунате затезне камате главници истеклом обрачунског периода. О обрачуну затезне камате по дужничко-поверилачким односима детаљно смо писали у „Привредном саветнику“, бр. 16 и 17/2014.

На затезне камате које представљају накнаду штете, односно накнаду за коришћење новца због неблаговременог плаћања дужника, не плаћа се ПДВ. То важи и када се затезна камата обрачунава по стопи уговорене камате у случају кад је стопа уговорене камате виша од стопе затезне камате, која тече после дужникове доцње, сходно члану 277. став 2. Закона о облигационим односима. Ово је из тог разлога што затезна камата не представља део накнаде по основу промета добара и услуга, већ одређену накнаду штете која је законом прописана и која се не обрачунава ако дужник благовремено измирује новчане обавезе које је уговором преузео. У вези са наведеним, Министарство финансија дало је мишљење бр. 413-00-1296/2006-04 од 02.09.2008. године, чији део гласи:

„ Унапред уговорена камата због неблаговременог плаћања, коју поверилац, у конкретном случају давалац лизинга, обрачунава и наплаћује својим дужницима због кашњења у измиривању новчаним обавеза-лизинг рата, није предмет опорезивања ПДВ, с обзиром на то да се ова камата не сматра накнадом за промет добара и услуга, независно од тога што је висина стопе те камате већа од лизинг стопе законске затезне камате чија је висина прописана Законом о висини стопе затезне камате („ Службени лист СРЈ“, бр. 9/2001).“

3. Накнаде штета у систему ПДВ

Накнаде штете, по правилу, нису предмет опорезивања ПДВ. Међутим, и код накнаде штете треба разликовати фактичку (праву) накнаду штете која

не подлеже обавези ПДВ од симуловане (неправе) накнаде штете која подлеже ПДВ.

Наплате и исплате штета у вези са пословањем обвезника нису предмет опорезивања и не уносе се у пореску пријаву ПП ПДВ, као што су:

- наплата штета од осигуравајућих друштава и других лица насталих на бази закона, уговора или судске одлуке;
- наплате штета од добављача ако добављачи одговарају за штету и њенс последице на бази закона, уговора или судске одлуке;
- исплате штета купцима и другим лицима на основу њиховог захтева или судске одлуке;
- замена добара у гарантном року;
- помоћ по основу отклањања штета од природних непогода;
- уговорене казне (на пример „пенали“ код грађевинских уговора);
- исплата штете по основу раскида уговора, где платиоци нису добили никаква добра ни услуге за плаћену штету.

3.1. Наплате штета од осигуравајућих организација и других лица

Предмет опорезивања ПДВ су испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику. Промет добара, у смислу члана 4. овог закона је пренос права располагања на добрима лицу које тим добрима може да располаже као власник, ако овим законом није друкчије одређено. Према члану 5. овог закона, промет услуга су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара.

Према томе, примање новчаних средстава без обавезе примаоца новчаних средстава да даваоцу тих средстава или другом лицу изврши противчинидбу у виду промета добара или услуга, не сматра се предме-том опорезивања ПДВ. У том смислу износ новчаних средстава која обвезник ПДВ прима од осигуравајућег друштва на име накнаде штете настале на осигураној имовини обвезника ПДВ и изгубљене добити, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, с обзиром на то да та новчана средства не представљају накнаду за извршени промет добара или услуга. У вези са тим Министарство финансија дало је мишљење бр. 413-00-926/2011-04 од 04. 11.2011. године, које смо објавили у „Привредном саветнику“, бр. 21 и 22/2011, чији део гласи:

„...на износ новчаних средстава која обвезник ПДВ „Ласта“ АД прима од осигуравајућег друштва на име накнаде штете настале услед саобраћајне незгоде стварне штете и изгубљене добити (тзв. из-губљени ауто дани),

ПДВ се не обрачунава и не плаћа, с обзиром на то да га новчана средства не представљају накнаду за извршени промет добара или услуга.

Међутим, акоу конкретном случају из целокупног чињеничног стања које утиче на постојање пореске обавезе произлази да новчана средства која се исплаћују на име накнаде штетеу суштини представљају накнаду за опорезиви промет добара њчи услуга који врши обвезник ПДВ - прималац новчаних средстава, у том случају за предметни промет постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом. Чињенично стање који утиче на постојање и висину порескгсс обавезау сваком конкретном случају утврђује надлежни порески орган у складу са начелжи предвиђеним прописима којима сеуређују порески поступак и пореска администрација."

Осим од осигуравајућих друштава, накнада штете може се остварити и од других, на пример, накнада штете због раскида уговора, односно одустајања од куповине ако је тим одустајањем продавац претрпео стварну штету (пропустио друге купце, роба изгубила на употребним својствима и сл.). И у другим случајевима када испоручилац прими од уплатиоца одштете накнаду штете због одустајања од уговора (при чему је доказао да је претрпео штету), примљена накнада се такође не сматра опорезивом накнадом. Услов је да се ради о чистом обештећењу пословног партне-ра, дакле да онај који плаћа обештећење није стекао никаква добра или користио неке услуге.

Пример:

Теретно возило које је исказано као основно средство - опрема привредног друштва, оштећено је кривицом грађанина - физичког лица. Штета је процењена на 20.000,00 динара, коју је осигуравајуће друштво дозначило оштећеном привредном друштву.

За поправку теретног возила добијен је рачун од ауто-сервиса:

1. Накнада за поправку возила 20.000,00
2. ПДВ (20%) 4.000,00
3. Укупно: 24.000,00

Од осигуравајућег друштва примљенаје накнада штете на износ од 20.000,00 динара на коју није обрачунат ПДВ. Међутим, услуга аутосервиса за оправку теретног возила је опорезива са ПДВ који привредно друштво, у овом спучају, може користити као претход-ни ПДВ. У спучају да привредно друштво не би имало право на одбитак претходног ПДВ, осигуравајуће друштво би му надокнадило износ од 24.000,00 динара.

Накнада штете може бити извршена и као обештећење примаоца за штету која је настала по основу раније испоруке добара. Таква накнада, такође, није предмет опорезивања ПДВ. У случају оваквих обештећења услов је да је испоручилац одговоран за штету и њене последице на основу закона или уговора. У вези са накнадом штете од превозника, Министарство финансија дало је мишљење бр. 413-00-365/2011-04 од 04. 07. 2011. године, чији део гласи:

„ на износ новчаних средстава која обвезник ПДВ прима од превозника „Alex International“ доо на име накнаде штете због оштећења ствари приликом превоза (вредност оштећених добара и трошкови уништавања тих добара у иностранству), ПДВ се не обрачунава и не плаћа, с обзиром да та новчана средства не представљају накнаду за извршени промет добара и услуга.

Међути, ако у конкретном случају из целокупног чињеничног стања које је од утицаја на постојање пореске обавезе произилази да новчана средства која се исплаћују на име накнаде штете у суштини представљају накнаду за опорезиви промет добара или услуга који врши обвезник ПДВ којем се та средства исплаћују, у том случају за извршени промет добара, обносно услуга постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом. Чињенично стање од утицаја на постојање и висину пореских обавеза у сваком конкретном случају утврђује надлежни порески орган у складу са начелима пребвиђеним прописима којима се уређују порески поступак и пореска администрација."

3.2. Услуге процене штете осигураних добара

Чланом 25. став 2. тачка 1) Закона о ПДВ прописано је да се ПДВ не плаћа на услуге осигурања и реосигурања, укључујући пратеће услуге посредника и агента (заступника) у осигурању.

Према Закону о осигурању („Службени гласник РС", бр. 139/14), делатност осигурања чине послови осигурања, послови саосигурања и послови реосигурања, као и послови непосредно повезани са пословима осигурања. На штету коју плаћа осигуравајуће друштво по основу закључених уговора о осигурању не плаћа се ПДВ. Према томе, када осигуравајуће друштво врши процену штете на добру које је предмет полисе осигурања коју је издало то осигуравајуће друштво, на ту накнаду нема ПДВ јер је та услуга укључена у накнаду за промет услуге осигурања.

У послове непосредно повезане са пословима осигурања спадају и послови у вези са утврђивањем и проценом ризика и штета на добрима која су предмет полисе осигурања. На услуге процене штета на добрима која су предмет полисе осигурања осигуравајућег друштва не плаћа се ПДВ. Међутим, на услуге процене штета на добрима која нису предмет полисе осигурања, коју врши осигуравајуће друштво, обрачунава се и плаћа ПДВ по општој стопи од 20%, што је садржано у мишљењу Министарства финансија бр. 413-00-44/2008-04 од 18.01.2008. године, које смо објавили у „Регистру прописа“, бр. 4, 5 и 6/2010, на страни 284, чији део гласи:

„ У складу са наведеним законским одредбама, на промет услуге процене штете на добрима која нису предмет полисе осигурања, издате од стране обвезника ПДВ - Компаније „Дунав осигурање “ а. д., ПДВ се обрачунава и плаћа по отитој пореској стопи од 18%, с обзиром на то да за промет ове услуге Законом није прописано пореско ослобођење. ”

На промет услуга снимања ризика, процене штете, обраде осталих захтева, техничких услуга и услуга посредовања ради продаје оштећених возила које врши агенција за пружање осталих услуга у осигурању, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са законом, што је садржано у мишљењу Министарства финансија, бр. 413-00-551/2011-04 од 28. 06. 2011. године, које смо објавили у „Привредном саветнику“, бр. 15/2011, чији део гласи: „..... У складу са наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ који врши промет услуга осигурања и реосигурања, укључујући и услуге посребовања и заступања у осигурању, у складу са прописима којима се уређује осигурање, нема обавезу да на накнаду за промет тих услуга обрачуна и плати ПДВ и нема право на одбитак претходног пореза по том основу. На накнаду, без ПДВ, за промет услуга снимање ризика, стицање и процена штете, обрада одштетних захтева, утврђивање и процена ризика, интелектуалних и техничких услуга и услуга посребовања раду продаје оштећених возила, који врши обвезник ПДВ - агенција за пружање осталих услуга у осигурању ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом, а обвезник ПДВ има право на одбитак претходног пореза по основу промета предметних услуга. ”

3.3. Наплата штете по основу неизвршења уговора

Осим од осигуравајућих друштва, накнада штете може се остварити и од других лица, као, на пример, накнада штете због раскида уговора, односно одустајања од куповине и сл. Дакле, ако прималац добара прими од испоручиоца накнаду штете због кашњења или одустајања од извршења уговора о продаји, а претрпео је и штету јер, примера ради, није могао да

оствари зараду за свој промет (изгубљена добит) примљена накнада се, такође, не сматра опорезивом накнадом, јер се ради о чистом обештећењу пословног партнера.

У вези са новчаном накнадом штете по основу неизвршења уговора надлежно Министарство финансија дало је мишљење бр. 413-00-179/2011-04 од 08. 03. 2011. године, чији део гласи:

„ на износ новчаних средстава која обвезник ПДВ прими од привредног друштва „ Tetra Pak Production " доо на име накнаде штете због једностраног раскида уговора, ПДВ се не обрачунава и не таћа, с обзиром на то да та новчана средства не представљају накнаду за извршени промет добара и услуга.

Међутим, акоу конкретном случају из целокупног чињеничног стања којеутиче на постојање пореске обавезе произлази да новчана средства која се исплаћују на име накнаде штете у суштини представљају накнаду за опорезивани промет добара или услуга који врши обвезник ПДВ којем се та средства исплаћују, у том случају за извршени промет добара, односно услуга постоји обавеза обрачунавања и таћања ПДВ у складу са Законом. Чињенично стање којеутиче на постојање и висину пореских обавеза у сваком конкретном случају утврђује надлежни порески органу складу са начелима предвиђеним прописима којима се уређују порески поступак и пореска администрација."

У уговорима о изградњи објекта често се утовара накнада штете за некавалжетно и неблаговремено извршење уговорних радова. У том смислу када инвеститор у складу са уговором закљученим са извођачем радова на грађевинском објекту испостави рачун за пенале (накнада штете) за закашњење у завршењу изградње објекта, ова накнада није предмет опорезивања и не исказује се у пореској пријави ПП ПДВ.

Такође, у пракси се јављају случајеви када добављач купцу испоручи материјал за производњу који не задовољава уговорене услове, а купац на име накнаде штете испостави добављачу захтев за накнаду штете сходно условима из купспродајног уговора. У том случају накнада штете коју добављач сноси сагласно са уговором, законом или судском одлуком, не представља опорезиви промет у смислу Закона о ПДВ, па се на накнаду штете не обрачунава ПДВ. Такве накнаде штете не исказују се као промет добара и услуга у пореској пријави ПП ПДВ.

3.4. Новчана казна за кашњење у испоруци добара

Чланом 270. Закона о облигационим односима („Службени жст СФРЈ", бр. 29/78,... и 57/09 и „Службени лист СРЈ", бр. 31/93,... и 44/99), прописано је

да поверилац и дужник могу уговорити да ће дужник платити повериоцу одређени новчани износ или прибавити неку другу материјалну корист ако не испуни своју обавезу или ако задоцни са њеним испуњењем (уговорна казна).

Уговорне стране, у складу са одредбом члана 271. став 1. Закона о обљационим односима, могу одредити висину казне по свом нахођењу у једном укупном износу, у проценту, или за сваки дан задоцњења, или на који други начин.

На накнаду за уговорну казну, коју поверилац обрачунава дужнику по основу кашњења у извршењу уговорне обавезе (кашњење у извођењу грађевинских радова) не обрачунава се ПДВ, о чему је Министарство финансија дало мишљење бр. бр. 413-00-2144/2008-04 од 02.12.2008. године, чији део гласи:

„ Сагласно са наведеним законским одредбама, у конкретном случају, на новчани износ уговорне казне који прималац добара - инвеститор потражује од испоручиоца добара - извођача радова на основу уговора којим је, између осталог, предвиђено да прималац добара - инвеститор има право на уговорну казну за сваки дан кашњења у испоруци добара од стране испоручиоца добара - извођача радова, не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, с обзиром на то да се, у овом случају не ради о пакнади за промет добара или услуга који је предмет опорезивања ПДВ.

При томе напомињемо, обавзник ПДВ - извођач радова који врши промет добара, нема право да по основу плаћања уговорне казне примаоцу добара - инвеститору због кашњења у испоруци, умањи основицу за обрачун ПДВ за промет тих добара. "

4. Замена добара у гарантном року

Чланом 6. став 1. тачка 2а) Закона о ПДВ, прописано је да се прометом добара и услуга не сматра замена добара у гарантном року. Поступак остварења овог пореског ослобођења уређен је Правилником о поступку замене добара у гарантном року код које се сматра да промет добара није извршен („Службени гласник РС", бр. 118/12).

У вези са заменом добара у гарантном року Министарство финансија дало је следећа мишљења:

1) Мишљење, бр. 430-00-334/2015-04 од 11.01.2016. године, које смо објавили у „Привредном саветаику", бр. 3/2016, чији део гласи:

Одреобом члана 2. Правилника о поступку замене добара у гарантном року коб које се сматра да промет добара није извршен („ Службени гласник РС", број 118/2012 - у даљем тексту: Правилник) прописано је да се сматра да промет добара и услуга није извршен код замене добара у гарантном року, под условом да је замена добара извршена без накнабе и у складу са условима из гаранције.

Ако се у складу са условима из гаранције кориснику добара врши замена добара у гарантном року уз обавезу плаћања дела накнаде, обвезник ПДВ дужан је да на тај део накнаде обрачуна ПДВ у складу са Законом (члан 3. Правилника).

Одредбама члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза за промет добара која обвезник или треће лице, по његовом налогу, односно која инострани прималац или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство.“

Услови за остваривање пореског ослобођења из члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона прописани су одредбама члана 3. и 4. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Службени гласник РС", бр. 120/12, 40/15, 82/15и86/15)".

2) мишљење бр. 011-00-428/2015-04 од 27.05.2016. године, које смо објавили у овом броју часописа, чији део гласи:

„...када обвезник ПДВ - продавац мобилних телефона на територији Републике Србије, купцу мобилног телефона - имаоцу гаранције изврши замену мобилног телефона у гарантном року у складу са условима из гаранције, без накнаде, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, независно од тога да ли је малопродајна цена мобилног телефона на дан промета предметног добра нижа, иста или виша од малопродајне цене тог истог добра на дан замене у гарантном року. Пришера ради, ако је малопродајна цена на дан замене виша од малопродајне цене на дан промета, а обвезник ПДВ - продавац не потражује од купца накнаду на име разлике између малопродајне цене на дан замене и малопродајне цене на дан промета, са аспекта Закона о ПДВ нема пореских импликација. Међутим, ако обвезник ПДВ - продавац потражује од купца накнаду на име разлике између малопродајне цене на дан замене и малопродајне цене на дан промета, на тај износ накнаде, без ПДВ, обвезник ПДВ - продавац дужан је да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом о ПДВ. "

Према томе, добро које је без накнаде замењено у гарантном року није предмет опорезивања јер се ради о замени једне испоруке другом. Услов је

да се добро замени другим истоветним добром истог или приближно истог квалитета.

5. Помоћ по основу отклањања штета од природних непогода

Прометом добара не сматра се примљена накнада по основу уништења имовине обвезника услед природних непогода. Другим речима, није предмет опорезивања ПДВ накнада примљена за отклањање насталих штета по основу природних непогода до висине утврђене штете од стране надлежног органа, као и износи примљени за уништена и оштећена добра. У вези са накнадом штете настале хаваријом, Министарство финансија дало је мишљење бр. 413-00-0026/2007-04 од 05.03.2007. године, чији део гласи:

„Сагласно наведеним законским одредбама, када обвезник ПДВ - ЈП Спортски центар „Младост“ прими новчана средства из буџета града Крагујевца за исплату зарада запослених, као и за покриће трошкова отклањања штете настале услед хаварије на грејном систему у просторијама спортске дворане „Језеро“, ова новчана средства не урачунавају се у основицу за обрачун ПДВ примаоца средстава-ЈП Спортски центар „Младост“, с обзиром на то да се не ради о новчаним средстава која су непосредно повезана са накнадом за промет који врши овај обвезник ПДВ.

Такође, на расход настао услед дејства више силе не плаћа се порез на додату вредност у количини утврђеној актом организације надлежне за оситурање, односно актом надлежног државног органа за процену штете, што је уређено Уредбом о количини расхода (кало, растур, квар и лом) на који се не плаћа порез на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 124/04).

ПИТАЊА И ОДГОВОРИ У ВЕЗИ СА ПРИМЕНОМ ПРОПИСА О ПДВ

1. Рефундација издатака за утрошену електричну енергију на градилишту грађевинског објекта

Питање:

Инвеститор, обвезник ПДВ, обезбедио је снабдевање електричном енергијом на градилишту грађевинског објекта. Рачун Електродистрибуције стиже на инвеститора, јер је он власник електричног бројила, мада се ради о утрошку електричне енергије, не само инвеститора, него и главног извођача радова, као и више подизвођача.

Споразумом који је инвеститор закључио са главним извођачем и свим подизвођачима утврђен је проценату којем се трошак електричне енергије дели на поједине извођаче радова – носиоце трошкова. Инвеститор плаћа целокупан рачун Електродистрибуцији и истовремено испоставља фактуре извођачима радова за њихов при-падајући износ трошкова електричне енергије.

Објасните да ли инвеститор треба у испостављеним рачунима главном извођачу и подизвођачима за њихов део утрошене електричне енергије да обрачуна ПДВ и да ли има право на претходни порез по рачуну Електродистрибуције.

Одговор:

У случају наведеном у пжању инвеститор, прималац рачуна за утрошену електричну енергију утврђује право на претходни порез за део електричне енергије, који по споразуму представља његов трошак, а за преостали износ испоставља захтев за рефундацију плаћеног износа електричне енергије који се односи на извођача и сваког подизвођача. Наиме, инвеститор није извршио никакав промет добара и услуга извођачу и подизвођачима радова, за који би испостављао ПДВ рачун, тј. промет електричне енергије врши Електродистрибуција.

Књижење електричне енергије по примљеном рачуну Електродистрибуције инвеститор треба да врши на терет својих трошкова само у делу који се односи ка његов трошак, а за преостали износ исказује потраживање од извођача, односно подизвођача радова, терећењем рачуна 208, уз одобрење рачуна добављача - рачун 434, за целокупни износ, који ће се затворити плаћањем рачуна Електродистрибуцији. Потраживања од извођача и подизвођача ће се затворити рефундацијом новчаних средстава, односно уплатом на рачун инвеститора објекта.

2. Уградња мермерних плоча на прозоре, кухињског намештаја, купатила и др.

Питање:

Наше предузеће, обвезник ПДВ, увози мермерне плоче које по захтеву клијента по мери секу и уграђују у прозоре (доњи део оквира прозора), у кухињски намештај (као радну плочу), у тоалете (као оквире око лавабоа), итд., које се причвршћују, односно фиксирају за зид, што доводи до тога да је немогуће премештање са места на место без додатних активности.

Објасните да ли промет ових услуга спада у област грађевинарства, односно да ли се ове услуге примењује одредба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ?

Одговор:

У наведеном питању ради се о промету из области грађевинарства (групе 43.32 и 43.33), за које извођач радова, обвезник ПДВ, у испостављеном рачуну наручиоцу послова - обвезнику ПДВ исказује износ накнаде без Г1ДВ, са позивом на члан 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (видети мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-522/2015-04 од 21.12.2015. године, које смо објавили у „Привредном саветнику“, бр. 24/2015 на страни 136).

Наручилац ових радова интерним обрачуном врши обрачун ПДВ као порески дужник, у складу са наведеном законском одредбом, и у истом износу исказује право на претходни порез, под претпоставком да испуњава услове из члана 28. став 5. тачка 2) Закона о ПДВ.

У случају да је наручилац ових послова лице које није евидентирано у систем ПДВ, извођач радова, обвезник ПДВ, на извршени промет обрачунава ПДВ по стопи од 20%.

3. Издавање ПДВ рачуна наручиоцу послова из области грађевинарства, који више није евидентиран у систем ПДВ, од којег је извођач примио аванс у време када је био евидентиран у систем ПДВ

Питање:

Наша фирма, обвезник ПДВ, треба да крајем јуна испостави рачун основној школи за извршену услугу адаптације објекта - школе. Школа је по сопственом захтеву брисана из евиденције за ПДВ 31.12.2015. године. Школа је платила аванс нашој фирми 20.12.2015. године, у време док је још била обвезник ПДВ, у износу од једне трећине уговорене вредности за адаптацију школе.

За примљени аванс наша фирма није обрачунала ПДВ, с обзиром на то да је ту обавезу имала школа као порески дужник по члану 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ. Објасните како треба да изгледа рачун за извршене радове, који треба да испоставимо школи по завршетку радова, утоку јуна 2016. године.

Одговор:

У случају који је наведен у питању, обвезник ПДВ треба да исказе једну трећину накнаде без ПДВ, од које ће одузети наплаћени аванс у истом износу и две трећине накнаде са обрачунатим Г1ДВ по стопи од 20%.

4. Обрачун ПДВ на примљени аванс од купаца станова у случају када је инвеститор купио стамбени објект у фази изградње

Питање:

Обвезник ПДВ је купио незавршени стамбени објект од инвеститора, који је продужио да изграђује за продају на тржишту. Објект ће бити завршен у идућој години. Обвезник је за купљени објект примио рачун од инвеститора са обрачунатим ПДВ по стопи од 10%, на који није имао право на претходни порез по члану 25. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ.

Купац овог објекта пренео је дозволу за градњу на своје име, тако да је наставио да гради објект у својству инвеститора. За набавке материјала утврђује право на претходни порез, а по рачунима извођача и подизвођача радова, обвезника ПДВ, интерним обрачуном врши обрачун ПДВ по стопи од 20% и у истом износу исказује право на претходни порез.

По уговорима са купцима станова - физичким лицима, обвезник прима авансе. Објасните примену прописа о ПДВ на примљене авансе, као и на продају станова по завршетку изградње објекта.

Одговор:

Обвезник ПДВ треба да утврди проценат учешћа износа накнаде плаћене за куповину стамбеног објекта у изградњи у укупном износу планиране, односно предрачунске цене коштања свог објекта, на пример 30%.

Обвезник ће износ примљеног аванса за станове делити на 30% и 70%. На део од 30% обвезник не обрачунава ПДВ, а део од 70% опорезује се са ПДВ, тј. из овог износа аванса утврдиће ПДВ применом прера-чунате стопе од 10% (то је 9,0909%).

По завршетку објекта обвезник треба да утврди процентуално учешће износа накнаде плаћене за куповину незавршеног објекта у износу укупне цене коштања завршеног објекта - претпоставимо да је реализована планирана цена коштања и да је то проценат 30%.

Приликом продаје станова обвезник ће у испостављеном рачуну извршити поделу продајне вредности на два дела, и то:

- део од 30% продајне вредности на који не обрачунава ПДВ, са позивом на одредбу члана 25. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (овај део продајне вредности стана опорезује се по прописима о порезима на имовину, по стопи од 2,5% на тржишну вредност, по примљеном решењу Пореске управе на основу поднете пореске пријаве) и
- део од 70%) продајне вредности (у овом делу садржан је и ПДВ по стопи од 10%), који раздваја на износ накнаде без ПДВ и на износ ПДВ, обрачунат применом стопе од 10% на износ исказане накнаде, без ПДВ, тј. на износ основице.

5. Утврђивање места извршења услуге преузимања обавезе да се одустане од обављања делатности

Питање:

Са страном фирмом имамо уговор о превозу путника на релацији од нашег града до главног града стране државе и обрнуто, по којем смо до сада вршили превоз у сменама, и ми и та страна фирма. Сада је уговорено да страна фирма препушта посао у целини нашој фирми (страна фирма убудуће неће вршити превоз), с тим да наша фирма, по фактури стране фирме, тој фирми плаћа месечно 2.500 евра. Објасните да ли шо обавезни да по примљеној фактури стране фирме обрачунамо и платимо ПДВ?

Одговор:

Место извршења услуге коју врши страно правно лице (то је услуга „нечињења“ из члана 5. став 2. Закона о ПДВ) и за коју испоставља месечне рачуне на износ од 2.500 евра, је место у којем прималац услуге обавља делатност, што је прогисано чланом 12. став 3. тачка 4) подтачтса (3) Закона о ПДВ, тј. у Реггублици Србији.

Сагласно са наведеном одредбом, ваша фирма је обавезна да, као порески дужник по члану 10. став 1. тачка 3) Закона о ПДВ (под претпоставком да страно правно лице није одредило пореског пуномоћника), интерним обрачуном обрачуна ПДВ на крају сваког месеца и да ПДВ обавезу искаже у пореској пријави -Обрасцу ПП ПДВ за конкретни месец на ред. броју 3 у пољу 103, а фактурни износ из рачуна стране фирме на ред. броју 8 у пољу 008 и износ претходног пореза на ред. броју 8 у пољу 108 у износу интерним обрачуном утврђене ПДВ обавезе, у случају да испуњава прописане (чланом 28. став 5. тачка 2) Закона о ПДВ) услове за стицање права на претходни порез.

При томе, прерачун са стране валуте на динарску вредност треба да изврши по средњем курсу НБС на дан извршеног промета.

6. Примена прописа о ПДВ код префактурисања трошкова гаранције банке, које врши инвеститор извођачу радова

Питање:

Инвеститор грађевинског објекта, у складу са уговором са извођачем радова, а на захтев извођача, на почетку изградње објекта даје гаранцију банке извођачу радова, којом гарантује плаћање ситуација у уговореном року. Извођач се уговором обавезао да ће по завршетку изградње надокнадити трошкове гаранције инвеститору.

Инвеститор по завршетку изградње објекта, у складу са уговором, треба да префактурише наведене трошкове извођачу радова. Објасните да ли у испостављеној факури треба да обрачуна ПДВ на износ префактурисаних трошкова?

Одговор:

По наведеном основу инвеститор треба извођачу радова да испостави писмени захтев за рефундацију трошкова гаранције, а не ПДВ рачун (рачун се испоставља за извршени промет добара и услуга, у складу са чланом 42. Закона о ПДВ, а у наведеном случају инвеститор није извршио никакав промет добара и услуга извођачу радова). У захтеву за рефундацију исказује износ новчаних средстава, без ПДВ, који треба да му рефундира извођач радова, са позивом на уговор којим је то предвиђено.

7. Примена стопе ПДВ приликом промета апартмана

Питање:

Грађевинска фирма, обвезник ПДВ, изграђује апартмане ради продаје на тржишту. По којој стопи обрачунава ПДВ?

Одговор:

Примена стопе ПДВ на промет економски дељиве целине у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, назване апартманом, који врши инвеститор објекта, зависи од тога да ли је апартман изграђен у оквиру стамбеног објекта или у оквиру пословног објекта.

Ако је апартман изграђен у оквиру стамбене зграде, тада на промет тог апартмана инвеститор треба да обрачуна ПДВ по стопи од 10%, а ако је апартман изграђен у оквиру пословног или другог објекта (који није стамбена зграда), тада се обрачунава ПДВ по стопи од 20%.

У претходно наведеном смислу Министарство финансија дало је мишљење под бројем 011-00-00509/2016-04 од 25.05.2016. године, које објављујемо у овом броју часописа.

8. Услуга бојења ограде око пословне зграде спада у услуге из области грађевинарства

Питање:

Предузеће, обвезник ПДВ, по захтеву другог обвезника ПДВ, извршило је фарбање челичне ограде око пословне зграде, за које је претходно извршило припремне радње (скидање слоја рђе, премазивање ограде заштитом против рђе, поправка и др.). Уговорена накнада за ову услугу је износ који прелази 200.000 динара.

Објасните да ли треба да обрачунамо ПДВ или се ради о пословима из области грађевинарства, на које се примењује члан 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ?

Одговор:

Ради се о промету услуга из области грађевинарства (група 43.34 - Бојење осталих грађевина), на који обвезник који је извршио ову услугу, не обрачунава ПДВ, са позивом на члан 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ. Прималац ове услуге ће, у складу са наведеном законском одредбом, као порески дужник, интерним обрачуном обрачунати ПДВ и у износу обавезе утврдити право на претходни порез, под претпоставком да испуњава услове из члана 28. став 5. тачка 2) Закона о ПДВ.

Посебно истичемо да се ограда око пословног објекта сматра грађевинским објектом, тако да се радови на огради сматрају радовима на грађевинском објекту. То значи да у случају када се ради о пословима из области грађевинарства (који су систематизовани у подзаконском акту - правилнику, у 19 група, које смо објавили у „Привредном саветнику“, бр. 19/2015, а у које спадају и фарбање ограде) и ако су и наручилац и извршилац ових послова евидентирани у систем ПДВ, тада се обрачун ПДВ за наведена добра и услуге врши по члану 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ.

9. Обвезник БДВ нема право на претходни порез за набавку чамца, и ако служи за потребе обављања делатности (епр. делатности рибочувара, геодетског снимања река и др.)

Питање:

Да ли обвезник ПДВ може да користи претходни порез по рачуну добављача чамца који ће искључиво служити за обављање делатности обвезника, односно без чамца обвезник не може да обавља регистровану делатност (нпр. геодетско снимање на рекама, којом приликом се у чамцу превозе, поред људи, и инструменти за снимање и др.

Одговор:

Од права на претходни порез, чланом 29. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ, изузима се. поред остапог и набавка чамаца.

Изузетак од ове одредбе прописан је у ставу 2. тач. 1) и 2) наведеног члана за обвезнике који набављена добра и услуге користе искључиво за обављање делатности промета и изнајмљивања наведених превозних средстава и других добара, као и превоза лица и добара или за обуку возача за управљање наведеним превозним средствима.

Из наведених одредаба члана 29. Закона о ПДВ произлазак да обвезник ПДВ који обавља делатност наведену у питању (делатност која није наведена у члану 29. став 2. тач. 1) и 2) Закона о ПДВ), нема право на претходни порез по рачуну добављача за набавку чамца.

10. Авансни рачун приликом откупа и продаје секундарних сировина

Питање:

Какав је третман издавања авансног рачуна код фирме која се бави откупом и продајом секундарних сировина (који је ослобођен одредбом члана 10. став 2. тачка 1) Закона о ПДВ)?

Одговор:

Прималац секундарних сировина, односно услуга повезаних са секундарним сировинама, као порески дужник, у случају плаћања аванса добављачу ових добара, односно услуга, за обрачунати ПДВ нема обавезу издавања рачуна у складу са чланом 42. ст. 1. и 3. Закона о ПДВ, којим је прописана обавеза издавања авансног рачуна само за обвезника који изврши наплату аванса пре него што је извршио промет добара и услуга. Када прималац секундарних сировина као порески дужник изврши плаћање аванса у текућем пореском периоду за који ће секундарне сировине примити у наредном пореском периоду, дужан је да у складу са чланом 16. став 1. тачка 2) Закона о ПДВ, на износ плаћеног аванса обрачуна ПДВ применом прописане стопе од 20% (а не применом прерачунате стопе од 16,6667%). Обрачун ПДВ на износ плаћеног аванса врши се интерним обрачуном, јер за плаћени аванс не постоји обавеза испостављања авансног рачуна. Иначе, прималац секундарних сировина, обвезник ПДВ, има право на претходни порез када секундарне сировине набавља од другог обвезника ПДВ за промет из члана 28. став 1. Закона о ПДВ. У том случају прималац секундарних сировина као порески дужник обрачунава ПДВ на при-мљене секундарне сировине од испоручиоца, обвезника ПДВ, али истовремено има право на претходни ПДВ на примљене секундарне сировине у складу са чланом 28. став 5. Закона о ПДВ, па у пореској пријави ПП ПДВ у истом износу исказује дуговани и претходни ПДВ који се међусобно пребијају и фактички не долази до плаћања ПДВ. У овом случају, обрачун претходног и дуговоаног ПДВ прималац секундарних сировина врши путем интерног обрачуна. Исто тако, испоручилац секундарних сировина, који по основу будућих испорука наплати аванс од примаоца секундарних сировина, обвезника ПДВ, нема обавезу издавања авансног рачуна сходно члану 4.

Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Службени гласник РС", бр. 123/12,... и 86/15), којим је прописано да обвезник који врши промет добара и услуга за који је, у складу са одредбама члана 10. став 2. Закона о ПДВ, порески дужник прималац добара и услуга, нема обавезу издавања рачуна из члана 42. став 3. Закона о ПДВ.

Према томе, по основу наплаћеног, односно плаће-ног аванса за будућу испоруку секундарних сировина, авансни рачун не испоставља ни испоручилац ни прималац секундарних сировина који су обвезници ПДВ. У том случају обрачунавање ПДВ врши само прималац секундарних сировина, обвезник ПДВ путем интерног обрачуна. Примере пореског третмана аванса при от-кутгу секундарних сировина дали смо у, „Дривредном саветнику", бр. 12 и 13/2015 на стр. 167.

11. Примена процента из Норматива о расходу код мањка материјала за производњу аутомобилских делова

Питање:

Приликом пописа утврђен је мањак производа, ради се о материјалу (каблови, прикључци/конектори за производњу инсталација) за аутомобилску индустрију. Фирма ради по принципу увоза ради извоза, а у калкулацију је укључен шкартод 0,01%.

Да ли се плаћа ПДВ на мањак или је по Нормативу дозвољен неки проценат (за производњу) на коју се не би плаћао ПДВ?

Одговор:

Одредбом члана 4. став 4. тачка 3) Закона о ПДВ прописано је да је са прометом добара уз накнаду изједначен исказани расход (кало, растур, квар и лом) изнад количине утврђене актом који доноси Влада Републике Србије.

Према члану 2. Уредбе о количини расхода (кало, растур, квар и лом), на који се не плаћа порез на додату вредност („Службени гласник РС", бр. 124/2004), расходом се сматрају губици који настају при манипулацији добрима, као последица природних утицаја, техно-лошког процеса или као последица предузимања неопходних радњи у поступку производње и промета добара. ПДВ се не плаћа на расход из чл. 2. и 3. ове уредбе, до количине утврђене према Нормативу за утврђивање расхода на који се не плаћа порез на додату вредност. За добра која нису обухваћена Нормативом расхода, количина расхода утврђује се према нормативу обвезника, ако надлежни порески орган не утврди другу количину. Према

члану 4. став 3. наведене уредбе, норматив расхода који је њен саставни део изражава се у проценту од количине робе која је у одређеном пореском периоду набављена, прерађена, произведена или продата. Сагласно са одредбом члана 46. став 1. Закона о ПДВ, обвезник је дужан да, ради правилног обрачунавања и плаћања ПДВ, води евиденцију која обезбеђује вршење контроле, као и да за сваки порески период сачини преглед обрачуна ПДВ. Правилником о облику, садржини и начину вођења евиденције о ПДВ („Службени гласник РС”, бр. 120/12), у члану 2. став 1. прописано је, да је обвезник дужан да, сагласно са чланом 46. став 1. Закона, ради правилног обрачунавања и плаћања ПДВ, води евиденцију о промету добара и услуга на начин који омогућава контролу обрачунавања и плаћања ПДВ у сваком пореском периоду. Сходно наведеним законским одредбама, обвезник ПДВ - произвођач дужан је да, ради правилног обрачунавања и плаћања ПДВ, води евиденцију која обезбеђује вршење контроле. С тим у вези, обвезник ПДВ - произвођач мора у својој евиденцији да обезбеди, између осталог, и податке који се односе на набавку репроматеријала, као и податке који се односе на трошење репроматеријала у производном процесу.

На расход добара до количине утврђене у складу са општим актом обвезника ПДВ се не обрачунава, а на расход преко ових количина ПДВ се обрачунава. У конкретном случају, сматрамо да ваше предузеће има право да примени проценат из сопственог правилника (уколико сопственим правилником предвиди проценте расхода за наведене делове за возила), с обзиром на то да проценти за наведена добра нису предвиђени Нормативом, под условом да надлежни порески орган није утврдио другу количину. Будући да Пореска управа није обавезна да разматра и да оверава општи акт обвезника, сматрамо да обвезник не треба да доставља општи акт о дозвољеном расходу надлежном пореском органу. Међутим, надлежни порески орган може да утврди другу количину неопорезивог расхода од количине коју је обвезник утврдио у свом општем акту, односно да оспори општи акт обвезника (не призна нормативе утврђене општим актом обвезника, што значи утврђивање веће пореске обавезе за ранији порески период).

12. Откуп суве шљиве и право одбитка претходног пореза

Питање:

Да ли при откупу суве шљиве (која је полупроизвод) од регистрованих пољопривредних газдинстава, обвезник ПДВ има право да користи претходни ПДВ? Мишљењима Министарства финансија РС, бр. 413-00-

865/2008-04 од 21.07.2008. године и Министарства пољопривреде и заштите животне средине, бр. 011 -00-01639/2015-09 од 10.12.2015. године, заузети су опречни ставови по овом питању.

Одговор:

У конкретном случају, приликом откупа сувих шљива, у складу са одредбом члана 34. Закона о ПДВ, обвезник ПДВ коме пољопривредник испоручује пољопривредне и шумске производе, дужан је да пољопривреднику обрачуна и плати ПДВ надокнаду у износу од 8% на вредност примљених пољопривредних и пгумских производа, о чему издаје документ за обрачун - признаницу, а обвезник ПДВ има право на то да одбије износ ПДВ надокнаде као претходни порез, под условом да је ПДВ надокнаду и вредност примљених пољопривредних производа љлатао пољопривреднику на текући рачун или рачун штедње. Овакав став потврђен је релевантним мишљењем Министарства финансија, бр. 413-00-865/2008-04 од 21.07.2008. године. Сматрамо да мишљење Министарства пољопривреде и заштите животне средине бр. 011-00-01639/2015-09 од 10.12.2015. године није релевантно у смислу пореског (ПДВ) третмана откупа пољопривредних производа.

13. Место промета посредничких услуга приликом проналажења купаца у иностранству

Питање:

Предузеће је ангажовало домаће правно лице да пронађе купце у иностранству (реекспорт из Мађарске у Турску). С обзиром на то да је домаће правно лице пронашло купца у Турској, потписан је уговор о посредовању са поменутиим правним лицем из Србије. За услугу посредовања, домаће правно лице испоставља рачун, а предузеће производе фактурише директно купцу у Турској. Да ли и на рачуну за услугу посредовања посредник треба да обрачуна ПДВ или не?

У случају када страно правно лице врши и фактурише услугу посредовања (јер је пронашло купца у иностранству) да ли место промета услуге зависи од тога ко плаћа превоз (ово питање се односи и на посреднике из земље и из иностранства)?

Одговор:

У конкретном случају, када домаће правно лице посредује за друго домаће правно лице приликом проналажења купаца у иностранству, на накнаду за промет ове услуге не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ, јер је место промета добара за који је пружена услуга посредовања (и место

промета услуге посредовања), ван територије Републике Србије (место промета услуге посредовања одређује се према месту промета добара и услуга који је предмет посредовања). У овом смислу, Министарство финансија Републике Србије дало је мишљење бр. 413-00-470/2008-04 од 28.02.2008. године (које смо објавили у „Регистру прописа“, бр. 4, 5 и 6/10 на страни 167. под тачком 2). Порески третман, односно одређивање места промета наведене услуге не зависи од тога, д) плаћа превоз“, већ искључиво од места промета добара и услуга који је предмет посредовања.

14. Место промета услуга истраживања тржишта из области интернационалне регистрације фирми

Питање:

Предузеће (чији је оснивач страно физичко лице), примило је уплату од физичког лица из Шпаније на име обављених услуга истраживања тржишта из области интернационалне регистрације фирми.

Да ли овакав вид услуге предузеће треба да фактурише са ПДВ или без ПДВ, с обзиром на то да се ради о услузи коју је извршена за физичко лице?

Одговор:

У складу са одредбама члана 12. став 3. тачка 4) подтач. (8) Закона о ПДВ, местом промета услуга сматра се место у којем прималац услуге обавља делатност или има пословну јединицу за коју се пружа услуга, односно место у којем прималац услуге има седиште или пребивалиште, ако се ради о услугама обраде података и уступања информација, укључујући и информације о пословним поступцима и искуству, као и давања информација телефоном или на други начин.

Према томе, у конкретном случају, место промета наведених услуга је Краљевина Шпанија, па се на те услуге ПДВ не обрачунава и не уноси у пореску пријаву, без обзира на то да ли је прималац физичко или правно лице (уколико прималац услуге има седиште или пребивалиште у иностранству). Сматрамо да у фактури за наведене услуге треба навести напомену да „ДЦВ није обрачунат у складу са чланом 12. став 3. тачка 4) подтач. (8) Закона о ПДВ“ (наведене услуге не представљају промет у складу са чланом 12. Закона о ПДВ, јер је место промета у иностранству). Напомињемо да, сагласно са начелом фактицитета, Пореска управа у сваком конкретном случају утврђује све чињенице које су значајне за опредељење пореског третмана места промета услуга и пореског третмана прихода, у складу са чланом 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, ... и 53/10).

15. Право одбитка претходног пореза по основу рачуна за обуку радника - руковалаца блоковским котларницама и предузеће за обезбеђење

Питање:

Да ли предузеће - обвезник ПДВ има могућност одбитка претходног пореза по основу рачуна за обуку сопствених радника руковалаца блоковским котларницама? Предузеће се бави снабдевањем паром и климатизацијом (обука радника је потребна ради бољег обављања услуга). Ангажовано је и предузеће за обезбеђење, да ли постоји и могућност одбитка ПДВ у том случају?

Одговор:

Право на одбитак претходног пореза (по основу улазних фактура добављача) предузеће има право да искористи уколико испуњава услове за одбитак из члана 28. Закона о ПДВ: уколико је обвезник ПДВ, има исправне фактуре (у смислу одредаба члана 42. Закона о ПДВ) од добављача - обвезника ПДВ (са исказаним ПДВ) и уколико набављене услуге користи у пословне сврхе, односно за даљи опорезиви промет као обвезник ПДВ. Наиме, уколико су испуњени сви остали наведени услови за одбитак претходног пореза, а обука радника је потребна ради обављања делатаости и услуге предузећа за обезбеђење неопходне рада физичко-техничког обезбеђења пословних просторија, предузеће има право одбитка претходног пореза.

16. Префактурисање неплаћене рате осигурања и право одбитка претходног пореза

Питање:

Молимо вас за помоћ. Имамо основна средства набављена од Intesa leasing (финансијски лизинг) и њих смо осигурали код ДДОР Нови Сад. Нисмо платили рату осигурања, па нам ту рату сада префактурише Intesa leasing. Обрачунавају нам на неплаћену рату и ПДВ (20%). Наше питање је: Да ли можемо користити овако обрачунати ПДВ као претходни порез?

Одговор:

Одредбама члана 17. став 3. Закона о ПДВ, прописано да се у пореску основицу на коју се обрачунава ПДВ урачунавају и: (1) акцизе, царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ и (2) сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга. Сагласно са наведеним, износ префактурисаних трошкова који се зарачунавају другом правног лицу, представља споредни трошак у смислу

члана 17. став 3. Закона о ПДВ који улазе у пореску основицу и на које се обрачунава ПДВ. Износ префактурисаних трошкова у висини трошкова осигурања који су садржани у полиси осигурања, који се другом правном лицу зарачунавају на основу испостављеног књижног задужења, представља споредне трошкове којима се накнадно повећава пореска основица у смислу члана 21. Закона о ПДВ, па се на износ префактурисаних трошкова обрачунава ПДВ по стопи од 20%. Право на одбитак претходног пореза (по основу улазних фактура лизинг куће) имате право да искористите уколико испуњавате услове за одбитак из члана 28. Закона о ПДВ: уколико сте обвезник ПДВ, имате исправну фактуру (у смислу одредаба члана 42. Закона о ПДВ) од добављача - обвезника ПДВ (са исказаним ПДВ) и укожко основна средства користите за даљи опорезиви промет као обвезник ПДВ. Уколико је реч о основним средствима из члана 29. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ (нпр. путничко возило), ваше предузеће по основу фактуре лизинг куће не би имало право одбитка претходног пореза.

17. Норматив расхода (отпис лома црепа)

Питање:

Молимо Вас да нам одговорите у вези са отписом лома црепа насталог на стоваришту грађевинског материјала без обавезе плаћања ПДВ.

На лагер листи - пописној листи налази се велики број шифара црепа једног произвођача разврстаног по подврстама, нпр. обојени, црвени, браон, са и без снегобрана, по класама I, II, III, завршни, почетни, већи формат, мањи формат.

Ми на попису израчунавамо износ дозвољеног отписа лома без обавезе плаћања ПДВ, тако што износ продатог црепа једног произвођача, збир свих подврста, помножимо процентом из номенклатуре - 2%.

Да ли исправно поступамо?

Одговор:

У конкретном случају (као што вам је усмено телефонским путем и потврђено), ваш поступак је исправан. Наиме, чланом 2. Уредбе о количини расхода (кало, растур, квар и лом) на који се не плаћа ПДВ („Службени гласник РС”, бр. 124/04), прецизирано је да се расходом сматрају губици који настају при манипулацији добрима, као последица природних утицаја, технолошког процеса или као последица предузимања неопходних радњи у поступку производње и промета добара. На расход материјала, гото-вих производа и робе који су наведени у Нормативу за утврђивање расхода на који се не плаћа ПДВ, ПДВ се не плаћа до кожчине

утврђене према Нормативу, осим на расход који је настао услед дејства више силе и због протока рока трајања производа. У складу са чланом 4. став 2. Уредбе, за добра која нису обухваћена Нормативом расхода (а у вашем случају добра су обухваћена Нормативом), количина расхода на који се не плаћа ПДВ утврђује се према нормативу обвезника ако надлежни порески орган не утврди другу количину. То значи да за добра која нису обухваћена Нормативом расхода, обвезник треба да донесе општи акт (правилник, одлуку) којим ће утврдити нормативе расхода. Норматив расхода у општем акту обвезника утврђује се у проценту од количине добара која су у пореском периоду набављена, прерађена, произведена или про-дата. На расход добара до кожине утврђене у складу са општим актом обвезника ПДВ се не обрачунава, а на расход преко ових количина ПДВ се обрачунава.

У конкретном случају, будући да је Нормативом (који је прописан наведеном Уредбом), проценат неопорезивог расхода црепа утврђен по стопи од 2%, по нашем мишљењу, ваше предузеће може да користи проценат који је утврђен Нормативом за све врсте (подврсте) црепа, односно до наведеног процента расхода свих врсти црепова ПДВ се не обрачунава, а на расход преко ових количина ПДВ се обрачунава.

18. Место промета услуга конфигурисања опреме у Москви (за потребе Руске поште)

Питање:

Имамо следећу ситуацију: друштво А из Србије врши инсталацију и конфигурисање опреме у Москви, за потребе Руске поште, и за те услуге испоставља фактуру друштву Б из Србије. Оба друштва су у систему ПДВ. Да ли друштво А у својој фактури исказује ПДВ? Напомињемо да ће и друштво Б, након завршетка свог дела посла, испоставити фактуру домаћој фирми.

Одговор:

Одредбом члана 12. став 3. тачка 3) подтачка (4) Закона о ПДВ, прописано је да се местом промета услуга сматра место где је услуга стварно пружена, ако се ради о радовима на покретним стварима.

У складу са наведеним законским одредбама, место промета услуге инсталације и конфигурисања опреме у Москви (за потребе Руске поште) је иностранство, што значи да предузеће А нема обавезу обрачуна и плаћања ПДВ по основу вршења наведених услуга.

19. Место промета услуга (тестирање рада индустријских ормана)

Питање:

Молим Вас за мишљење - предузеће је регистровано за обављање инжењерских услуга - шифра делатности 7112, специјализовано је и искључиво пружа услуге пројектовања индустријских ормара за аутоматско управљање турбинама и компресорима у великим индустријским постројењима (хардверско и софтверско решење). Услуге претежно пружа матичној компанији у Немачкој.

Укратко, према добијеним параметрима у договореном року и уз договорену накнаду наручиоцу из Немачке испоручи се инжењерско решење. Наручилац према инжењерском решењу наручи и изради индустријски ормар у Немачкој. Потом наш инжењер одлази у Немачку и у периоду од неколико дана врши тестирање рада ормара и евентуално, по потреби, обавља ситније корекције чиме се завршава наше ангажовање и сматра се да је услуга коначно реализована. Тестирање ормара врши се путем компјутера и приручне испитне опреме (мултиметри и слична тест опрема). У случају хардверског квара проблем отклања наручилац, а у случају софтверских проблема, наш инжењер на лицу места.

Ове инжењерске услуге су, према члану 12. став 3. тачка 4) подтачка (7), изузете од опорезивања, с обзи-ром на то да је место у којем прималац услуге обавља делатност у иностранству.

У односу на претходно наведено имаћемоситуацију да ће се ормари склапати у Србији па испоручивати у Немачку према нашем инжењерском решењу (испоручилац ормара се мења). То ће значити да ће се тестирање ормара такође радити овде, а не у Немачкој. Да ли ова чињеница мења порески третман наше услуге у делу тестирања опреме (у смислу члана 12. став 3. тачка 3) подтачка (4) Закона или било којег другог релевантног дела Закона о ПДВ)?

Одговор:

Наведене инжењерске услуге (тестирање рада индустријских ормана), по нашем мишљењу, сматрају се услугама које се, у складу са одредбама члана 12. став

3. тачка 4) подтачка (7) Закона о ПДВ, опорезују према месту у којем прималац услуге обавља делатност или има пословну јединицу за коју се пружа услуга, односно место у којем прималац услуге има седиште или пребивалиште.

Уколико би (у конкретном случају), ормани били склапани на територији Републике Србије, а прималац услуге тестирања и даље било правно лице из Републике Немачке, место промета услуге је Република Немачка, па према томе, приликом промета те услуге не постоји обавеза обрачуна ПДВ.

20. Поклањање мерача шећера у крви (да ли се сматра трошком рекламе или репрезентације)

Питање:

Молимо Вас да нам одговорите на следеће питање. Уколико се апотеци поклоне мерачи шећера у крви (која ће их физичким лицима дати гратис у циљу побољшања здравља пацијената који имају дијабетес), да ли смо ослобођени плаћања ПДВ и по којем члану Закона акојесмо?

Да ли је довољна пратећа документација у смислу Уговора о донацији и отпремнице или је потребно још нешто од докумената?

Да ли се овакво чињење сматра трошком рекламе или репрезентације? На производу не пише да је у рекламне сврхе, не може се користити без наших тражица?

Одговор:

Обвезник ПДВ, који је набавио добра у оквиру делатности коју обавља (нпр. врши промет тих добара) и остварио право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету за извршени промет добара одбије као претходни порез, приликом поклањања тих добара другим правним лицима има обавезу обрачунавања ПДВ, у складу са чланом 4. став 5. Закона о ПДВ. У случају да се обвезник, приликом набавке определио да се ради о добрима која ће се давати без накнаде па није одбио претходни порез, таква обавеза не постоји (са позивом на одредбе члана 4. став 5. Закона о ПДВ).

У конкретном случају сматрамо да се ради о трошковима репрезентације (551). Наиме, одредбама члана 44. став 3. Правилника утврђено је да се на рачуну 551 - Трошкови репрезентације, исказују издаци за репрезентацију, укључујући и вредност сопствених производа, робе и услуга.

21. Порески третман промета услуга посредовања (дистрибутера платној институцији)

Питање:

Платна институција има дистрибутере. Дистрибутери преносе целокупна средства од трансакција заједно са накнадом која припада дистрибутерима. Дистрибутери издају на основу обрачуна платној институцији фактуру за услуге посредовања. Питање: да ли овај промет (услуга посредовања)

спроведен на овај начин подлеже обрачуна ПДВ или је ослобођен ПДВ у складу са чланом 25. став 1. тачка 5) Закона о ПДВ?

Одговор:

Одредбом члана 25. став 1. тачка 5) Закона о ПДВ, прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга пословања и посредовања у пословању депозитима, текућим и жиро рачунима, налозима за плаћање, као и платним прометом и дознакама. Према томе, на остварену накнаду (провизију) за наведени промет услуга посредовања у пословању са налозима за плаћање, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ - дистрибутер (посредник) нема право на одбитак претходног пореза.

22. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ за адаптацију објекта која је извршена 2014. године

Питање:

Један наш клијентизнајмио је канцеларију 2014. године. И тамо су преградили стаклени зид и извршили су разне гипсане радове, и користили смо улазни ПДВ приликом адаптације канцеларије. Више наш клијент неће изнајмити канцеларију и закуподавцу жели да фактурише ове грађевинске радове. Фактурисаће стаклену преграду, гипс преграду и електричну и мрежну инсталацију. Моје питање је да ли ми морамо да обрачунамо ПДВ за те радове, или важи ослобођење од ПДВ по члану 10. став 2. тачка 3)?

Одговор:

У конкретном случају, приликом фактурисања наведених услуга закуподавцу, ваш клијент (уколико је обвезник ПДВ) има обавезу обрачуна ПДВ.

23. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (поправке центрифугалних и дубинских бунарских пумпи)

Питање:

Молимо Вас да нам одговорите на питање да ли поправка центрифугалних и дубинских бунарских пумпи спада у област грађевинарства, односно под шифру 43.22. Пумпе водимо као опрему и оне су део бунара. Фирма која нам врши поправку прво је фактурисала са ПДВ, а потом шаље исправку рачуна без ПДВ.

Одговор:

У конкретном случају, када добављач (као обвезник ПДВ) вашој фирми врши услугу поправке центрифугалних и дубинских бунарских пумпи (уколико није реч о ситним поправкама, нпр. замена споредних делова), сматрамо да су испуњени услови за примену одредаба члана 10. став 2. тач. 3) Закона о ПДВ (реч је о промету грађевинске услуге у смислу одредаба Правилника о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за ПДВ, „Службени гласник РС”, бр. 86/15, и то из групе 43.22), односно прималац има обавезу интерног обрачуна ПДВ. Уколико је реч о ситним поправкама, сматрамо да услуга спада у групу 33.12 Поправка машина, која обухвата поправку и одржавање пумпи, компресора и сличних уређаја, а порески дужник (у том случају) је обвезник који врши промет.

У овом смислу, Министарство финансија Републике Србије дало је мишљење бр. 011-00-00075/2016-04 од 1.06.2016. године.

24. Примена одредаба члана 19, став 2, тачка 3) Закона о ПДВ (превоз, односно снабдевање каменим агрегатом лутовар материјала у камионе без уградње агрегата или ископа материјала за потребе градње аутопута)

Питање:

Да ли је у складу са Законом о ПДВ да се примени члан 10. став 2. тачка 3. Закона о изменама и допунама Закона о ПДВ, од 03.10.2015, који се примењује од 15.10.2015. године, за следеће уговорене послове на изградњи Коридора 10:

- снабдевање дробљеним каменим агрегатом за насипање у фракцији 0-63 (II класе) и 0-300;
- утовар материјала у камионе за потребе радова на изградњи дела аутопута Е80 на пројекту „Коридор 10” јер се ради о делатности 4211.

Одговор:

У конкретном случају, када ваша фирма (као обвезник ПДВ) врши само превоз, односно снабдевање каменим агрегатом и утовар материјала у камионе (без уградње агрегата или ископа материјала за потребе градње аутопута), сматрамо да нису испуњени услови за примену одредаба члана 10. став 2. тач. 3) Закона о ПДВ (није реч о промету грађевинске услуге у смислу одредаба Правилника о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за ПДВ - „Службени гласник РС”, бр. 86/15). Тако, ваша фирма као добављач, има обавезу обрачуна ПДВ, прималац добара и услуга нема обавезу интерног обрачуна ПДВ.

25. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3 Закона о ПДВ (поправка грејне технике -промет и уградња грејача за горионик котла, заптивача коморе и регулатора температуре)

Питање:

Набавили смо и префактурисали материјал:

1. Плочасти грејач за предгрејач горива за горионик котла,
2. Заптивач за заптивање предње скретне коморе,
3. Регулатор температуре за горионик котла.

Све са ПДВ. Замену ових делова фактурисали смо кроз нашу радну снагу (уговор о текућем одржавању), исто са ПДВ.

Власници зграде сматрају да су ово грађевински радови - Шифра 43.22.

Ми сматрамо да је ово шифра 33.11 Поправка и одржавање парних котлова и њима припадајућих уређаја: кондензатора, грејача, колектора паре, акумулатора...

Напомена: у шифри 33.11 пише да не обухвата поправку цевних инсталација система за централно загревање (43.22). Сматрамо да котлови НЕ спадају у цевне инсталације. Молимо Вас за мишљење.

Одговор:

У конкретном случају, када Ваша фирма (као обвезник ГТДВ) врши промет добара/резервних делова и услугу уградње истих (поправка грејне технике - промет и уградња грејача за горионик котла, заптивача коморе и регулатора температуре, а није реч о ситним поправкама, нпр. замена споредних делова), реч је о шифри 43.22, односно, сматрамо да су испуњени услови за примену одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (реч је о промету грађевинске услуге у смислу одредаба Правилника о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за ПДВ - „Службени гласник РС”, бр. 86/15), односно прималац има обавезу интерног обрачуна ПДВ. Уколико је реч о ситним поправкама, сматрамо да услуга спада у групу 33.12 Поправка машина, која обухвата поправку и одржавање пумпш, компресора и сличних уређаја, а порески дужник (у том случају) је обвезник који врши промет.

У овом СМИСЈТУ, Министарство финансија дало је мишљење бр. 011 -00-00075/2016-04 од 1.06.2016. године.

26. Примена одредаба члана 10. став 2, тачка 3) Закона о ПДВ (услуге превентивног и корективног одржавања биогасног постројења)

Питање:

Обвезник се бави производњом струје и топлоте из обновљивих извора енергије, односно из биогаза. Гас који настаје труљењем стајњака и биомасе претвара се у погонско гориво (биогаз) за генераторе за производњу електричне (првенствено) и топлотне енергије. Пред-узеће је са другим обвезником ПДВ склопило уговор о превентивном и корективном одржавању когенерационог постројења.

Да ли услуге превентивног и корективног одржавања биогазног постројења (генератор са припадајућом опремом) спадају у грађевинске делатности у смислу члана 10. став 2, тачка 3. Закона о ПДВ ?

Одговор:

У конкретном случају (редовно одржавање биогазног мотора са пратећом опремом за производњу струје), сматрамо да нису испуњени услови за примену одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ, јер није реч о промету добара и грађевинских услуга у смислу одредаба Правилника о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за ПДВ, „Службени гласник РС”, бр. 86/15). Према томе, добављач услуга (обвезник ПДВ) по основу извршеног промета услуга, има обавезу обрачуна ПДВ, а прималац услуга нема обавезу интерног обрачуна ПДВ.

27. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (да ли се ЕП Дирекција за урбанизам и изградњу сматра лицем из члана 9. став 1. Закона о ПДВ)

Питање:

Извођач радова (порески обвезник) треба да испостави ситуацију изведених радова ЕП Дирекцији за урбанизам и изградњу (која није порески обвезник) са обрачунатим ПДВ. Међутим, ЕП Дирекција за урбанизам и изградњу одбија да прихвати такву ситуацију изведених радова, позивајући се на члан 9. став 1. Закона и позивајући се на мишљење Министарства финансија, које у напомени, између осталог, наводи: „ У циљу обављања послова државне управе и локалне самоуправе”. Неспорно је да је сснивач ЕП Дирекције за урбанизам и изградњу, локална самоуправа из члана 9. став 1. Закона, али, да ли су они лица која обављају послове државне управе и локалне самоуправе?

Одговор:

Мишљењем Министарства финансија Републике Србије бр. 430-00-00516/2015-04 од 7.12.2015.године, заузет је следећи став у вези са тиме ко се сматра, а ко не лицима из члана 9. став 1. Закона о ПДВ:

„Јавна предузећа, као лица која обављају делатност од општег интереса у складу са Законом о јавним предузећима („Службени гласник РС”, бр.

119/12,116-13 - аутентично тумачење и 44/14 - др. закон), не сматрају се лицима из члапа 9. став 1. Законси С тим у вези, како су делатности од општег интереса, у смислу тог закона, делатности које су као такве одређене законом у области: производње, преноса и дистрибуције електричне енергије; производње и прераде угља; истраживања, производње, прераде, транспорта и дистрибуције нафте и природног и течног гаса; промета нафте и нафтних деривата; железничког, поштанског и ваздушног саобраћаја; телекомуникација; издавања службеног гласила Републике Србије; издавања уџбеника; управљања нуклеарним објектима, користићења, управљања, заштите и унапређења добара од општег интереса (воде, путеви, минералне сировине, шуме, товне реке, језера, обале, бање, дивљач, заштићена подручја), производња, промет и превоз наоружања и војне опреме, управљања отпадом, комуналне делатности, укључујући и делатности од стратешког значаја за Републику Србију и делатности неопходне за рад државних органа и органа јединица локалне самоуправе, утврђене законом или актом Владе, а да се јавна предузећа, између осталог, оснивају и послују у ради стицања добити, произилази да се јавна предузећа сматрају пореским обвезницима у складу са Законом о ПДВ. Наиме, пореским обвезницима, у складу са Законом о ПДВ, сматрају се лица, укључујући и лица која у Републици Србији немају седиште, односно пребивалиште, а која самостално обављају промет добара и услуга, у оквиру обављања делатности, којом се сматра трајна активност произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања прихода, укључујући и делатности експлатације природних богатстава, пољопривреде, шумарства и самосталних занимања. То значи, да се, између осталих, одредбе Закона о ПДВ којима се уређује добровољно, односно обавезно евидентирање за обавезу плаћања ПДВ, примењују и на јавна предузећа. Међутим, ако је јавно предузеће основано у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе и ако јавно предузеће обавља ове послове, независно од тога дали јавно предузеће искључиво обавља те послове или поред тих послова обавља и друге, при чему су послови државне управе одређени законом којим се уређује државна управа, а послови локалне самоуправе законом којим се уређује локална самоуправа, у том случају јавно предузеће сматра се лицима из члана 9. става 1. Закона о ПДВ.

У циљу отклањања недоумица у погледу одређивања пореског дужника за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши јавном предузећу, обвезник ПДВ треба да утврди:

- да ли је јавно предузеће евидентирани обвезник ПДВ увидом у регистар обвезника ПДВ који је доступан на интернет страници Пореске управе;

- да ли је јавно предузеће лице из члана 9. став 1. Закона о ПДВ на основу обавештења јавног предузећа.

Ако јавно предузеће није евидентирани обвезник ПДВ и ако је обавестило обвезника ПДВ да није лице из члана 9. став 1. Закона о ПДВ, порески дужник за промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши јавном предузећу јесте обвезник ПДВ који врши предметни промет ".

Према томе, уколико је:

- предузеће обвезник ПДВ;

- реч о промету добара и грађевинских услуга у оквиру обављања делатности из група Класификације делатности прописане Уредбом о класификацији делатности („Службени гласник РС", бр. 54/10);

- ЈП Дирекција за урбанизам и изградњу (која није обвезник ПДВ) предузећу дала писмено изјашњење (обавештење) да је лице из члана 9. став 1. Закона о ПДВ (да је основано у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе и да обавља ове послове), у том случају, сматрамо да су испуњени услови за примену одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ. Пореску обавезу ПДВ интерним обрачуном, има примацац добара и услуга - ЈП Дирекција за урбанизам и изградњу.

28. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (услуга монтаже - интервенције на телефонској и рачунарској мрежи)

Питање:

Привредно друштво - обвезник ПДВ примило је рачун од добављача-обвезника ПДВ за извршену услугу монтаже - интервенције на телефонској и рачунарској мрежи, без обрачуног ПДВ, у складу са одредбом Члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ.

Да ли су, у конкретном случају, испуњени услови за примену одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ?

Одговор:

У конкретном случају (интервенција - поправка телефонске/рачунарске мреже), сматрамо да нису испуњени услови за примену одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ, јер није реч о промету грађевинских услуга у смислу одредаба Правилника о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за ПДВ - „Службени гласник РС”, бр. 86/15.

Према томе, добављач услуга (обвезник ПДВ) по основу извршеног промета услуга, има обавезу обрачуна ПДВ, а прималац услуга нема обавезу интерног обрачуна ПДВ.

29. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (продаја и уградња термоизолационих панела за хладњаче)

Питање:

Привредно друштво бави се увозом термоизолационих панела за хладњаче. У 85% случајева ради се о чистој трговини, али од случаја до случаја бави се и монтажом.

Како треба фактурисати када се ради и о продаји панела и о њиховој уградњи?

Да ли рачуни раздвајају на продаја панела са ПДВ, а монтажа без ПДВ, и да ли се прави прекршај или преступ када се и за монтажу панела изда рачун са 20% ПДВ?

Одговор:

У конкретном случају, када фирма врши промет термоизолационих панела и услуге монтаже истих у хладњаче, сматрамо да су приликом промета који врши фирма испуњени услови за примену одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ, односно да је реч о промету грађевинских услуга у смислу одредаба Правилника о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за ПДВ („Службени гласник РС”, бр. 86/15). Наиме, шифра делатаости 43.99 Остали непоменути специфични грађевински радови, обухвата: специјализоване грађевинске радове који су заједнички за различите врсте грађевина, а захтевају поседовање специјалних вештаца или специјалне опреме: постављање изолације против влаге и хидроизолација, уклањање влаге у зградама, копање окна, монтирање индустријски произведених челичних елемената које извођач радова није произвео.

Према томе, у случају када фирма (као обвезник ПДВ) врши промет панела и монтира их (фактурише све заједно) другом обвезнику ПДВ или лицу из члана 9. Закона о ПДВ, сматрамо да су испуњени услови за примену одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ, односно, фирма као добављач нема обавезу обрачуна ПДВ, већ обавезу интерног обрачуна ПДВ

има прималац услуге као порески дужник. Уколико је уговорен само промет панела без монтаже, а уз промет панела изврши се истовремено или накнадно услуга монтаже истих, без обзира на одредбе из уговора, сматра се да су испуњени услови за примену одредаба члана 10. став 2. тач. 3) Закона о ПДВ, па фирма, као добављач нема обавезу обрачуна ПДВ, већ обавезу интерног обрачуна ПДВ има прималац услуге као порески дужник.

30. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (замена радијаторских вентила) и накнада штете

Питање:

1) ЈП (обвезник ПДВ) извршило је замену радијаторских вентила у пословним просторијама МУП Србије - (лице из члана 9. став 1. Закона о ПДВ). Да ли у испостављеном рачуну, за материјал и рад радника, ЈП не обрачунава ПДВ са позивом на одредбу члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ?

2) Извођач радова је, обављајући својуделатност на територији општине, начинио материјалну штету на главној водоводној мрежи у власништву ЈП. ЈП је санирало насталу штету и за утрошени материјал и ангажовање радника обрачунало ПДВ по стопи од 20%. Сматрамо да у овом случају није у питању промет добара и услуга из области грађевинарства, већ накнада за причињену штету. Да ли смо у праву?

1) У конкретном случају (замена радијаторских вентила), сматрамо да нису испуњени услови за примену одредаба члана 10. став 2. тач. 3) Закона о ПДВ, јер није реч о промету грађевинских услуга у смислу одредаба Правилника о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за ПДВ („Службени гласник РС”, бр. 86/15).

Према томе, ЈП, као добављач (обвезник ПДВ) по основу извршеног промета материјала и услуге замене радијаторских вентила СУП-у, има обавезу обрачуна

пдд

2) ЈП, за насталу штету на водоводу (које је от-клонило и надокнађује од извођача), не треба да издаје рачун, већ само обрачун настале штете без исказивања ПДВ (накнада штете не представља промет у смислу члана 3. Закона о ПДВ). Наиме, у конкретном случају, ЈП није извршило никакву услугу извођачу, већ само захтева новчану накнаду штете коју им је

извођач проузроковао у висини трошкова материјала и услуга који су били потребни како би се штета санирала.

31. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (додатне услуге уз испоруку и монтажу опреме за климатизацију и вентилацију)

Питање:

Приликом испоруке и монтаже опреме за климатизацију и вентилацију, постоје ставке које су неизбежни део сваког пројекта. Да ли се приликом фактурисања ових услуга примењују одредбе члана 10. став 2. тач. 3) Закона о ПДВ?

5.1	Припремни радови: упознавање са објектом, мерења и обележавање, транспорт материјала и алата, организовање градилишта и упознавање са техничком документацијом.	Паушално
5.2	Балансирање вентилационих система, са израдом одговарајућег елабората у три примерка	Паушално
5.3	Завршни радови: пробна испитивања, регулација, пробни погон инсталације у трајању од 7 (седам) дана, израда упутства за руковање и одржавање инсталације у три примерка, обележавање елемената инсталације, расчистићавање градилишта и примопредаја радова.	Паушално
5.4	Израда пројекта изведеног стања комплетне инсталације. Инвеститору се предају 3 примерка елабората.	Паушално

Одговор:

Када обвезник ПДВ врши промет добара и услугу уградње истих (промет и инсталирање опреме за климатизацију и вентилацију), обвезнику ПДВ или лицу из члана 9. став 1. Закона о ПДВ, сматрамо да су испуњени услови за примену одредаба члана 10. став 2. тач. 3) Закона о ПДВ (реч је о промету грађевинске услуге у смислу одредаба Правилника о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за ПДВ („Службени гласник РС", бр. 86/15) из групе 43.22 Класификације делатаости), односно, добављач нема обавезу обрачуна ПДВ, већ обавезу интерног обрачуна ПДВ има прималац добара и услуга као порески дужник. Упознавање са техничком документацијом и израда пројекта изведеног стања, не спада у грађевинске радове (услуге), па се исказују као посебна ставка у спецификацији радова и подлежу обрачуна ПДВ.

32. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (достављање зидних облога, уградња и фаровање столарије, одвојене фактуре)

Питање:

Предузеће је реновирало пословни простор, а фирма која је вршила радове испоставила је рачун без ПДВ (са позивом на одредбе члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ) са следећим ставкама:

- облагање зида универом;

- израда и уградња нових врата на уградним орманима са полицама и фарбање свих врата са заменом квака као и фарбање свих облога испод прозора испод којих се налази клима као и свих дрвених лајсни са израдом неких које су оштећене.

Да ли се (приликом фактурисања промета наведених добара и услуга) примењују одредбе члана 10. став 2. тач. 3) Закона о ПДВ?

Одговор:

У случају облагања зида (иверицом) универом и израде и уградње нових врата за уградним орманима са полицама, сматрамо да су испуњени услови за примену одредаба члана 10. став 2. тач. 3) Закона о ПДВ, јер је реч о промету добара и грађевинских услуга у смислу одредаба Правилника о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за ПДВ, „Службени гласник РС”, бр. 86/15, у оквиру шифри делатности 43.33 и 43.32 - Постављање подних и зидних облога и Уградња столарије). Тако, добављач (укопгасо је обвезник ПДВ) нема обавезу обрачуна ПДВ (а прималац добара и услуга - обвезник ПДВ, има обавезу интерног обрачуна ПДВ).

У случају када добављач (као обвезник ПДВ) вашој фирми врши услугу фарбања постојећих врата, лајсни и прозорских облога са заменом квака, сматрамо да нису испуњени услови за примену одредаба члана 10. став 2. тач. 3) Закона о ПДВ (није реч о промету грађевинске услуге у смислу одредаба Правилника о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за ПДВ, „Службени гласник РС”, бр. 86/15), односно добављач има обавезу обрачуна ПДВ (ваша фирма као прималац услуге кема обавезу интерног обрачуна ПДВ).

33. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (мерење и издавање стручног налаза о мерењима и испитивању електричне и громобранске инсталације, издавање папирологије за технички преглед и атеста за мерно место)

Питање:

Испостављен је рачун од добављача за извршене електро радове, где је специфицирано по ставкама (између осталог) и:

- мерење и издавање стручног налаза о мерењима и испитивању електро и громобранске инсталације;
- вршење надзора над електро радовима;
- издавање комплетне папирологије за технички пријем објекта;
- издавање атеста и потврда за мерно место према ЕД.

Да ли све наведено може да се фактурише са на-поменом да је ослобођено по члану 10. став 2. тач. 3) Закона о ПДВ?

Одговор:

У конкретном случају, сматрамо да нису испуњени услови за примену одредаба члана 10. став 2. тач. 3) Закона о ПДВ, јер није реч о промету грађевинске услуге у смислу одредаба Правилника о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за ПДВ („Службени гласник РС", бр 86/15). Наиме, шифра делатности 43.21 Постављање електричних инсталација обухвата инсталирање електричних система, односно постављање инсталација: електричних водова и прикључака, телекомуникационих водова, водова за рачунарску мрежу, кабловску телевизију, укључујући оптичке каблове, сателитских антена, расветних система, противпожарне аларме, алармне системе против провала, уличне расвете и електричних сигнала, расвете на аеродромским пистама, прикључивање електричних апарата за домаћинство, укључујући подно грејање.

Према томе, промет наведених услуга - мерење и издавање стручног налаза о мерењима и испитивању ел. и громобранске инсталације, издавање папирологије за технички преглед и атеста за мерно место, не сматра се прометом услуга у смислу одредаба Правилника (у оквиру шифре делатности 43.21), па прешком промета добављач (уколико је обвезник ПДВ), има обавезу обрачуна ПДВ.

34. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (који рачуни - ситуације, радови на адаптацији, уградњи и сл., морају да имају оверу надзорног органа)

Питање:

Који рачуни (ситуације, радови на адаптацији, уградњи и сл.) морају да имају оверу надзорног органа?

Одговор:

Правилником о садржини и начину вођења стручног надзора („Службени гласник РС", бр. 22/2015), ближе се прогласују садржина и начин вођења стручног надзора у току грађења објекта, односно извођења радова за које је издата грађевинска дозвола. Наиме, стручни надзор односи се на припремне, грађевинске и грађевинско-занатске радове, уградњу инсталација, постројења и опреме и друге радове који се изводе у току грађења објекта, а обухвата:

1) контролу да ж се грађење врши према грађевинској дозволи или решењу о одобрењу за реконструкцију, односно према пројекту за грађевинску дозволу или идејном пројекту за реконструкцију и пројекту за извођење, као и благовремено предузимање мера у случају одступања извођења радова од тих пројеката;

- 2) контролу и проверу квалитета извођења свих врста радова и примену прописа, стандарда и техничких норматива, укључујући и техничке прописе чији су саставни део стандарди који дефинишу обавезне техничке мере и услове којима се осигурава несметано кретање и приступ особама са инвалидитетом, деци и старим особама;
- 3) контролу и оверу количина изведених радова (овера грађевинских књига, привремених и окончаних ситуација, рачуна за изведене радове и др), или степена изведености радова, уколико је то предвиђено уговором о вршењу стручног надзора са инвеститором;
- 4) проверу да ж постоје докази о квалитету материјала, опреме инсталација који се утрађују иж постављају у објекат и да ли постоји документација којом се доказује њихов квалитет (атест, сертификат, извештај о испитивању и др.);
- 5) контролу и проверу квалитета изведених радова који се, према природи и динамици изградње објекта, не могу проверити у каснијим фазама изградње објекта (радови на извођењу темеља, арматуре, оплате, изолације и др.);
- 6) давање потребних упутстава извођачу радова, нарочито у случају одступања градње од пројекта за грађевинску дозволу или идејног пројекта за реконструкцију, односно пројекта за извођење, као и у случају промене услова градње објекта (промена врсте тла или других параметара утврђених геомеханичким елаборатом и др.);
- 7) редовно праћење динамике градње објекта и усклађености са уговореним роковима, уколико је то предвиђено уговором о вршењу стручног надзора са инвеститором;
- 8) сарадњу са пројектантом ради обезбеђења правилне реализације пројектантског концепта објекта, као и сарадњу са извођачем радова при избору детаља техно лошких и организационих решења за извођење радова;
- 9) сарадњу са извођачем радова и пројектантом у припреми пројекта изведеног објекта;
- 10) решавање других питања која се појаве у току грађења, односно извођења радова.

За вршење стручног надзора инвеститор одређује лице које испуњава услове прописане законом за одговорног пројектанта или одговорног извођача радова, зависно од врсте радова који су предмет стручног надзора (надзорни орган). Стручни надзор обезбеђује се од почетка грађења, односно извођења радова, у складу са законом и траје до завршетка грађења, односно извођења радова и издавања употребне дозволе. Стручни надзор може се обезбедити и за извођење појединих радова на грађењу

објекта, а инвеститор може обезбедити и надзор од стране пројектанта објекта (пројектантски надзор). Обавеза овере печатом грађевинске књиге прописана је одредбом члана 8. став 3. Правилника о садржини и начину вођења стручног надзора („Службени гласник РС”, бр. 22/2015). Према томе, приликом промета добара и услуга у области грађевинарства, када је уговором тако предвиђено, потребно је одређивање и овера надзорног органа (а то је и обавеза у складу са наведеним под-законским актом).

35. Примена одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ (обележавање и колчење објекта радова - изградња прихватилишта и прихватне станице)

Питање:

Интересује нас да ли се на позицију која гласи: „Обележавање и колчење објекта по хоризонтали и вертикали према подацима из пројекта уз присуство надзорне службе са постављањем наносне скеле и висинског вагреса. Обрачун по м²” из предмера радова обрачунава ПДВ?

Предмер радова односи се на изградњу прихватилишта и прихватне станице за децу са поремећајем у друштвеном понашању.

Иста спада у Припремне - Земљане радове, самим тим да ли се на њу гледа као на појединачну ставку из предмера на којутреба обрачунати ПДВ или се сматра целином која, као и остале позиције из предмера, спада у члан 10. став 2. тачка 3. Закона о ПДВ?

Спецификација земљаних радова:

1. Обележавање и колчење објекта по хоризонтали и вертикали према подацима из пројекта уз присуство надзорне службе са постављањем наносне скеле и висинског вагреса. Обрачун по м²;

2. Машински ископ земље III категорије за темељну плочу дебљине 30,00 цм, укупне дубине са осталим слојевима изнад и испод темељне плоче д = 60,00цм. У јединичну цену урачунат је утовар и одвоз на градску депонију вишка ископане земље. Након фундирања одређена количина земље враћа се окотемељне плоче и набија се у слојевима са квашењем. Обрачун по м³;

3. Набавка, транспорт и насипање чистог речног шљунка без органског садржаја испод целе темељне плоче објекта у слоју од 15 цм, преко чега се лије слој мршаваогтампон бетона дебљине 8цм (МБ 20). Шљунак се фино планира и набија.

Одговор:

У конкретном случају, приликом наведеног промета добара и услуга (обележавање и колчење објекта, машински ископ, набавка, транспорти,

насипање речног шљунка испод плоче објекта), сматрамо да су испуњени услови за примену одредаба члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ, односно да је реч о промету грађевинских услуга у смислу одредаба Правилника о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за ПДВ („Службени гласник РС”, бр. 86/15). Сматрамо да наведени радови спадају у групу 43.12 Припрема градилишта.

Према томе, у случају када ваша фирма (као обвезник ПДВ) врши промет наведених добара и услуга (фактурише све заједно) другом обвезнику ПДВ или лицу из члана 9. Закона о ПДВ, сматрамо да су испуњени услови за примену одредаба члана 10. став 2. тач. 3) Закона о ПДВ, односно, ваша фирма као добављач, нема обавезу обрачуна ПДВ, већ обавезу интерног обрачуна ПДВ има прималац услуге као порески дужник.

ПОРЕСКА ПРИЈАВА ППП-ПД - ИЗМЕЊЕНА ПОРЕСКА ПРИЈАВА И ПРИЈАВА ПО ЧЛАНУ 182Б ЗПППА

Обавеза, односно право подношења измењене пореске пријаве пореза по одбитку, као и других пореза, предвиђена је у члану 40. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/02,.. и 105/14, удаљем тексту ЗПППА). У члану 182Б ЗШПА дата је могућност да обвезник сам пријави непријављену пореску обавезу, плати порез и припадајућу законску камату, чиме ће се сматрати да порески прекршај није учињен.

Начин и поступак подношења и евидентирања, садржина појединачне пореске пријаве за исплате прихода физичким лицима уређен је Правилником о пореској пријави за порез по одбитку („Службени гласник РС”, бр. 74/13, 118/13, 66/14, 71/14-у даљем тексту: Правилник). Овим Правилником уређено је да се појединачна пореска пријава подноси на Обрасцу ППП-ПД (у даљем тексту „пореска пријава”). Такође, Правилником је уређен и начин подношења измењене ППП-ПД (у даљем тексту „измењена пореска пријава”), пријаве у складу са чланом 182. ЗПППА, као и пријаве по решењу надлежног суда.

У одређеним ситуацијама порески обвезници нису сигурни коју врсту пореске пријаве треба да поднесу. У наставку прво ћемо на примерима показати у којим случајевима се подноси измењена пореска пријава, у којим се подноси пријава по члану 182Б ЗПППА а у којим случајевима се, иако постоји грешка, ипак подноси општа пореска пријава.

1. Неке напомене за врсте пореских пријава

Порески обвезник (порески платаци) може поднети:

- општу пореску пријаву (ознака 1 у пољу 1.1. Врста пријаве). Ова пријава подноси се пре сваке исплате прихода за које се плаћа порез по одбитку;
- пријаву по члану 1826 ЗПППА (ознака 3 -самопријављивање). Ова пријава подноси се у случајевима када је извршена исплата прихода физичком лицу, а пропуштено је да се обрачунају и плате порез и доприноси, а такође није поднета ни пореска пријава. На пример, власник преузећа је, платном картицом предузећа, уплатио летовање за себе и своју породицу. Како се ово сматра узимањем из имовине правног лица, мора се обрачунати порез и поднети пореска пријава. Међутим, сазнање о овој уплати је у рачуноводство дошло накнадно. У овом случају подноси се пријава по члану 182 ЗПППА (ознака 3), а као датум настанка пореске обавезе уноси се датум када је извршено плаћање са рачуна предузећа;
- пријава по налазу контроле (ознака 4). Пријаву по налазу контроле коју је на основу решења донетог након спроведене пореске контроле сачинила Пореска управа подноси порески обвезник. Пореска пријава по налазу контроле у пољу под редним бројем 1.1 Врсте пријаве садржи ознаку 4 - пријава по налазу контроле, а у пољу под редним бројем 1.6 По налазу контроле/одлуци суда садржи број решења Пореске управе. Ако порески обвезник не поднесе пореску пријаву по налазу контроле, Пореска управа подноси пореску пријаву уместо пореског обвезника. Пореска пријава по налазу контроле подноси се за сваки датум настанка пореске обавезе;
- пријаву по одлуци суда (ознака 5). Пријава по одлуци суда подноси се на основу правноснажне судске одлуке. Ако се одлуком суда наложи плаћање нових врста прихода, порески обвезник подноси појединачну пореску пријаву која у пољу под редним бројем 1.1 Врсте пријаве садржи ознаку 5 - пријава по одлуци суда, а у поље под редним бројем 1.6 По налазу контроле/одлуци суда уписује број судске одлуке, док поље 1.6а остаје непопуњено.

Пријаву по службеној дужности (ознака 2) подноси Пореска управа уместо пореског обвезника, у случају када порески обвезник прогпусти да поднесе

општу пријаву у року прописаном законом којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање. Ако послодавац не исплати зараду до последњег дана у текућем месецу за претходни месец, дужан је да најкасније до тог рока обрачуна и уплати доприносе за претходни месец на

најнижу месечну основицу доприноса. Ако врши уплату доприноса без исплате зараде, дужан је да поднесе пореску пријаву. Међутим, уколико не исплати зараду нити уплати доприносе у прописаном року, Пореска управа би требало да поднесе пријаву по службеној дужности.

Измењену пореску пријаву у складу са чланом 40. ЗПППА подноси обвезник у случају када претходно поднета пореска пријава садржи грешку. За измењену пореску пријаву не постоји посебна ознака у пољу 1.1. Врста пријаве већ се уноси ознака која одговара врсти пријаве која се мења. По правилу, не би требало често да се јављају случајеви у којима треба подносити измењену пореску пријаву, будући да пореске пријаве подлежу валидацији. Међутим, и поред тога грешке су могуће.

На пример:

- погрешно је идентификован прималац прихода (по уговору о делу није обрачунат допринос за здравство јер је прималац прихода грешком означен као лице осигурано по другом основу, а ради се о лшгу које није осигурано по другом основу, или је као прималац прихода унето погрешно физичко лице);
- погрешно је идентификована врста прихода (коришћена је погрешна шифра прихода - кода ау-торске накнаде, коришћена је ОВО 305 за нормиране трошкове од 50% а требало је ОВП 303 за нормиране трошкове од 43%, обрачуната је накнада по уговору о делу уместо накнаде за привремене и повремени послове, итд.);
- друге врсте грешака - при исплати другог дела зараде за месец у МФП поља није унето искоришћено пореско ослобођење из претходне исплате, па је двапут коришћено, исто физичко лице је грешком двапут приказано у пријави за исту врсту прихода итд.

У појединим случајевима могуће су и грешке које не доводе до подношења измењене пореске пријаве. На пример:

- запосленом је приликом коначве исплате погрешно обрачуната зарада у мањем износу од оног која му припада. Порези и доприноси исправно су обрачунати на умањену зараду и приказани у првобитној пореској пријави. У овом случају подноси се нова ОПШТА пореска пријава (ознака 1), као нова коначна исплата, у којој се исазује само то лице којем је грешком исплаћена умањена зарада;
- појединим запосленима накнадно је утврђен бонус на зараду по којој је већ извршена коначна исплата и поднета коначна пореска пријава. У овом случају подноси се нова „коначна“ пријава за посма-трани период у којој се исказују само лица којима је накнадно утврђен бонус на зараду.

2. Општа правила за измену пореске пријаве

У складу са чланом 40. став 1. ЗПППА, порески обвезник који установи да пореска пријава коју је поднео Пореској управи, садржи грешку или пропуст, дужан је да одмах, а најкасније до истека рока застарелости, поднесе измењену пореску пријаву, у којој су грешка или пропуст отклоњени.

То значи да ако порески обвезник установи да пореска пријава коју је поднео Пореској управи садржи грешку или пропуст, може да поднесе измењену пореску пријаву најкасније до истека рока застарелости од пет година, и то највише два пута за исти порески период.

Рок застарелости, у складу са чланом 114. ЗПППА износи пет година, а застарелост права на утврђивање пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање.

Тако пореску пријаву за исплату зараде за октобар 2015. године, која је поднесена у новембру 2015. године, а која садржи грешку обвезник може да мења највише два пута, а крајњи рок за подношење измењене пореске пријаве је до краја 2020. године.

У вези са изменама пореске пријаве истичемо и следеће:

1) После покретања поступка пореске контроле, односно након доношења решења од стране Пореске управе, обвезник не може да поднесе измењену пореску пријаву.

Према томе, уколико порески обвезник на основу решења Пореске управе поднесе пријаву по налазу контроле или измењену пријаву по налазу контроле, нема могућност подношења измењене пореске пријаве из члана 40. ЗПППА, без обзира на то што рок застарелости није прошао и што за исти порески период није поднео две измењене пореске пријаве. Такође, после покретања пореске контроле, порески обвезник не може да подноси измењене пореске пријаве за периоде који су предмет контроле;

2) Ако је измењена пореска пријава поднесена у прописаном року, сматра се да грешком или пропустом у пореској пријави није учињен порески прекршај, односно пореско кривично дело;

3) Ако порески орган у поступку контроле открије грешку у пореској пријави, обвезник није ослобођен одговорности за порески прекршај, односно пореско кривично дело;

4) После истека рока од 5 година, обвезник не може да достави измењену пореску пријаву. По нашем мишљењу, обвезник који установи грешку у пореској пријави после прописаног рока треба да уплати неплаћене порезе и доприносе и да пријави грешку Пореској управи која ће у поступку контроле донети решење за плаћање пореза и покренути

прекршајни поступак. Ово нарочито саветујемо у случајевима када се неплаћање пореза може окарактерисати као кривично дело, јер самим пријављивањем грепже показује се да не постоји намера утаје пореза;

5) Измењена појединачна пореска пријава за порезе по одбитку плаћене од 1. марта 2014. године, подноси се искључиво у електронском облику;

6) За порезе по одбитку који су плаћени закључно са 28. фебруаром 2014. године, порески обвезник подноси измењене пореске пријаве у складу са чланом 40. ЗПППА на истим обрасцима као и првобитно поднете збирне пореске пријаве, а плаћање обавеза по овим пријавама не врши на јединствени уплатни рачун за порезе по одбитку, већ на прописане појединачне уплатне рачуне.

Дакле, измењена пореска пријава за порезе и доприносе плаћене до 28. фебруара 2014. године, а за које је поднета збирна пореска пријава, подноси се на обрасцима збирних пореских пријава. На пример, обвезник сада утврди да је приликом обрачуна зарада за месец октобар 2013. године погрешно приликом обрачуна пореза за два запослена (грешком им је два ггута коришћен неопорезиви износ од 11.000) и да је по том основу предат погрешан Образац ПП ОПЈ. Уочивши грешку, обвезник Пореској управи доставља измењени Образац ПП ОПЈ у којем је грешка отклоњена и уплаћује неплаћени порез на зараде на уплати рачун пореза на зараде заједно са припадајућом каматом због кашњења у плаћању пореза;

7) Измена пријаве по налазу контроле, односно по одлуци суда којом се мења првобитно поднета пореска пријава, не сматра се измењеном пореском пријавом у складу са чланом 40. ЗПППА.

Дакле, уколико је порески обвезник за март 2015. године поднео две измењене пореске пријаве и у октобру 2015. године добије правноснажну судску одлуку на основу које треба да мења пореску пријаву за март 2015. године, он врши измену пријаве по одлуци суда која се не сматра измењеном пореском пријавом из члана 40. ЗПППА и самим тим не важи ограничење да за исти период порески обвезник може поднети највише две измењене пореске пријаве;

8) Приликом подношења измењене пореске пријаве обвезник плаћа разлику пореза и камату на износ мање плаћених пореза и доприноса. У члану 65. ЗПППА прописано је да порез по одбитку доспева за плаћање на дан који је у појединачној пореској пријави наведен као датум плаћања ако је тај дан ранији од рока прописаног законом. Закон о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01,... и 5/15) и Закон о доприносима за оба-везно социјално осигурање („Службени гласник РС”, бр. 84/04,... и 5/15) прописују да обавеза за порез по одбитку доспева на дан плаћања прихода од којих се ове обавезе одбијају. Изузетно, ако

послодавац не исплати зараду до последњег дана у текућем месецу за претходни месец, дужан је да најкасније до тог рока обрачуна и уплати доприносе за претходни месец на најнижу месечну основицу доприноса. Дакле, за обрачун камате на мање плаћене порезе по одбитку важна су два датума: датум плаћања наведен у пореској пријави и датум исплате нето прихода. Уколико пре датума плаћања није било исплате нето прихода без припадајућих пореских обавеза, камата се обрачунава на износ обрачунатих и у пореској пријави исказаних пореских обавеза од првог наредног дана у односу на датум плаћања. Било која ранија исплата нето прихода без припадајућих пореских обавеза по-влачи са собом плаћање камате за припадајуће пореске обавезе, и то од датума исплате нето прихода до датума плаћања пореских обавеза.

Пре датума плаћања без последица могу се платити истовремено пореске обавезе и нето приход или прво пореске обавезе а затим нето приход.

Изузетно, банка као исплатилац прихода од капитала по основу камате може исплатити камату, односно извршити приписивање камате без обрачуна припадајућих пореза уколико у моменту исплате, односно приписивања камате, платни промет није радио. Банка је дужна да најкасније првог радног дана када ради платни промет поднесе општу пријаву за наведену исплату, односно приписивање камате.

Посебно напомињемо да датум плаћања појединачне пореске пријаве, исплатилац прихода може мењати подношењем измењене пореске пријаве, све до датума који је уписан у поље 1.4. - Датум плаћања у пореској пријави која се мења.

Претпоставио да порески обвезник 05.05.2016. поднесе ППППД за исплату зараде за стрил у којој у поље 1.4.-Датум плаћања упише 15.05.2016.

године. Уколико након предаје ППП ПД одлучи да ће зараду истатити 20.05.2016. годше, порески обвезник може да поднесе измењену ППП ПД закључно са 14.05.2016. године у којој ће променити датум плаћања и самгш тгш неће бити у обавези да обрачуна и плати камату.

Уколико порески обвезник не поднесе измењену ППП ПД пре 15.05.2016. године, биће у обавези да плати законску затезну камату од 16.05.2016. године до датума исплате пореских обавеза, без обзира на то што законски рок за исплату зараде није прошао.

О начину попуњавања измењене пореске биће више речи у наставку овог чланка.

Изузетно, у случају када порески обвезник, односно порески платац пропусти да поднесе општу пријаву у року прописаном законом којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање, Пореска управа ће уместо њега поднети пореску пријаву по службеној дужности и камата ће

тећи од датума настанка пореске обавезе који је наведен у пољу 1.3. пореске пријаве.

Имајући у виду претходно наведено, сматрамо да је у интересу обвезника који после предаје збирних и појединачних пореских пријава утврде грешке у обрачуну пореза по одбитку да што раније подне-су измењене пореске пријаве. Наиме, обвезник који у краћем року поднесе измењену пореску пријаву плаћа мању камату, а ако измењену пријаву поднесе пре покретања поступка пореске контроле, не сноси одговорност и не плаћа казне за пореске прекршаје, односно кривична дела.

3. Измењена појединачна пореска пријава из члана 40. ЗПППА

Порески обвезник може да преда измењену пореску пријаву из члана 40. ЗПППА једино у случају ако је предао пореску пријаву која садржи грешку или пропуст. Дакле, измењеном пријавом порески обвезник мења податке које је исказао у првобитној пореској пријави.

У вези са наведеним, приликом предаје измењене пријаве, порески обвезник, односно порески платаци у поље 1.5 - Измена пријаве обавезно упусује ознаку 1 - Измењена појединачна пореска пријава у складу са чланом 40 ЗПППА, а у поље 1.5а Идентификациони број пријаве наводи идентификациони број пријаве која се мења.

Измењена пријава садржи податке који се мењају и податке који остају непромењени.

Према томе, уколико порески обвезник утврди да је у поднетој пореској пријави погрешно исказао податке за једног примаоца прихода, у измењеној пореској пријави дужан је да наведе исправљење податке за примаоца прихода код кога је утврђена грешка и све остале податке који су били исказани у првобитној пореској пријави, а који не садрже грешку.

Порески обвезник у измењеној пореској пријави не може да мења податке који се односе на врсту пријаве и датум плаћања дана који је наведен као датум плаћања или након тог датума.

Дакле, податак у пољу 1.1 - Врста пријаве не може се мењати, па се у измењеној пријави уписује ознака пријаве која се мења и то:

- ознака 1 - када се измењеном мења општа пријава
- ознака 2 - када се мења појединачна пореска пријава поднета по службеној дужности
- ознака 3 - када се мења појединачна пореска пријава по члану 1826 ЗПППА
- ознака 5 - када се мења пријава по одлуци суда. Према Правилнику, измењеном пореском пријавом могу се додавати нови примаоци прихода,

као и нове врсте прихода постојећим примаоцима прихода. Измењеном пријавом могу се брисати постојећи примаоци прихода, као и врсте прихода, тако што се у поље 3.6 Шифра врсте прихода уписује ознака 1 00 000 00 1, у поља од 3.7 до 3.16 уписују се износи 0,00 а поље 3.17 МФП се не попуњава.

Дакле, иако постоји могућност додавања нових прималаца прихода, као и брисање постојећих прималаца прихода, треба водити рачуна о томе да ће се потреба за тим јављати само изузетно. Наиме, како смо напоменули у уводном делу, треба водити рачуна о томе да ли треба да се подносе измењена пореска пријава, нова општа пријава или евентално пријава у складу са чланом 1826 ЗПППА.

Потреба за брисањем постојећег примаоца прихода може, на пример, настати у следећим случајевима:

- запосленом је грешком за исти месец обрачуната зарада за цео месец и накнада за боловање за 10 дана, а требало је само обрачунати зараду. Брише се прималац прихода у реду пореске пријаве у којем је исказана накнада за боловање;

- два лица су ангажована на обављању привремених и повремених послова. Грешком, у пореској пријави је као прималац прихода два пута исказано једно лице, док друго није исказано. У овом случају брише се прималац прихода у реду пореске пријаве у којој је требало исказати податке за друго лице. Истовремено, додаје се нови ред у којем се исказује стварни прималац прихода.

Овај претходни случај је уједно и случај када се у измењеној пријави исказује нови прималац прихода. Међутим, у случајевима када неком лицу грешком није у пријави исказан приход, не треба подносити измењену пореску пријаву већ:

- нову општу пријаву у којој ће бити исказан само то лице, ако му приход није исплаћен,

- пореску пријаву у складу са чланом 1826 ЗПППА у којој ће бити исказано само то лице, ако му је приход исплаћен.

Поново напомињемо да пореску пријаву, у складу са чланом 1826 ЗПППА, исплатилац прихода подноси за сваки датум на који је извршена исплата прихода на који се плаћа порез по одбитку, а за коју није поднета пореска пријава.

Општа правила за попуњавање поља 1.3., 1.4. и „камата“ у измењеној пореској пријави приказујемо у табели у наставку, а затим на примерима објашњавамо попуњавање наведених поља у пореској пријави.

Поље 1.3 НИЈЕ ОБАВЕЗНО

- ако се измењена пријава подноси пре датума плаћања из поља 1.4 првобитне пријаве и није било исплате нето прихода исказаних у првобитној пријави.

Поље 1.3 ЈЕ ОБАВЕЗНО

- ако су нето приходи исказани у првобитној пријави плаћени пре датума плаћања из поља 1.4 првобитне пријаве

- ако се измењена пријава подноси истог или после датума плаћања наведеног у пољу 1.4 првобитне пријаве

У поље 1.4 измењене пријаве увек се уписује датум подношења измењене пријаве или датум у будућности.

У измењеној пријави обавезно се исказује камата и то износ камате обрачунате од датума настанка пореске обавезе уписаног у поље 1.3.

измењене пријаве до датума плаћања уписаног у поље 1.4. измењене пријаве, а ако нема основа за обрачун камате, у поље „камата“ уписује се износ 0,00.

2. Измењена пријава подноси се пре датума плаћања наведеног у пољу 1.4 првобитне пријаве, али после исплате нето прихода исказаних у првобитној пријави.

У измењеној пријави:

- у поље 1.3 ОБАВЕЗНО СЕ уписује датум исплате нето прихода исказаних у првобитној пријави;

- у поље 1.4. уписује се датум подношења измењене пореске пријаве или неки дан у будућности;

- у поље „камата“ уписује се износ камате обрачунат од датума настанка пореске обавезе уписаног у поље 1.3. измењене пријаве до датума плаћања уписаног у поље 1.4. измењене пријаве.

Порески обвезник је 05.06.2016. године поднео првобитну пријаву и у пољу 1.4. уписао датум 20.06.2016. Нето приход који је исказан у пореској пријави која се мења плаћен је 10.06.2016. године. Порески обвезник дана 19.06.2016. године подноси измењену пореску пријаву.

Порески обвезник у измењеној пореској пријави у поље 1.3. обавезно уписује 10.06.2016. године.

3. Измењена пријава подноси се на датум или после датума плаћања наведеног у пољу 1.4 првобитне пријаве и пре исплате нето прихода исказаних у првобитној пријави.

У измењеној пријави:

- поље 1.3. ОБАВЕЗНО СЕ ПОПУЊАВА а уноси се датум једнак датуму наведеном у пољу 1.4 првобитне пријаве.
- у поље 1.4. уписује се датум подношења измењене пореске пријаве или неки дан у будућности;
- у поље „камата” уписује се износ камате обрачунат од датума настанка пореске обавезе угшсаног у поље 1.3. измењене пријаве до датума плаћања уписаног у поље 1.4. измењене пријаве.

Пример:

Порески обвезник је 05.06.2016. године под-нео првобитну пријаву и у пољу 1.4 уписао датум 20.06.2016. Порески обвезник дана 10.06.2016. године подноси измењену пореску пријаву. Нето приход који је исказан у пореској пријави која се мења није плаћен.

Порески обвезнику измењеној пореској пријави НЕ ПОПУЊАВА поље 1.3, у поље 1.4. уписује 20.06.2016. године или неки други дан у будућности након дана плаћања исказаног у првобитној пореској пријави. С обзиром на то да порески обвезник није исплатио нето приход и измењену пореску пријаву подноси пре датума плаћања наведеног на првобитној пријави, у поље „камата” уписује износ 0,00.

Порески обвезник је 18.06.2016. године поднео првобитну пријаву и у пољу 1.4 уписао датум 20. 06.2016. Нето приход који је исказан у пореској пријави која се мења није плаћен. Порески обвезник дана 20. 06.2016. године подноси измењену пореску пријаву.

Порески обвезник у измењеној пореској пријави у поље 1.3. обавезно уписује 20.06.201 б. године.

Пример:

Порески обвезник је 05. 06.2016. године поднео првобитну пријаву и у пољу 1.4 уписао датум 20. 06.2016. Нето приход који је исказан у пореској пријави која се мења није плаћен. Порески обвезник дана 25. 06.2016. године подноси измењену пореску пријаву.

Порески обвезник у измењеној пореској пријави у поље 1.3. обавезно уписује 20.06.2016. године.

4. Измењена пријава подноси се на датум или после датума плаћања наведеног у пољу 1.4 првобитне пријаве, а нето приходи исказани у првобитној пријави плаћени су пре датума плаћања наведеног у пољу 1.4 првобитне пријаве. У измењеној пријави:

- поље 1.3. ОБАВЕЗНО СЕ ПОПУЊАВА а уноси се датум исплате нето прихода исказаних у првобитној пријави.
- у поље 1.4. уписује се датум подношења измењене пореске пријаве или неки дан у будућности;

- у поље „камата“ уписује се износ камате обрачунат од датума настанка пореске обавезе уписаног у поље 1.3. измењене пријаве до датума плаћања уписаног у поље 1.4. измењене пријаве.

Порески обвезник је 05. 06.2016. године поднео првобитну пријаву и у пољу 1.4 уписао датум 20. 06.2016. Нето приход који је исказан у пореској пријави која се мења плаћен је 19. 06.2016. године. Порески обвезник дана 25. 06.2016. године подноси измењену пореску пријаву. Порески обвезник у измењеној пореској пријави у поље 1.3. обавезно уписује 19.06.201 б. године.

5. Измењена пријава подноси се на датум или после датума плаћања наведеног у пољу 1.4 првобитне пријаве, а нето приходи исказани у првобитној пријави плаћени су на датум плаћања наведен у пољу 1.4 првобитне пријаве. У измењеној пријави:

- поље 1.3. ОБАВЕЗНО СЕ ПОТТУЊАВА а уноси се датум исплате нето прихода исказаних у првобитној пријави, који је у овом случају једнак датуму плаћања исказаном у пољу 1.4. првобитне пријаве;
- у поље 1.4. уписује се датум подношења измењене пореске пријаве или неки дан у будућности;
- у поље „камата“ уписује се износ камате обрачунат од датума настанка пореске обавезе уписаног у поље 1.3. измењене пријаве до датума плаћања упи-саног у поље 1.4. измењене пријаве.

Порески обвезник је 05. 06.2016. године поднео првобитну пријаву и у пољу 1.4 уписао датум 20. 06.2016. Нето приход који је исказан у пореској пријави која се мења плаћен је 20. 06.2016. године. Порески обвезник дана 25. 06.2016. године подноси измењену пореску пријаву. Порески обвезник у измењеној пореској прија-ви у поље 1.3. обавезно уписује 20.06.2016. године.

6. Измењена пријава подноси се на датум или после датума плаћања наведеног у пољу 1.4 првобитне пријаве, а нето приходи исказани у првобитној пријави плаћени су после датума плаћања наведеног у пољу 1.4 првобитне пријаве. У измењеној пријави:

- поље 1.3. ОБАВЕЗНО СЕ ПОПУЊАВА а уноси се датум плаћања наведен у пољу 1.4. првобитне пријаве;

- у поље 1.4. уписује се датум подношења измењене пореске пријаве или неки дан у будућности;
- у поље „камата“ уписује се износ камате обрачунат од датума настанка пореске обавезе уписаног у поље 1.3. измењене пријаве до датума плаћања уписаног у поље 1.4. измењене пријаве.

Пример:

Порески обвезник је 05. 06.2016. године поднео првобитну пријаву и у пољу 1.4 уписао датум 20. 06.2016. Нето приход који је исказан у пореској пријави која се мења плаћен је 25. 06.2016. године. Порески обвезник дана 30.06.2016. године подноси измењену пореску пријаву. Порески обвезник у измењеној пореској пријави у поље 1.3. обавезно уписује 20. 06.2016. године.

4. Грешке у пореској пријави за које се (не)подноси измењена пореска пријава

У наставку наводимо примере грешака у пореској пријави за које је исплатилац прихода дужан да поднесе измењену пореску пријаву, као и случајеве у којима обавеза подношења измењене пореске пријаве не постоји.

4.1. Исплата нето прихода са ти без плаћања пореских обавеза пре датума плаћања наведеног у првобитно поднетој пореској пријави

Наиме, исплатом само нето прихода примаоцима прихода пре датума плаћања наведеног у предатој пореској пријави настаје пореска обавеза за порезе по одбитку. Исплатилац прихода обавезан је да поднесе измењену пореску пријаву у којој у поље 1.3. уписује дан исплате нето прихода и у којој обрачунава камату од дана настанка пореске обавезе (дан исплате нето прихода) до датума плаћања који наводи у измењеној пореској пријави.

Са друге стране, уколико порески обвезник исплаћује нето приходе у деловима уз истовремено плаћање припадајућег дела пореске обавезе и укупну пореску обавезу измири до датума плаћања који је наведен у пореској пријави, порески обвезник нема обавезу подношења измењене пријаве. Наиме, исплатилац прихода измирује укупну пореску обавезу на дан њене доспелости, те не пада у доцњу, и нема обавезу обрачуна и плаћања камате.

Такође, уколико порески обвезник пре датума плаћања који је наведен у првобитној пријави изврши плаћање укупних обавеза по основу нето прихода и припадајућих пореза, не ПОСТОЈИ обавеза кити могућност измене пријаве у којој ће као датум плаћања бити наведен дан који је ранији од датума плаћања у првобитној пријави.

4.2. Грешке у III делу пореске пријаве, које се односе на податке о примаоцима прихода, износа прихода и остале параметре за обрачун пореза по одбитку

На пример, ако су у појединачној пореској пријави за запослено лице, Д" обрачунати доприноси на најнижу месечну основицу за цео обрачунски месец, а запослени, А" У том обрачунском периоду није више био у радном односу код исплатиоца прихода, исплатилац подноси измењену пријаву у којој не наводи (брише) запосленог „А". Или, ако су у пријави по службеној дужности за запослено лице „Б" обрачунати доприноси на најнижу месечну основицу за цео обрачунски месец, а запослени „Б" је 20. у месецу прекинуо радни однос код исплатиоца прихода, у измењеној пријави исплатилац прихода ће навести запосленог „Б", али ће изменити податке који се односе на број дана, сати, основицу доприноса и износе обрачунатих доприноса за ПИО, здравство и незапосленост.

Ако је за обрачунски период поднета појединачна пореска пријава, а код исплате коначног дела зараде за исти обрачунски период се испостави да је за одређене примаоце прихода исплата дела зараде и/или накнаде зараде била коначна исплата (нпр: запослени у току обрачунског периода престао да ради код исплатиоца, или је провео на раду краће време од месец дана у том обрачунском периоду и исплата првог дела у целини покрива обавезу послодавца према том запосленом за обрачунски период) исплатилац прихода:

- не подноси измењену пореску пријаву, ако су у пријави за исплату дела зараде и/или накнаде зараде уписани подаци у поља 3.7 - Број дана, 3.8 - Број сати и 3.8а - Фонд сати, нити за тог запосленог подноси пореску пријаву за исплату коначног дела зараде и/или накнаде зараде;
- ако у пријави за исплату дела зараде и/или накнаде зараде нису уписани подаци у поља 3.7 - Број дана, 3.8 - Број сати и 3.8а - Фонд сати, подноси се измењена пореска пријава, којом се мења првобитно поднета. У измењеној пореској пријави се за тог запосленог уписују подаци у поља 3.7 - Број дана, 3.8 - Број сати и 3.8а - Фонд сати, а могу се мењати и други подаци исказани у првобитно поднетој пореској пријави, док се подаци

уписани у првобитно поднетој пореској пријави који се не мењају, само поново уписују у измењену пореску пријаву.

4.3. Промена прописа за обрачун пореских обавезе од датума подношења пореске пријаве до датума постате нето прихода

На пример, исплатилац прихода је 6. 10. 2015. године поднео појединачну пореску пријаву у којој је исказао пореску основицу за обрачунате дневнице за службена путовања у Црну Гору, уз примену неопо-резивог износа од 41 ЕУР а као датум плаћања навео 15.10.2015. године. С обзиром на то да су се након подношења појединачне пореске пријаве, а пре исплате дневница променили прописи тако што је неопорезиви износ смањен на 15 ЕУР од 14.10.2015. године, поре-ски обвезник дужан је да поднесе измењену пореску пријаву у којој ће основшгу за порез исказати у складу са новодонетим прописима. Уколико порески обвезник изврши исплату дневница и припадајућих пореских обавеза, нпр. 13.10.2015. године, није дужан да поднесе измењену пореску пријаву јер нови прописи још нису ступили на снагу.

Напомињемо, ако је износ пореског ослобођења смањен, исплатилац прихода обавезан је да поднесе измењену пријаву, а ако је повећан исплатилац прихода има право на то да поднесе измењену пријаву. У оба случаја, у измењеној пореској пријави користи се износ пореског ослобођења који важи у моменту настанка обавезе, односно у моменту исплате прихода.

Посебан случај јавља се када послодавац исплаћује зараду у деловима, а делови се исплаћују у различитим месецима (нпр. први део исплаћује половином месеца за тај месец, а други део, односно коначни обрачун половином наредног месеца). Тада се може десити да најнижа, односно највиша месечна основица доприноса примењене у обрачуну првог и другог (коначног) дела зараде не буду једнаке. Ако дође до повећања најниже, односно највише месечне основице доприноса, за све запослене на чије зараде, односно накнаде зарада се ове граничне основице примењују, у пријави која се подноси за коначну исплату зараде потребно је извршити обрачун износа доприноса који је потребно доплатити. Ако дође до смањивања најниже, односно највише основице доприноса, у пријави која се подноси за коначну исплату зараде исказује се нула (0) као обавеза за доприносе, а исплатилац прихода има право да поднесе измењену пореску пријаву захтев за повраћај илл прекњижавање више плаћеног доприноса у складу са одредбама ЗППА.

5. Захтев за исправку грешке

У Правилнику о исправци грешке при евидентирању пореза и споредних пореских давања („Службени гласник РС", бр. 77/14) прописано је да се грешка у евидентирању пореске обавезе, која настаје тако што се пореска обавеза по једном истом основу евидентира више пута, или се пореска обавеза једног пореског обвезника евидентира као пореска обавеза другог пореског обвезника или се приликом евидентирања пореске обавезе унесе погрешан износ, исправља подношењем Захтева за исправку грешке, који је прописан овим правилником. Грешке које се исправљају подношењем Захтева за исправку грешке могу настати поступањем пореског обвезника или Пореске управе.

Грешка у евидентирању пореске обавезе која се исправља у складу са овим правилником не сматра се грешком, односно пропустом који се отклањају подношењем измењене пријаве у складу са чланом 40. ЗПППА.

Ако је грешка у евидентирању пореске обавезе настала поступањем пореског обвезника, порески обвезник надлежној организационој јединици Пореске управе подноси захтев за исправку грешке на Обрасцу ЗИГ - Захтев за исправку грешке. Пореска управа одлучује о предатом захтеву у року од 15 дана од дана пријема захтева.

Дакле, уколико порески обвезник грешком два пута поднесе исту пореску пријаву, исправку грешке не врши подношењем измењене пријаве електрон-ским путем, већ надлежној јединици Пореске управе доставља у папирној форми Образац ЗИГ - Захтев за исправку грешке.

Ако је грешка у евидентирању пореске обавезе настала поступањем

Пореске управе, Пореска управа врши исправку по службеној дужности.

Ако Поре-ска управа не уочи грешку у евидентирању пореске обавезе која је настала њеним поступањем, порески обвезник може да поднесе Захтев за исправку грешке. Пореска управа доноси решење о исправци грешке и доставља га пореском обвезнику чија се пореска обавезе исправља.

ЗАРАДЕ ЗАПОСЛЕНИХ У ЗЕМЉИ

I. РАДНИ ОДНОС

Под зарадама запослених подразумевају се примања по основу рада која остваре лица која су код послодавца засновала радни однос. Радни однос

заснива се уговором о раду. У складу са Законом уговор о раду може да се закључи:

- на неодређено време;
- на одређено време;
- са непуним радним временом;
- за обављање послова са повећаним ризиком;
- за обављање послова ван просторија послодавца;
- са кућним и помоћним особљем;
- са приправницима;
- са директорима.

По питању утврђивања висине зараде, исплате зараде и плаћања пореза и доприноса на те зараде, рад на одређено и рад на неодређено време у свему су изједначени.

1. Лица која могу да заснују радни однос

Према члану 24. Закона радни однос може да се заснује са лицем које има најмање 15 година живота и испуњава друге услове за рад на одређеним пословима, утврђене законом, односно правилником о организацији и систематизацији послова (у даљем тексту: Правилник о систематизацији).

1.1. Правилник о систематизацији

Правилник о систематизацији дужан је да донесе послодавац који има више од 10 запослених. Правилник о систематизацији доноси надлежни орган код послодавца, односно лице утврђено законом или општим актом послодавца. Правилником о систематизацији се утврђују организациони делови код послодавца, назив и опис послова, врста и степен захтеване стручне спреме и други посебни услови за рад на тим пословима, а може да се утврди и број извршилаца. Оно што је као новина прописано Законом је то да се за рад на одређеним пословима, изузетно могу да утврде највише два узастопна степена стручне спреме, односно образовања у складу са Законом.

Имајући у виду одредбе Закона, радни однос може да се заснује:

- са незапосленим лицем. Ако је у питању лице млађе од 18 година неопходна је сагласност родитеља и налаз здравственог органа којим се утврђује да је способно за обављање послова за које заснива радни однос и да такав рад не угрожава његово здравље, морал и образовање, односно ако такав рад није забрањен законом.

- са старосним пензионером. Нема сметњи да лице које је отишло у старосну пензију поново заснује радни однос. У том случају остварује сва права из радног односа као и други запослени (изузев права на накнаду зараде за време боловања преко 30 дана) и истовремено има право на пензију. По престанку радног односа, уколико је додатно остварио пензиони стаж дужи од годину дана има право и на поновно утврђивање висине пензије, уколико је то за њега повољније. О плаћању пореза и доприноса на зараде пензионера пишемо у посебном чланку у овом броју часописа;

- са оснивачем, односно власником привредног друштва (предузећа). Оснивачи предузећа могу засновати радни однос у свом предузећу. У том случају имају сва права из радног односа у свом предузећу као и други запослени. Једина разлика у односу на остале запослене је у томе што су ова лица осигураници фон-да самосталних делатности, а не фонда запослених. Међутим, иако су осигураници фонда самосталних делатности, социјалне доприносе плаћају на зараду коју остварују, тј. ова лица не плаћају социјалне доприносе по решењу, односно самоопорезивањем.

Оснивач привредног друштва или друго лице које врши функцију директора не мора засновати радни однос у свом предузећу. У том случају посебним уговором уређују се међусобна права, обавезе и одговорности директора који није засновао радни однос и послодавца;

- са страним држављанином у складу са Законом о запошљавању странаца о чему смо писали у „Привредном саветнику“, бр. 24/15;

- са предузетником. У привредном друштву може засновати радни однос и лице које је предузетник. Међутим, предузетник не може засновати радни однос у својој радњи (али може код другог послодавца.) У том случају постаје осигураник запослени, јер осигурање по основу запослења има предност у односу на осигурање по основу обављања самосталне делатности. Када заснује радни однос код другог послодавца, предузетник остаје обвезник плаћања само доприноса за ПИО (као предузетник не плаћа допринос за здравство и допринос за осигурање од незапослености независно од тога да ли доприносе плаћа првтиком исплате личне зараде или самоопорезивањем).

Дакле, предузетник не мора престати са обављањем самосталне делатности уколико заснује радни однос код другог послодавца, јер се самостална делатност може обављати и уз рад. Такође, нема сметњи да запослени оснује радњу и остане запослени (изузев због заштите конкуренције ако би обављао исту делатност као и послодавац код којег је запослен).

- са лицем који код другог послодавца ради са непуним радним временом. Наравно, са овим лицем може се засновати само радни однос са

непуним радним временом, и то тако да ово лице пуно радно време остварује код свих послодаваца (збир радних времена код свих послодаваца не сме прећи пуно радно време).

2. Лица која не могу да заснују радни однос

Радни однос се не може засновати са:

- лицем млађим од 15 година;
 - лицем које код другог послодавца ради са пуним радним временом.
- Са овим лицем може да се закључи уговор о допунском раду.
- инвалидским пензионером, јер инвалидски пензионер нема способност за рад.

3. Уговор о раду

Као што смо већ рекли радни однос заснива се уговором о раду који закључују послодавац и запослени. Уговор о раду сматра се закљученим кад га потпишу запослени и послодавац.

Уговор о раду закључује се у најмање три примерка од којих се један обавезно предаје запосленом, а два задржава послодавац.

Уговор о раду у име и за рачун послодавца закључује надлежни орган код послодавца, односно лице утврђено законом или општим актом послодавца иж жце које они овласте.

Послодавац је дужан да уговор о раду, односно други уговор у складу са овим законом или њихову копију држи у седишту или другој пословној просторији послодавца или на другом месту, у зависности од тога где запослени шги радно ангажовано лице ради.

Уговор о раду може да се закључи на неодређено или одређено време.

Уговор о раду у коме није утврђено време на које се закључује сматра се уговором о раду на неодређено време.

Уговор о раду закључује се пре ступања запосленог на рад, у писаном облику. Ако послодавац са запосленим не закључи уговор о раду пре ступања на рад, сматра се да је запослени засновао радни однос на неодређено време даном ступања на рад.

Према члану 33. Закона уговор о раду садржи:

- 1) назив и седиште послодавца;
- 2) лично име запосленог, место пребивалишта, односно боравишта запосленог;

- 3) врсту и степен стручне спреме, односно образовања запосленог, који су услов за обављање послова за које се закључује уговор о раду (дакле, не уноси се степен стручне спреме коју запослени има него онај степен који се захтева правилником о систематизацији);
 - 4) назив и опис послова које запослени треба да обавља;
 - 5) место рада;
 - 6) врсту радног односа (на неодређено или одређено време);
 - 7) трајање уговора о раду на одређено време и основ за заснивање радног односа на одређено време;
 - 8) дан почетка рада;
 - 9) радно време (пуно, неггуно или скраћено);
 - 10) новчани износ основне зараде на дан закључења уговора о раду (није неопходно закључивати анекс уговора о раду приликом сваке измене висине основне зараде. Наиме, уговором о раду се могу утврђивати елементи за утврђивање основне зараде по којима се основна зарада може периодично мењати. На пример, уговором о раду је предвиђено да се основна зарада утврђује као производ најниже цене рада и коефицијента радног места, а да одлуку о најнижој цени рада доноси надлежни орган у зависности од резултата пословања итд. У овом случају би требало предвидети и минимални износ најниже цене рада, као и јасне критеријуме за утврђивање најниже цене рада. У овом случају не долази до измене уговорених услова рада у смислу члана 171. Закона по којем би се онда захтевало да послодавац запосленом понуди измену уговорених услова рада;
 - 11) елементе за утврђивање основне зараде, радног учинка, накнаде зараде, увећане зараде и друга примања запосленог;
 - 12) рокове за исплату зараде и других примања на која запослени има право;
 - 13) трајање дневног и недељног радног времена.
- Уговор о раду не мора да садржи елементе из тач. 11-13, ако су они утврђени законом, колективним уговором, правилником о раду или другим актом по слодавца у складу са законом, у ком случају у уговору

мора да се назначи акт којим су та права утврђена у моменту закључења уговора о раду.

На права и обавезе која нису утврђена уговором о раду примењују се одговарајуће одредбе закона и општег акта.

II. УТВРЂИВАЊЕ БРУТО ЗАРАДЕ ЗАПОСЛЕНИХ (СТРУКТУРА ЗАРАДЕ)

1. Шта чини зараду према Закону о раду

Према члану 104. Закона запослени има право на одговарајућу зараду, која се утврђује у складу са законом, општим актом и уговором о раду.

Под појмом зарада подразумева се бруто зарада, тј. зарада која у себи садржи порез и доприносе који се плаћају из зараде, како је то и прописано чланом 105. став 2. Закона о раду.

Запосленима се гарантује једнака зарада за исти рад или рад исте вредности који остварују код послодавца.

Под радом једнаке вредности подразумева се рад за који се захтева исти степен стручне спреме, односно образовања, знања и способности, у коме је остварен једнак радни допринос уз једнаку одговорност.

Одлука послодавца или споразум са запосленим који нису у складу са ставом 2. овог члана - ништави су. Зараду запослених чини:

- зарада за обављени рад и време проведено на раду;
- зарада по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.);
- друга примања у складу са општим актом и уговором о раду.

2. Зарада за обављени рад и време проведено на раду

Према члану 106. Закона зараду запослених за обављени рад и време проведено на раду чине:

1. Основна зарада,
2. Зарада за радни учинак, и
3. Увећана зарада.

2.1. Основна зарада

Према члану 107. став 1. Закона о раду, основну зараду утврђујемо на основу:

- услова потребних за рад на пословима за које је запослени закључио уговор о раду. Ови услови, према члану 24. Закона о раду, утврђују се правилником о организацији и систематизацији послова, и
- времена проведеног на раду.

Елементи за обрачун и исплату основне зараде утврђују се општим актом (Колективним уговором или Правилником о раду), односно уговором о раду код послодаваца који не доносе општи акт.

Према последњим изменама Закона прописано је да уговор о раду обавезно садржи новчани износ основне зараде на дан закључења уговора о раду. Могући су различити начини за утврђивање основне зараде запослених. Једна од могућности је да се за свако радно место утврди номинални износ основне зараде и овај начин је погодан за послодавце који имају мањи број запослених и не доносе Правилник о систематизацији послова.

Друга је могућност да се утврди категорија „ОСНОВНЕ ЗАРАДЕ ЗА НАЈЈЕДНОСТАВНИЈИ ПОСАО" иако такву категорију не садржи Закон о раду. Основну зараду за најједноставнији посао требало би утврдити у износу већем од минималне зараде.

За остале послове, односно групе послова, основна зарада утврђује се множењем основне зараде за најједноставнији рад коефицијентом посла. Коефицијент посла утврђује се на основу сложености, одговорности, услова рада и потребне стручне спреме за обављање одговарајућег посла. Дакле, могуће је да се у колективном уговору, односно правилнику о раду код послодавца основна зарада дефинише као производ основне зараде за најједноставнији посао и коефицијента посла, док се у уговор о раду уноси номинални износ основне зараде на дан закључења уговора о раду.

На пример: Општим актом послодавца утврђено је да основна зарада за најједноставнији посао износи 20.000,00 бруто а да за радно место књиговође коефицијент посла износи 4,00. У уговору о раду са књиговођом унело би се да основна месечна зарада износи 80.000,00 динара (20.000,00 x 4).

Приликом усклађивања уговора о раду са измењеним Законом, у новим уговорима о раду, или у анексима затечених уговора о раду, треба унети основну зараду на дан закључења новог уговора о раду, односно анекса уговора о раду.

При томе, треба имати у виду и да износ основне зараде из уговора о раду може бити виши од износа основне зараде из колективног уговора, односно правилника о раду.

Имајући у виду претходне одредбе, општим актима се утврђују износи основне зараде према врстама послова (радних места) утврђених правилником о организацији и систематизацији послова. При томе су могућа два основна приступа:

- да се основна зарада за најједноставнији посао утврди као основна зарада по радном часу. Овакво решење подразумева да се месечни износ зараде мења према броју радних сати у месецу.
- да се основна зарада за најједноставнији посао утврди као основна зарада за месец. У овом случају месечни износ зараде је увек исти (не зависи од броја радних сати у месецу), али се зато приликом обрачуна

зараде мења износ основне зараде по часу који се утврђује према могућем броју радних часова.

2.2. Зарада за радни учинак

Законом о раду (члан 107. став 2) прописано је да се радни учинак одређује на основу:

- квалитета и обима обављеног посла, и
- односа запосленог према радним обавезама. Елементи за обрачун и исплату зараде по основу

радног учинка утврђују се општим актом. Уговор о раду обавезно садржи елементе за утврђивање радног учинка. Дакле, у уговору о раду морају се назначити елементи за утврђивање радног учинка, без обзира на то што су они утврђени и у општем акту.

Закон о раду се, дакле, не упушта у то како ће послодавац утврдити квалитет и обим обављеног посла, већ препушта да се то уреди актима послодавца, што значи да се радни учинак може „мерити“:

- на основу норматива и стандарда, тамо где је могуће успоставити нормативе и стандарде и пратити њихово извршење (обично производни рад),
- на основу оцене „квалитета“ и резултата рада од стране послодавца, односно овлашћеног лица код послодавца. При томе, може бити значајан однос запосленог према раду, као што су: сталност на раду, тачност и благовременост извршавања посла, радна дисциплина, показивање иницијативе, допринос тимском раду и сл.

Радни учинак се исказује у одређеном моменту, за сваког радника појединачно. Међутим, уколико је рад повезан у радном процесу, па се због природе посла не може измерити појединачни учинак, тада се радни учинак утврђује колективно (за радну групу, одељење и сл.), а потом у оквиру колективног учинка сразмеран учинак сваког појединца.

2.3. Увећана зарада

Право на увећану зараду, у висини која је утврђена општим актом или уговором о раду, имају запослени, у случајевима утврђеним чланом 108. Закона о раду, и то:

- 1) за рад на дан празника који је нерадни дан -најмање 110% од основице;
- 2) за рад ноћу, ако такав рад није вреднован при утврђивању основне зараде - најмање 26% од основице;

- 3) за прековремени рад - најмање 26% од основице;
- 4) по основу времена проведеног на раду за сваку пуну годкнуг рада остварену у радком одкосу код послодавца („минуж рад“) - најмање 0,4% од основице.

Према последњим изменама Закона:

- не постоји обавеза да се за рад у сменама увећава зарада али општим актом и уговором о раду могу да се утврде и други случајеви у којима запослени имају право на увећану зараду као што је увећање зарада по основу рада у сменама,
- при обрачуну минулог рада рачуна се само време проведено у радном односу код послодавца као и време проведено у радном односу код послодавца претходника из члана 147. Закона, као и код повезаних лица са послодавцем.

Законом прописани проценти увећања зараде су најнижи проценти које је послодавац дужан да примени. Општим актом или уговором о раду могу се утврдити проценти у већем износу.

Законом је, такође, прописано да ако су се истовремено стекли услови по више основа, проценат увећане зараде не може бити нижи од збира процената по сваком од основа увећања. На пример, запослени је на дан државног празника радио ноћу. За сате ноћног рада на дан празника запослени има право на увећану зараду најмање за 136% (110% + 26%) од основице.

Према Закону, основицу за обрачун увећане зараде чини основна зарада утврђена у складу са законом, општим актом и уговором о раду. Дакле, у основицу за обрачун увећане зараде не укључује се радни учинак који је саставни део зараде за обављени рад и време проведено на раду. Наравно, нема никакве сметње да се општим актом или уговором о раду предвиди да основицу за увећану зараду, поред основне зараде, чини и радни учинак. Општим актом и уговором о раду могу да се утврде и други случајеви у којима запослени има право на увећану зараду.

Увећана зарада коју је запослени остварио, по било којем основу, чини зараду запосленог.

2.3.1 Рад на дан празника који је нерадни дан

Дани празника који су нерадни утврђени су Законом о државним и другим празницима Републике Србије „Службени гласник РС“, бр. 92/11).

Сваки запослени, који на дан државног или верског празника, има обавезу да ради, а за који је законом утврђено да је нерадни дан има право на увећану зараду за рад на дан празника, у висини утврђеној општим актом

или уговором о раду а најмање у проценту који је утврђен Законом, што у овом случају износи 110% од основице.

То значи, запослени који ради на дан празника има право:

- на зараду за тај дан - 100%
 - увећану зараду за рад на дан празника од најмање-110%,
- што укупно за рад на дан празника износи 210% од основне зараде.

У случају да запослени не ради на дан празника има право на накнаду зараде за дане државних празника у висини просечне зараде у претходних дванаест месеци (основ за накнаду).

Пример:

Запослени је морао да због повећања обима посла и организације рада да ради за време Првوماјског празника, на дан 1. маја, који је по закону нерадни дан. Запослени је радио пуно радно време (8 часова). Нека је бруто зарада по часу 300 динара.

Пример:

Због потреба посла, запослени који ради петодневну радну недељу, радио је 29. и 30. априла 2016. године. Основна бруто зарада запосленог за месец април износи 105.000 динара, односно по часу 625 динара. За рад на дане верског празника 29. и 30. запосленом се обрачунава увећана зарада у износу од 110% од основа, док се за дан 30. април запосленом обрачунава и прековремени рад јер по распореду рада овај запослени ради петодневно. Обрачун зараде запосленог за рад на дане 29 и 30. априла:

1.	Зарада за време проведено на раду (168 часова x 625 динара)	105.000
2.	Бруто зарада по часу	625
3.	Остварени сати за дане празника (2 дана x 8 часова)	16
4.	Увећање зараде за рад на дан празника (16 сати x 625 динара x 110%)	11.000
5.	Увећање зараде за прековремени рад (8 сати x 625 динара x 26%)	1.300
6.	Укупна зарада (ред. бр. 1 + ред. бр. 4 + ред. бр. 5)	117.300

Сагласно члану 108. став 3. Закона о раду, уколико су се истовремено стекли услови за увећану зараду по више основа (рад на дан празника, ноћни и прековремени рад), проценат увећане зараде не може бити нижи од збира процената по сваком од основа увећања.

2.3.2. Ноћни рад

ЋУ зависности од природе посла, делатности послодавца, организације рада, рад запосленог може да се обавља дању или ноћу. Ноћни рад је свакако напор-нији од дневног рада, па у складу са тим запослени има одређена права. Једно од тих права јесте право на увећану зараду. Ноћним радом сматра се рад који се обавља у времену од 22,00 часа до 6,00 часова наредног дана (члан 62. став 1. Закона).

Запосленом који ради ноћу најмање три часа сваког радног дана или трећину пуног радног времена у току једне радне недеље, послодавац је дужан да обезбеди обављање послова у току дана ако би, по мишљењу надлежног здравственог органа, такав рад довео до погоршања његовог здравственог стања.

Послодавац је дужан да пре увођења ноћног рада затражи мишљење синдиката о мерама безбедности и заштите живота и здравља на раду запослених који рад обављају ноћу.

Уколико ноћни рад није вреднован приликом утврђивања основне зараде, послодавац је дужан да за све сате таквог рада обрачуна увећану зараду најмање 26% од основне зараде. Ако је својим актом предвидео већи проценат увећања, примениће тај проценат.

Запослени у фабрици за производњу гума раде по сменама, па тако запослени прве недеље ради прву смену од 06-14 часова, друге недеље ради другу смену од 14- 22 часова и треће недеље ради трећу смену од 22-06 часова наредног дана. Четврте недеље поново ради прву смену.

У месецу мају, запослени је радио 21 радни дан по 8 часова. Од тога је 32 часа радио у трећој смени, што је уједно и ноћни рад. Ако основна бруто зарада по часу износи 200 дин. бруто, обрачун је следећи:

1.	Основна зарада (168 сати x 200 динара/ бруто)	33.600,00
2.	Увећана зарада за рад ноћу (32 час x 200 дин) x 26 %	1.664,00
3.	Укупно за рад и ноћни рад (1+2)	35.264,00

2.3.3. Прековремени рад

Радно време је временски период у коме је запослени дужан, односно расположив да обавља послове према налозима послодавца, на месту где се послови обављају, у складу са законом.

Запослени и послодавац могу се споразумети да један период радног времена у оквиру уговореног радног времена запослени послове обавља од куће.

Измењеним одредбама Закона прецизирано је да се радним временом не сматра се време у коме је запослени приправан да се одазове на позив послодавца да обавља послове ако се укаже таква потреба, при чему се запослени не налази на месту где се његови послови обављају, у складу са законом.

Време приправности и висина накнаде за исту уређује се законом, општим актом или уговором о раду.

Време које запослени у току приправности проведе у обављању послова по позиву послодавца сматра се радним временом.

Према члану 50. Закона о раду, пуно радно време износи 40 часова недељно. Општим актом може да се утврди да пуно радно време краће од 40 часова недељно, али не краће од 36 часова недељно (радno време изједначено са ггуним радним временом).

Прековремени рад, представља рад који запослени остварује преко свог прописаног радног времена.

Без обзира на то да ли је реч о пуном радном времену (40 часова), или о радном времену које се изједначава са пуним радним временом, или скраћеном радном времену за запослене који раде на нарочито тешким и по здравље штетним пословима, свако време изнад уговореног радног времена сматра се прековременим радом.

Ако запослени ради дуже од 40 часова недељно, ради се о прековременом раду, осим ако се ради о прерасподели радног времена (члан 58. Закона о раду).

Чланом 53. Закона о раду, прописано је да је запослени дужан да на захтев послодавца ради дуже од пуног радног времена, и то:

- у случају више силе (земљотрес, поплаве, пожари),
- уколико дође до изненадног повећања обима посла (утовар и истовар воћа и поврћа), и
- у другим случајевима када је неопходно да се у одређеном року заврши посао који није планиран.

Према члану 53. ст. 2. и 3. Закона о раду, прековремени рад не може да траје дуже од осам часова недељно, нити дуже од четири часа дневно по запо-сленом. На пример, ако запослени уобичајено ради 5 дана у недељи по 8 часова, у току недеље може имати највише 8 часова прековременог рада, и то тако да ни једног дана нлје радио дуже од 12 часова. То значи да у току једног месеца, који има 4 радне недеље, запослени може да ради прековремено највише 32 сата. Уколико би дошло до увођења

прековременог рада, послодавац је дужан, у том случају, да запосленом обезбеди одмор између два радна дана у трајању од 12 сати.

За прековремени рад, запослени има право на увећану зараду, по члану 108. Закона о раду, најмање у висини од 26% основне зараде.

Пример:

Запослени је услед повећања обима посла морао да ради 3 сата прековремено четири дана у недељи. Ако је основна бруто зарада утврђена у висини од 200 динара по часу, запосленом припада:

1.	Основна зарада (4 x 8ч x 200)	6.400,00
2.	Увећана зарада (4 x 3ч x 200) x 26%	3.024,00
Укупно зарада запосленог са увећањем за прековремени рад		9.424,00

Ако запослени ради прековремено у дане недељног одмора, послодавац је дужан да му обезбеди један дан недељног одмора у следећој недељи. Ако радна недеља траје пет дана, за суботу је могуће организовати прековремени рад, а у недељу је послодавац обавезан да запосленом обезбеди дан недељног одмора..

Законом о раду предвиђене су следеће забране ноћног и прековременог рада запослених:

- забрањен је прековремени рад запосленог ако би, по налазу надлежног здравственог органа, такав рад могао да погорша његово здравствено стање, као и запосленог са здравственим сметњама, утврђеним од стране надлежног здравственог органа у складу са законом (члан 81. Закона о раду);
- родитељ са дететом до три године живота, самохрани родитељ који има дете до седам година живота или дете које је тежак инвалид може да ради прековремено, односно ноћу, само уз своју писмену сагласност (члан 91. Закона о раду);
- забрањен је ноћни и прековремен рад запослених жена за време трудноће и запослених жена које доје дете, ако би такав рад био штетан за њено здравље и здравље детета, на основу налаза надлежног здравственог органа. Запослена за време трудноће има право на плаћено одсуство са рада у току дана ради обављања здравствених прегледа у вези са трудноћом, одређених од стране изабраног лекара у складу са законом, о чему је дужна да благовремено обавести послодавца (члан 90).

2.3.4. Прерасподела радног времена

У случају да због повећаног обима посла постоји потреба за радом дужим од претходно наведеног, ради се прерасподела радног времена. У том случају запослени не може радити више од 60 часова недељно (на пример 5 пута по 12 часова).

Члан 57. Закона о раду, дозвољава послодавцу да изврши прерасподелу радног времена, уколико то захтева природа делатности, организација рада, боље коришћење средстава рада, рационалније коришћење радног времена и извршење одређеног посла у утврђеним роковима.

Одлуку о прерасподели радног времена доноси послодавац. Ако се прерасподела радног времена односи на све запослене, послодавац може да донесе једну одлуку коју може да огласи на огласној табли. Уколико се прерасподела уводи за поједине запослене, послодавац је дужан да донесе и достави решења сваком запосленом појединачно.

Одлука о прерасподели радног времена мора да буде јасна, тј одлуком мора да се утврди како период у којем запослени раде дуже, тако и период у којем запослени раде краће од пуног радног времена, при чему укупно радно време запосленог у периоду од шест месеци у току календарске године не може у просеку да буде дуже од пуног радног времена, као и водећи рачуна о томе да радно време не буде дуже од 60 часова недељно.

Послодавац треба да води евиденцију о оствареним часовима рада у прерасподели радног времена, како би на основу евидентираних часова који прелазе број часова рада пуног радног времена, запослени оствари-ли право на слободне дане, дневни и недељни одмор.

Прерасподела радног времена врши се тако да укупно радно време запосленог у периоду од шест месеци у току календарске године у просеку не буде дуже од уговореног радног времена запосленом. Новим одредбама Закона прописано је: Колективним уговором може да се утврди да се прерасподела радног времена не везује за календар-ску годину, односно да може трајати и дуже од шест месеци, а најдуже девет месеци.

Запосленом који се сагласио да у прерасподе-ли радног времена ради у просеку дуже од времена утврђеног у ст. 2. и 3. овог члана часови рада дужи од просечног радног времена обрачунавају се и исплаћују као прековремени рад.

Пример:

Претпоставимо да година има 52 радне недеље и да је недељно радно време 40 часова. Укупно радно време за годину дана износи 2.080 часова ефективног рада (52 x 40 часова). Ако послодавац одлучи, да због повећаног обима посла изврши прерасподелу радног времена, у првих шест

месеци, у том случају запослени би максимално могао да ради 1.560 часова, за тих шест месеци (26 недеља х 60 часова). У преосталих шест месеци (26 радних недеља), запосленом оста-је да ради још 520 часова (2.080-1.560). Запослени може да ради 13 недеља по 40 сати, а преосталих 13 недеља има право на слободне дане.

У пракси се прерасподела утлавном врши код обављања сезонских послова, нпр време сетве (септембар, октобар, новембар) и жетве (мај, јуни, јули).

Најчешћи облик прерасподеле радног времена је рад у турнусу. Код рада у турнусу се по правњу ради два дана по 12 сати, а трећи дан се не ради. Брисана је одредба (члан 59. Закона) према којој је, у случају прерасподеле, послодавац био дужан да запосленом обезбеди одмор између 2 радна дана, у трајању најмање 10 часова непрекидно.

Прерасподела радног времена не сматра се прековременим радом (члан 58. Закона о раду). За рад извршен у прерасподели радног времена запослени нема право на увећану зараду, већ на слободне дане.

У току недеље запослени је, због изненадног повећања обима посла и хитности извршења посла, радио 60 часова. У обрачун зараде улазе следећи часови:

Редовни часови рада	40
Прековремени часови	8
Редовни часови за прерасподелу (по којима остварује слободне дане)	12
Укупно	60

У наведеном примеру увећање зараде од најмање 26% на основицу коју чини основна зарада обрачунава се само за 8 часова прековременог рада, док се за додатних 12 часова морају обезбедити слободни дани јер се ти часови сматрају прерасподелом радног времена. Међутим уколико би се прерасподелом догодило да запосленом пада да ради на дан државног или верског празника, у том случају, запослени ће имати право на увећану зараду, најмање у висини од 110 % основне зараде, због рада на дан државног или верског празника.

Чланом 88. Закона о раду, забрањен је прековремени рад и прерасподела радног времена запосленог који је млађи од 18 година живота. Послодавац може да изврши прерасподелу радног времена (члан 92. Закона о раду), уз писану сагласност:

- запосленој жени за време трудноће, и
- запосленом родитељу, хранитељу, усвојитељу, односно старатељу са дететом млађим од 3 године, шш дететом са тешким степеном психофизичке ометености.

2.3.5 Минули рад

У складу са Законом о раду, обавеза послодавца да увећа зараду по основу година рада проведених у радном односу (код свих послодаваца) постоји само за године у радном односу код послодавца који исплаћује зараду, код послодавца који је са њим повезано лице као и код послодавца претходника по основу статусне промене.

У вези са обавезном применом ове одредбе, односно у вези са могућношћу да послодавац у општем акту или уговору о раду предвиди обрачун минулог рада за укупне године запосленог остварене у радном односу (задржи стари начин обрачуна), Министарство рада дало је мишљење број 011/00-433/2014-02 од 02.09.2014. године, по којем одредбе постојећих колективних уговора, односно уговора о раду, будући да дају већа права запосленима у односу на важећи Закон, нису у супротности са Законом. Другим речима, могуће је дати запосленом већи обим права на минули рад од Законом прописаног обима, не само по висини процента већ и за године у радном односу.

Дакле, уколико у постојећим уговорима о раду, односно у општем акту послодавац има предвиђено увећање основне зараде за минули рад за све године проведене у радном односу, наставља са применом те одредбе уговора о раду, односно општег акта, и то независно од тога кад је запослени закључио уговор о раду са послодавцем (пре или после измена Закона).

Проценат увећања износи најмање 0,4% за сваку пуну годину рада у радном односу, што значи да се у обрачун не мора узети време преко пуних година. На пример, запослени има 10 година и 11 месеци стажа у радном односу код послодавца. Проценат његовог увећања износи 4% (10 x 0,4%) јер се непуне године стажа не морају узети у обрачун.

Основицу за обрачун увећане зараде чини основна зарада утврђена у складу са законом, општим актом и уговором о раду.

3. Зарада по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.)

Закон о раду само прописује да се зарада запослених, поред осталог, састоји и од зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.). Закон о раду даље не прописује шта се сматра овом зарадом, нити прописује обавезу послодавца да мора исплатити зараду по овом основу. Према томе, остаје да се зарада по овом основу уреди општим актима послодавца, а ако се не уреди, онда нема ни исплате ове зараде.

Уколико послодавац ово питање не уреди својим општим актом, неће бити ни исплате зараде по овом основу. Овај вид зараде представља позитивну стимулацију, за сваког радника појединачно. Уколико запослени знају да их за учињене резултате чека одговарајућа награда, у виду додатка плате, разних бонуса (новчаних или неновчаних), радиће мотивисаније и боље. Све ово ће поспешити такмичарски дух, па ће се побољшати и само пословање предузећа као целине, што је у интересу и самог послодавца. Награђивање је директно везако за саме пословне резултате, па се сходно томе, сама исплата бонуса и награда може вршити: месечно, квартално, полугодишње, или на крају обрачунског периода, наравно у случајевима када је послодавац утврдио да постоји основа за исплату, односно да је запослени допринео остваривању тог резултата. Ова зарада не везује се за време проведено на раду, па се, дакле, не ради о радном учинку, мада, посредно, може бити везана за радни учинак. На пример, општим актом може да се уреди да се сваког месеца бира запослени месеца који има право на бонус, односно награду, у одређеном новчаном износу. При томе, критеријуми према којима се бира запослени месеца зависе од врсте делатности којом се послодавац бави и од његових идеја како да поспеши рад запослених.

Овај вид зараде је погодан и за исплате запосленима из очекиване добити. Наиме, могуће је запосленима давати годишњи бонус (награду) по основу остварених резултата и очекиване добити послодавца. Овај институт може успешно заменити ранији институт „тринаесте плате“. Општим актом, односно уговором о раду, може се предвидети да, на пример, „запослени на крају године, уз децембарску зараду, добија и годишњи бонус по основу очекиване добити. У износу који се додељује запосленима на основу очекиване добити запослени учествује сразмерно са учешћем своје годишње зараде у укупно исплаћеној годишњој заради.“ Ахо се овако уреди актом овај бонус чини део децембарске зараде (сабира се са редовном зарадом за децембар).

4. Друга примања запослених која чине зараду

Према члану 105. став 3. Закона о раду, зарадом се сматрају сва примања из радног односа, осим:

- учешћа запосленог у остварењу добити из чл. 14 Закона,
- накнаду трошкова за коришћење и употребу средстава за рад запосленог, односно накнаду других трошкова рада запосленог са који је закључен уговор о раду за обављање послова ван просторија послодавца (чл. 42. ст. 3. тач. 4) и 5)
- накнада трошкова запосленог у вези са радом из члана 118. тач. 1) - 4),
- других примања из члана 119. и члана 120. тачка 1) овог закона, и
- отпремнине запосленом који је технолошки вишак (чл. 158. Закона).

Дакле, зарадом се не сматрају следеће накнаде трошкова:

- 1) за долазак и одлазак са рада у висини цене превозне карте у јавном саобраћају;
- 2) за време гтроведено на службеном путу у земљи;
- 3) за време проведено на службеном путу у иностранству;
- 4) смештаја и исхране за рад и боравак на терену, ако послодавац није запосленом обезбедио смештај и исхрану без накнаде.

О овим накнадама трошкова детаљно је писано у посебном чланку у овом броју часописа.

Зарадом се не сматрају следећа друга примања:

- 1) отпремнина при одласку у пензију;
- 2) накнада трошкова погребних услуга у случају смрти члана уже породице, а члановима уже породице сматрају се брачни друг и деца запосленог;
- 3) накнада штете запосленом због повреде на раду или професионалног обољења;
- 4) поклон деци запосленог старости до 15 година живота, за Божић и Нову годину у вредности до нео порезивог износа који је предвиђен законом којим се уређује порез на доходак грађана (до 9.166,00 динара - усклађени износ који се примењује до 31.01.2017. године);
- 5) премија за добровољно додатно пензијско осигурање и премије за добровољно здравствено осигурање у збиру до износа од 5.501,00 динара месечно - усклађени износ који се примењује до 31.01.2017. године;
- 6) премија за колективно осигурање од последица незгода;
- 7) премија за колективно осигурање за случај тежих болести и хируршких интервенција, а у циљу спровођења квалитетне додатне социјалне заштите;
- 8) јубиларна награда, и

9) солидарна помоћ.

Имајући претходно у виду, следећа друга примања запослених сматрају се зарадом:

- накнада за исхрану у току рада (у даљем тексту: топли оброк);
 - регрес за коришћење годишњег одмора;
 - теренски додатак;
 - поклон деци запосленог, старости до 15 година живота, за Божић и Нову годину у вредности преко неопорезивог износа који је предвиђен законом којим се уређује порез на доходак грађана (преко 9.166,00 динара) и давања поклона деци преко 15 годдша старости,
 - накнада за одвојени живот;
 - коришћење службеног аутомобила за потребе запослених (у непословне сврхе) као и погодности по основу коришћења станова и стамбених зграда;
 - сва друга давања запосленима, у роби или новцу, а која нису изузета из зараде (поклони поводом 8. марта и других празника, и др.);
 - накнада за превоз за долазак и одлазак са рада ако се исплаћује преко цене превозне карте у јавном саобраћају;
 - накнада трошкова смештаја и исхране на терену, ако ти трошкови нису документовани;
 - све друге накнаде трошкова запосленима које нису изузете из зараде.
- Поред претходног, зарадом се, у смислу Закона о раду, сматрају и све накнаде зараде које се исплаћују на терет послодавца:
- одсуствовање са рада у време државних и верских празника који су нерадни дани;
 - за дане годишњег одмора;
 - за дане плаћеног одсуства;
 - за дане војне вежбе и позива државних органа;
 - за боловање (до 30 дана) на терет послодавца;
 - за време прекида рада без кривице запосленог;
 - због прекида рада по наредби државног органа, и
 - у другим случајевима када послодавац огпнтим актом или уговором о раду утврди право на накнаду зараде.

НАПОМЕНА: Све оно што је претходно набројано да чини зараду, кумулира се са претходним „редовним“ исплатама зараде (или представља аконтацију зараде) и на то се, наравно, плаћају сви порези и доприноси као на редовне зараде, па се по том основу и оства-рују сва права као и на зараде (исказује се у оквиру зараде у обрасцу матичне евиденције, тј. у Обрасцу М-4.). У Обрасцу ППП ПД за накнаду зараде за боловање као и за накнаду зараде за време прекида рада без кривице запосленог дате су

посебне Ознаке врсте прихода (ОВП) али те ОВП се не морају користити за лица која немају бенефицирани радни стаж, већ се те накнаде могу исказати у збиру са зарадом користећи одговарајући ОВП за зараду.

4.1. Накнада за исхрану у току рада (топли оброк)

Законом је прописано да је послодавац обавезан да запосленима исплати топли оброк, ако то право није обезбеђено на други начин. Запослени нема право да захтева исплату накнаде за топли оброк у готовом новцу уколико је послодавац ово право обезбедио на други начин.

Ниједним прописом који је у примени није утврђена висина топлог obroка коју је послодавац дужан да исплати запосленима. Зато се исплата то-плог obroка мора уредити општим актом, односко уговором о раду.

Општим актом, односно уговором о раду, треба уредити нарочито следеће:

1. Право на топли оброк. По правилу, право на топли оброк треба везивати за дане проведене на раду.

Наиме, како се ради о накнади за исхрану у току рада, било би логично да тошш оброк не следује запосленом за оне дане које није провео на раду (годишњи одмор, плаћена одсуства, боловања, итд.).

2. Висину топлог obroка. Висина може да се одреди као номинални износ (дневни или месечни), што ће бити и најчешћи случај.

3. Начин исплате топлог obroка. Наиме, топли оброк може:

- да се исплаћује у готовом новцу;
- да се даје у виду вредносних бонова;
- да се даје у ресторанима друштвене исхране.

Једно од важних питања јесте топли оброк и прерасподела радног времена.

Код прерасподеле, као што знамо, може се десити да запослени у току једног месеца имају више или мање радних дана од других запослених који раде у нормалном режиму (40 часова недељно). Из тог разлога послодавац би требало да у свом општем акту дефинише начин обрачуна и исплате зараде по основу топлог obroка. Као што је познато, топли оброк се, по правилу, исплаћује за дане присуства на раду, и тако би запослени који користе слободне дане по основу прерасподеле били би оштећени за износ топлог obroка.

У овој ситуацији, могло би се одступити од правила, и запосленим радницима и када не раде (користе слободне дане по основу прерасподеле), требало би вршити исплату топлог obroка. На овај начин обезбеђује се материјална и социјална сигурност запослених, али је свакако питање

исплате топлог оброка у случају прерасподеле остављено послодавцу да га ближе уреди у свом општем акту.

Према члану 105. став 3. Закона о раду, топли оброк који се даје запосленима, представља зараду запосленог, тако да без обзира на начин давања топлог оброка, он увек чини зараду, што значи да се укључује у бруто зараду и исплаћује заједно са зарадом. По правилу, а поготову ако се топли оброк исплаћује у готовом новцу, онда га треба одредити у бруто износу. На пример, за месец јун 2015. године запослени је остварио зараду за редован рад у бруто износу од 80.000,00 динара и накнаду за топли оброк од 7.000,00 (бруто). Његова бруто зарада за месец јун износи 87.000,00 динара и она је основица за обрачун пореза и доприноса. Ако је топли оброк изражен у нето износу (што је случај када се не исплаћује у новцу), онда се топли оброк прерачунава на бруто применом следећих формула.

1. Ако се топли оброк исплаћује заједно са зарадом за редован рад која је утврђена у бруто износу, а зарада за редован рад је виша од најниже и нижа од највише прописане основице за обрачун доприноса:

$$(1) \text{ Бруто} = \text{Нето} / 0,701$$

Где је:

Бруто = бруто вредност топлог оброка која се сабира са бруто зарадом.

Нето = нето износ топлог оброка који се обуставља од зараде.

2. Ако се топли оброк исплаћује заједно са зарадом за редован рад, а зарада за редован рад је виша од највише или нижа од најниже прописане основице за обрачун доприноса:

$$(2) \text{ Бруто} = \text{Нето} / 0,90$$

Где је:

Бруто = бруто вредност топлог оброка која се сабира са бруто зарадом.

Нето = нето износ топлог оброка који се обуставља од зараде.

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

3. Ако се топли оброк исплаћује без исплате редовне зараде, у том случају се то сматра исплатом аконтације зараде, па се доприноси морају исплатити најмање у висини прописане најниже основице. Ова-кав случај биће карактеристичан код послодаваца који имају ресторан друштвене

исхране у којима се обезбеђује топли оброк, а на крају месеца немају средстава за исплату зарада. Тада ће се коришћени тошш оброк сматрати исплатом аконтације зараде.

Да би се у овом случају извршио прерачун са нето на бруто, потребно је прво обрачунати социјалне доприносе на најнижу основицу (СД). Како ће се вршити прерачун на бруто зависи од збира нето топлог obroка и обрачунатих социјалних доприноса:

- Ако је $\text{Нето} + \text{СД} > \text{Упо}$:

$$(3) \text{ Бруто} = (\text{Нето} - \text{Упо} \times \text{Сп} + \text{СД}) / 0,90$$

- Ако је $\text{Нето} + \text{СД} < \text{Упо}$:

$$(4) \text{ Бруто} = \text{Нето} + \text{СД}$$

Где је:

Бруто — бруто вредност топлог obroка која је уједно и износ бруто зараде,

Нето = нето износ топлог obroка,

СД = Износ социјалних доприноса обрачунат на најнижу основицу,

Упо = Умањење основице пореза на зараде (11.604),

Сп = стопа пореза на зараде

4. Ако се топли оброк исплаћује заједно са зарадом за редован рад, а зарада за редован рад је утврђена у нето износу, онда се збир нето зараде за редован рад и топлог obroка преводе на бруто применом формула која су дате у делу V овог чланка.

Послодавац може да исхрану у току рада обезбеђује запосленима гутем топлог obroка у свом ресторану или у неком другом објекту. Ако се топли оброк обезбеђује давањем хране и пића у сопственом ресторану, такав топли оброк, према прописима о ПДВ, има третман угоститељске услуге на коју се обрачунава ПДВ по стопи од 20%. У том случају основицу за обрачун ПДВ чини цена коштања топлог obroка. Да би се правилно утврдила цена коштања топлог obroка, неопходно је отворити радни налог и у погонском књиговодству утврдити ту цену, као и водити евиденцију о издатим топжм оброцима запосленима (интерни бонови или друга документација).

Вредност издатих топлих obroка представља зараду запослених на коју се плаћају сви порези и доприноси као на зараде. Наиме, вредност примљеног топлог obroка са ПДВ прерачунава се на бруто и укључује у зараду запосленог, а нето износ топлог obroка (у који је укључен и ПДВ) обуставља се од зараде запосленог.

У складу са чланом 29. став 1. тачка 3) Закона о ПДВ, обвезник нема право на одбитак претходног пореза за издатке за исхрану (за набавке репроматеријала и др. набавке које служе за припремање топлог obroка), али, исто тако, обвезник неће имати обавезу да обрачуна ПДВ при испоруци топлог

оброка запосленима, што је у складу са чланом 25. став 2. тачка 3а) Закона о ПДВ.

У ситуацији када послодавац закључи са рестораном уговор о пружању услуга исхране за своје запослене могуће су две ситуације, у зависности од начина регулисања овог питања уговором о раду или другим актом послодавца, и то:

1) Послодавац се обавезује према запосленом да ће му обезбедити тошш оброк и у том случају набавља топли оброк од хотелско-угоститељског предузећа и дистрибуира га запосленима које послодавцу испоставља ПДВ рачун (ако је испоручилац топлог obroка евидентиран у систем ПДВ). У складу са чланом 29. став 1. тачка 3) Закона о ПДВ, обвезник нема право на одбитак претходног пореза за издатке за исхрану (за набавке репроматеријала и др. набавке које служе за припремање топлог obroка), али, исто тако, обвезник неће имати обавезу да обрачуна ПДВ при испоруци топлог obroка запосленима, што је у складу са чланом 25. став 2. тачка 3а) Закона о ПДВ.

2) Послодавац се обавезује да ће у име и за рачун запослених, обуставом од зарада, плаћати угоститељском предузећу накнаду за тогши оброк запослених. У овом случају угоститељско предузеће не издаје ПДВ рачун на фирму - послодавца (а ако и издаје рачун послодавац нема право на претходни порез јер нису испуњени услови из члана 28. Закона о ПДВ). Послодавац прижком исплате зараде запосленом обуставља накнаду за топли оброк и уплаћује је на текући рачун угоститеља и том приликом не обрачунава и не плаћа ПДВ, јер промет, у смислу Закона о ПДВ, није настао.

Пример:

Предузеће организује исхрану за 10 запослених у сопственом ресторану затвореног типа. За припрему obroка запослених предузеће је набавило намирнице од другог предузећа „А“ у вредности од 220.000 динара (200.000 динара набавна вредност + 20.000 динара ПДВ по посебној стопи од 10%). По улазном рачуну за набавку намирница предузеће нема права на претходни порез у складу са чланом 29. став 1. тачка 3), а такође не обрачунава ни излазни ПДВ на издате и припремљене obroке у складу са чланом 25. став 2. тачка 3а) Закона о ПДВ.

Пример:

Обрачун топлог оброка

Ред. бр.	ОПИС	Вредност
1	Набавна вредност топлог оброка по рачуну	220.000
2	Издати топли оброци за месец октобар (без ПДВ)	220.000
3	Бруто топли оброк (ред. бр. 2/0.701)	313.837

Обрачун зараде

Ред. бр.	ОПИС	Запослени
1	Бруто зарада	3.300.000
2	Бруто топли оброк	313.837
3	Укупна бруто зарада (ред. бр. 1 + ред. бр. 2)	3.613.837
4	Основица за порез (ред. бр. 3 – 11.604 x 10)	3.497.797
5	Порез на зараде (ред. бр. 4 x 10%)	349.778
6	Доприноси за социјално осигурање на терет послодавца (ред. бр. 3 x 17.9%)	646.877
7	Доприноси за социјално осигурање на терет запосленог (ред. бр. 3 x 19.9%)	719.154
8	Нето зарада (ред. бр. 3 – ред. бр. 5 – ред. бр. 7)	2.544.905
9	Обустава од нето зараде (нето топли оброк)	200.000
10	Нето зарада за исплату (ред. бр. 8 – ред. бр. 9)	2.344.905

Књижење:

Рачун		ОПИС	ИЗНОС	
дугује	потражује		дугује	потражује
101		Материјал	220.000	
	435	Добављачи		220.000
– за набавку материјала од добављача за спремање топлог оброка				
469		Обустава за топли оброк	200.000	
	614	Приходи од продаје производа и услуга		200.000
– за издате топле оброке				
520		Трошкови зарада и накнада (бруто)	3.613.837	
	450	Обавезе за нето зараде и накнаде зарада		2.544.905
	451	Обавезе за порез на зараде и накнаде зарада		349.778
	452	Обавезе за доприносе на зараде и накнаде зарада на терет запосленог		719.154
521		Трошкови пореза и доприноса на зараде и накнаде зарада на терет послодавца	646.877	
	4530	Обавезе за порез и доприносе на зараде и накнаде зарада на терет послодавца		646.877
450		Обавезе за нето зараде и накнаде зарада	200.000	
	469	Обустава за топли оброк		200.000
– по обрачуну зараде				

4.2. Регрес за годишњи одмор

Послодавац је дужан да запосленима обезбеди регрес за годишњи одмор. Ниједним прописом који је у примени није утврђена висина регреса коју је послодавац дужан да исплати запосленима. Зато се исплата регреса мора уредити општим актом, односно уговором о раду.

Општим актом, односно уговором о раду, треба уредити нарочито следеће:

1. Право на регрес. По правилу, право на регрес треба везивати за право на годишњи одмор. Основно правило би требало да буде да право на пун годишњи регрес имају сви запослени који имају право на пун годишњи одмор, а сразмеран део регреса запослени који имају право на сразмеран годишњи одмор. Међутим, нема сметњи да се одступи од овог правила (у корист запослених) и да се свим запосленима исплаћује пун годишњи регрес.

2. Начин (динамику) исплате регреса. Наиме, регрес може:

- да се исплаћује једном годишње. У том случају се општим актом, односно уговором о раду прецизира у ком месецу се врши исплата регреса;
- да се исплаћује уз сваку исплату месечне зараде. По нашем мишљењу овакво решење је знатно практичније ако се има у виду начин утврђивања просечне зараде која служи као основ за утврђивање накнада зарада на терет послодавца, без обзира што се за накнаду узима дванаестомесечни просек. О основу за накнаде зараде и о накнадама зарада на терет послодавца детаљније пишемо у посебном чланку у овом броју часописа.

3. Висину регреса. Висина се може одредити као номинални бруто износ (годишњи или месечни). Већ је речено, да по садашњим прописима, послодавац има пуну слободу у утврђивању висине регреса.

Без обзира на начин исплате регреса он увек чини зараду, што значи да се укључује у бруто зараду и исплаћује заједно са зарадом.

4.3. Теренски додатак

Законом није прописана обавеза послодавца да запосленима који су упућени на рад на терену мора исплатити теренски додатак. Послодавац је једино обавезан да запосленима накнади трошкове смештаја и исхране на терену, о чему је писако у члашсу о на-кнадама трошкова који не чине зараду запосленима.

Послодавац није обавезан да исплаћује теренски додатак, али може да, поред накнаде за трошкове смештаја и исхране на терену, општим актом предвиди и исплату теренског додатка. У том случају теренски додатак има

третман другог примања Које се сматра зарадом, односно укључује се у зараду запосленог.

4.4. Коришћење службеног возила у приватне сврхе и коришћење станова који су у власништву послодавца од стране запослених

Коришћење службених возила или другог превозног средства од стране запосленог у приватне сврхе, према члану 14а Закона о порезу на доходак грађана, представља примања по основу чињења или пружања погодности. Месечну основицу пореза за сваки започети календарски месец коришћења, чини износ у висини 1% тржишне вредности возила које се користи у приватне сврхе, према стању на дан 31. децембра године која претходи години у којој се то возило користи у приватне сврхе.

И по прописима о зарадама ова погодност чини друго примање, односно зараду на које се плаћају сви социјални доприноси.

Према прописима о ПДВ ово представља употребу добара за личне потребе оснивача, запослених или дутих лица и изједначава се са прометом услуга уз накнаду. ПДВ се обрачунава по стопи од 20%, под условом да се ПДВ обрачунат у претходној фази промета на та добра може одбити у потпуности или сразмерно. Дакле, ако се запосленом на употребу да-је путнички аутомобил (за који се не може користити право на одбитак претходног пореза), не обрачунава се ни дутовани ПДВ. Међутим, ако се на коришћење даје комби (или друго теретно возило) обрачунава се ПДВ. Основицу за обрачун ПДВ чини нето износ погодности. Нето износ погодности, заједно са обрачунатим ПДВ, прерачунава се у бруто износ применом формула за прерачун које су дате у делу чланка о топлем obroку - формула (1) или формула (2). Послодавац је у јуну 2016. године, запосленом одобрио коришћење службеног путничког аутомо-била у приватне сврхе, чија тржишна вредност на дан 31.12.2015. године износи 3.200.000,00 динара.

По основу коришћења возила, запослени је у јуну остварио нето зараду у износу од 32.000,00 динара ($1\% \times 3.200.000,00$ динара).

Бруто зарада запосленог за месец јун износи 200.000,00 динара. У складу са уговором, за коришћење службеног возила у приватне сврхе, запослени из своје нето зараде послодавцу плаћа 20.000,00 динара.

Обрачун зараде за јун изгледа:

– за обрачун доприноса на терет послодавца				
469		Обавезе за обуставе од нето зараде	12.000,00	
	650	Приходи од закупнина		12.000,00
– за примања по основу коришћења службеног аутомобила у приватне сврхе				

3.	Накнада коју запослени плаћа послодавцу	20.000,00
4.	Нето примање по основу коришћења возила (ред. бр. 2. – ред. бр. 3)	12.000,00
5.	Бруто примање по основу коришћења службеног возила у приватне сврхе (ред. бр. 4/0,701)	17.118,40
6.	Укупна бруто зарада (ред. бр. 1 + ред. бр. 5)	217.118,40
7.	Умањење пореске основице пореза на зараде	11.604,00
8.	Основица пореза на зараде	205.514,40
9.	Порез на зараде (ред. бр. 8 x 10%)	20.551,44
10.	Основица за обрачун доприноса	205.314,40
11.	Доприноси на терет запосленог (ред. бр. 10 x 19,9%)	40.897,36
	За ПИО (ред. бр. 10 x 14%)	28.772,00
	За здравствено осигурање (ред. бр. 10 x 5,15%)	10.583,99
	За незапосленост (ред. бр. 10 x 0,75%)	1.541,36
12.	Доприноси на терет послодавца (ред. бр. 10 x 17,9%)	36.787,07
	За ПИО (ред. бр. 10 x 12%)	24.661,72
	За здравствено осигурање (ред. бр. 10 x 5,15%)	10.583,99
	За незапосленост (ред. бр. 10 x 0,75%)	1.541,36
13.	Нето зарада запосленог (ред. бр. 6 – ред. бр. 9 – ред. бр. 11)	155.669,60
14.	Нето зарада умањена за нето примања по основу коришћења возила (ред. бр. 13 – ред. бр. 4)	143.669,60
15.	Обустава из зараде по основу накнаде за коришћење возила	20.000,00
16.	Нето зарада за исплату	123.669,60

Књижење:

Рачун		ОПИС	ИЗНОС	
дугује	потражује		дугује	потражује
221		Потраживања од запослених	20.000,00	
	650	Приходи од закупнина		20.000,00
– за накнаду по уговору за коришћење службеног аутомобила у приватне сврхе				
520		Трошкови зарада и накнада бруто	217.118,40	
	450	Обавезе за нето зараде и накнаде зарада осим накнада које се рефундирају		155.669,60
	451	Обавезе за порез на зараде		20.551,44
	452	Обавезе за доприносе на зараде и накнаде зараде на терет запосленог		40.897,36
– за обрачун бруто зараде				
521		Трошкови доприноса на терет послодавца	36.787,07	
	453	Обавезе за порезе и доприносе на терет послодавца		36.787,07
– за обрачун доприноса на терет послодавца				
469		Обавезе за обуставе од нето зараде	12.000,00	
	650	Приходи од закупнина		12.000,00
– за примања по основу коришћења службеног аутомобила у приватне сврхе				

450		Обавезе за нето заре и накнаде зарада и накнада које се рефундирају	12.000,00	
	469	Остале обавезе – обавезе по обуставама из зараде за- послених		12.000,00
– за примања по основу коришћења службеног аутомобила у приватне сврхе				
450		Обавезе за нето заре и накнаде зарада и накнада које се рефундирају	20.000,00	
	221	Потраживања од запослених		20.000,00
– за обуставу из зараде по основу накнаде за коришћење аутомобила				

Чланом 14а. Закона о порезу на доходак грађана ближе се дефинише и квантификује чињење или пружање погодности по основу коришћења стамбених зграда и станова које су у власништву послодавца или на располагању послодавца по основу закупа, уз плаћање закупнине њти без плаћања закупнине, уз изузимање решавања стамбених потреба запослених по прописима који уређују решавање стамбених потреба у државним органима и организацијама, јединицама територијалне аутономије и локалне самоуправе, јавшгм службама и код других корисника буџетских средстава. Основицу пореза за коришћење станова и стамбених зграда када се дају на коришћење запосленом, чини износ закупнине према тржишним ценама у месту у којем се оне налазе.

Напомињемо да нема пружања погодности:

- ако је у питању друштвени стан у закупу на одређено или неодређено време (још увек није откупљен);
- ако запослени плаћа тржишну закупнину.

III. ПРИМЕР ОБРАЧУНА (УТВРЂИВАЊА) ЗАРАДЕ ЗАПОСЛЕНОГ

Будући да се зарада исплаћује према времену проведену на раду, послодавац је дужан да води евиденцију о часовима рада за које исплаћује зараду и часовима за које исплаћује накнаде. Практично, и када је основна зарада утврђена у месечном износу, она се мора свести на основну зараду по часу, јер поред редовних часова рада у обрачуну зараде за одређени месец могу фигурирати и часови накнада (за дане празника, годишњи одмор, боловање на терет послодавца), као и часови за које се обрачунава увећана зарада (рад на дане празника, ноћни рад, прековремени рад). Претпоставимо да је послодавац у сврја општа акта унео следеће елементе зараде:

- основну зараду у месечном износу;
- увећану зараду за рад на дане празника (110%);
- увећану зараду за прековремени рад (26%);

- увећану зараду за минули рад код послодавца (0,4%);
- увећану зараду за ноћни рад (26%);
- радни учинак (у износу који одреди одговорно лице а према оцени резултата рада);
- награду за радника месеца у износу од 10% остварене основне зараде;
- регрес за годишњи одмор у месечном износу од 5.000,00 дкнара;
- топли оброк у висини од 300,00 динара дневно.

Ред. бр.	ОПИС	АА	ББ	ВВ
1	2	3	4	5
1.	Подаци за обрачуи			
1.1.	Могући број часова за месец	168	168	168
1.2.	Основна зарада за месец (из уговора о раду)	50.000,00	50.000,00	50.000,00
1.3.	Године стажа за минули рад	10	20	30
1.4.	Просечна зарада из претходних 12 месеци по часу	156,23	166,36	162,56
1.5.	Број редовних радних дана	20	20	20
1.6.	Број радних дана за топли оброк	19	15	20
1.7.	Дневни износ топлог obroка	300,00	300,00	300,00
2.	Часови рада (2.1. до 2.5.)	160	128	168
2.1.	Часови редовног рада (без часова са ред. бр. 2.2. до 2.5.)	152	120	160
2.2.	Ноћни рад			
2.3.	Рад на дане државних и верских празника	8		
2.4.	Часови прековременог рада			8
2.5.	Часови прековременог ноћног рада		8	
3.	Часови накнада на терет послодавца (3.1. до 3.5.)	8	48	8
3.1.	Државни и верски празник	8	8	8
3.2.	Боловање до 30 дана			
3.3.	Плаћено одсуство			
3.4.	Годишњи одмор		40	
3.5.	Прекид рада без кривице послодавца			
4.	Часови накнада на терет других исплатилаца (4.1. до 4.4.)			
4.1.	Боловање преко 30 дана			
4.2.	Породиљско одсуство			
4.3.	Накнаде на терет војних и других органа			
4.4.	Остали случајеви			
5.	Укупан број часова (2 + 3 + 4)	168	176	176
6.	Основна зарада по часу (1.2 : 1.1.)	297,62	297,62	297,62
7.	Обрачуната основна зарада (6 x 2)	47.619,20	38.095,36	50.000,16
8.	Радни учинак		5.000,00	
9.	Увећана зарада (9.1. до 9.5.)	4.523,83	4.285,73	6.619,07
9.1.	По основу ноћног рада (6. x 2.5. x 26%)			
9.2.	По основу рада на дан празника (6 x 2.3. x 110%)	2.619,06		
9.3.	По основу прековременог рада (6 x 2.4. x 26%)			619,05
9.4.	По основу прековременог ноћног рада (6. x 2.5. x 52%)		1.238,10	
9.5.	Минули рад (7. x 0,4% x 1.3.)	1.904,77	3.047,63	6.000,02
10.	Зарада за обављени рад и време проведено на раду (7 + 8 + 9)	52.143,03	47.381,09	56.619,23
11.	Зарада по основу доприноса пословном успеху (бонуси и слично)			5.661,92
12.	Друга примања запослених	10.700,00	9.500,00	11.000,00
12.1.	Исхрана у току рада (топли оброк) (1.7. x 1.6.)	5.700,00	4.500,00	6.000,00
12.2.	Регрес за годишњи одмор	5.000,00	5.000,00	5.000,00
12.3.	Остало			
13.	ЗАРАДА ЗАПОСЛЕНОГ (10 + 11 + 12)	62.843,03	56.881,09	73.281,15
14.	НАКНАДЕ ЗАРАДЕ НА ТЕРЕТ ПОСЛОДАВЦА (14.1. до 14.5.)	1.249,84	7.985,28	1.300,48
14.1.	Накнада зараде за државни и верски празник (1.4. x 3.1.)	1.249,84	1.330,88	1.300,48
14.2.	Накнада зараде за боловање до 30 дана (1.4. x 3.2. x 65%)			
14.3.	Накнада зараде за плаћено одсуство (1.4. x 3.3.)			
14.4.	Накнада зараде за годишњи одмор (1.4. x 3.4.)		6.654,40	
14.5.	Накнада зараде за прекид рада (1.4. x 3.5. x 60%)			
15.	ЗАРАДА И НАКНАДА ЗАРАДЕ НА ТЕРЕТ ПОСЛОДАВЦА (13 + 14)	64.092,87	64.866,37	74.581,63

У наставку дајемо објашњења за поједине редне бројеве обрачуна:

На ред. бр. 1.1. уноси се број могућих часова рада за месец за који се врши обрачун зараде. Број могућих часова рада зависи од тога како је извршен распоред радног времена. У нашем примеру, послодавац има петодневну радну недељу (5x8 часова). Као број могућих часова рада узима се број дана у месецу умањен за часове субота и недеља и помножи са 8. У број могућих часова рада урачунавају се и дани државних и верских празника. Уговором о раду послодавац је утворио месечну основну зараду која је унета на ред. бр. 1.2.

На ред. бр. 1.4. исказана је просечна зарада за претходних 12 месеци по часу. Овај податак служи за обрачун накнада зарада које се исплаћују на терет послодавца.

На редном броју 2.1. уносе се часови редовног рада (часови по основу којих нема увећања зараде), тако да се на редном броју 2, сабирањем са часовима по основу којих постоје увећања, добијају сви часови рада у месецу. На основу часова са редног броја 2, множењем са основном зарадом по часу, утврђује се основна зарада за месец. Важно је исправно обрачунати основну зараду за месец, јер она представља основу за обрачун увећане зараде за минули рад.

На редном броју 2.5. исказују се часови по основу којих запослени има право на вишеструко увећање зараде (на пример, ноћни часови рада који су уједно и прековремени часови). По основу оваквих часова запослени има право на увећану зараду за ноћни рад и увећану зараду за прековремени рад - укупан проценат увећања износи 52%). Овакви часови уносе се само на овај редни број, а не уносе се као часови ноћног рада, и часови прековременог рада.

На редном броју 6 утврђује се основна зарада по часу као количник уговорене месечне основне зараде и броја могућих часова рада за месец за који се врши исплата зараде.

Множењем основне зараде по часу са бројем часова рада добија се основна зарада обрачуната за месец за који се врши исплата зараде.

Увећана зарада за ноћни, прековремени рад и рад на дане празника добија се као производ основне зараде по часу, броја часова за који се обрачунава накнада и процента увећања из уговора о раду, односно из Закона о раду, ако уговор о раду није усклађен са Законом о раду.

Накнада за топли оброк обрачуната је тако што се дневни износ накнаде за топли оброк помножи стварним бројем радних дана, тј. бројем дана које је запослени провео на раду а према евиденцији о присутности на раду. Као што се из примера види, тај број дана може бити и већи од броја редовних радних дана у случајевима када запослени ради прековремено.

IV. ДОСТАВЉАЊЕ ОБРАЧУНА ЗАРАДЕ И НАКНАДЕ ЗАРАДЕ ЗАПОСЛЕНОМ

Обавеза послодаваца је да приложом сваке исплате зараде и накнаде зараде достави обрачун.

Послодавац је дужан да запосленом достави обрачун и за месец за који није извршио исплату зараде, односно накнаде зараде. Уз овај обрачун послодавац је дужан да запосленом достави и обавештење да исплата зараде, односно накнаде зараде, није извршена и разлоге због којих није извршена исплата. Овај обрачун послодавац је дужан да достави запосленом најдоцније до краја месеца за претходни месец.

Претходне одредбе постајале су и у „старом“ Закону.

Последњим изменама Закона прописано је још:

- Обрачун на основу којег је исплаћена зарада, односно накнада зараде у целости се може доставити запосленом у електронској форми;
- Обрачун зараде и накнаде зараде које је послодавац дужан да исплати у складу са законом представља извршку ксправу. Занослени којима је зарада и накнада зараде исплаћена у складу са обрачуном задржава право да пред надлежним судом оспорава законитост тог обрачуна.

Дакле, ово је битна новина, јер обрачун зараде и накнаде зараде служи као документ који потврђује право запосленог на исплату зараде, односео накнаде зараде, па пред надлежним судом иије потребно доказивати право запосленог на те исплате.

Садржина обрачуна зараде прописана је „Правилником о садржају, обрачуну зараде, односно накнаде зараде („Службени гласник РС“, бр. 90/14), о чему смо детаљно писали у „Привредном саветнику“, бр. 16 и 17/14, настр.40.

Остале су непромењене одредбе о томе да је послодавац дужан да води месечну евиденцију о заради и накнади зараде и да та евиденција садржи податке о заради, заради по одбитку пореза и доприноса из зараде и одбицима од зараде, за сваког запосленог.

Брисане су одредбе да евиденција не може да садржи непопуњена и брисана места и накнадно уписане податке, као и да евиденцију потписује, поред овлашћеног лица и запослени коме је извршена исплата зараде. Уместо тога прописано је да евиденцију потписује лице овлашћено за заступање или друго лице које оно овласти.

V. ПРЕРАЧУН СА НЕТО НА БРУТО ЗАРАДУ

Иако се, према Закону о раду, зарада уговара у бруто износу, понекад је потребно нето износ зараде прерачунати у бруто (на пример, за потребе самог уговарања зараде). Зато у наставку дајемо коефицијенте за прерачун са нето ка бруто.

Ако запослени остварује зараду вишу од најниже прописане основице и нижу од највише прописане основице за обрачун социјалних доприноса, прерачун са нето на бруто врши се по формули:

$$(1) \quad \text{Бруто} = (\text{Нето} - \text{Упо} \times \text{СП}) / 0,701$$

Где је:

Бруто = Бруто зарада; Нето = Нето зарада;

Упо = Умањење пореске основице (до 1. фебруара 2017. износи 11.604 динара);

СП = Стопа пореза на зараде (важећа стопа је 10%).

За исплате до 1. фебруара 2017. (Упо= 11.604,00 и СП = 10%), претходна формула је:

$$(1a) \quad \text{Бруто} = \frac{(\text{Нето} - 1.160,40)}{0,701}$$

$$(2a) \quad \text{Бруто} = \frac{(\text{Нето} - 1.160,40 + 67.126,68)}{0,90}$$

Ако запослени остварује зараду вишу од највише основице или нижу од најниже основице, прерачун са нето на бруто врши се по формули:

За исплате испод најниже основице доприноса, од 1. 05. 2016. године (Упо = 11.604,00 и СП = 10%, СД = 21.012,00 x 19,9% = 4.181,39 динара), претходна формула је:

$$(2) \quad \text{Бруто} = \frac{(\text{Нето} - \text{Упо} \times \text{СП} + \text{СД})}{0,90}$$

$$(2a) \quad \text{Бруто} = \frac{(\text{Нето} - 1.160,40 + 4.181,39)}{0,90}$$

ОБРАЧУН И ПЛАЋАЊЕ ПОРЕЗА И ДОПРИНОСА НА ЗАРАДЕ ПЕНЗИОНЕРА КОЈИ ПОНОВО ЗАСНУЈУ РАДНИ ОДНОС

1. Могућност да пензионер поново заснује радни однос

Према члану 24. Закона о раду („Службени гласник РС”, бр. 75/14), радни однос може да се заснује са лицем које има најмање 15 година живота и испуњава друге услове за рад на одређеним пословима, утврђене законом, односно правилником о организацији и систематизацији послова код послодавца.

Имајући у виду одредбе прописа о раду, нема сметњи да лице које је отишло у старосну пензију поново заснује радни однос. Радни однос (на неодређено или одређено време) заснива се уговором о раду на исти начин као и са било којим другим лицем. По основу радног односа пензионер остварује иста права као и било који запослени, са изузетком:

- остваривања права на накнаду за боловање (ако се изјасни да му је приоритетни основ за здравствено осигурање пензија, о чему ће касније бити речи);
- остваривања права на отпремнину ради одласка у пензију, и
- остваривања права према прогшсима о запошљавању, јер по престанку радног односа не може стећи статус незалосленог лица, о чему ће, такође, бити више речи у наставку.

За време трајања поновног радног односа пензионер и даље остварује право на утврђену пензију. По престанку поновног радног односа, ако је он трајао најмање годину дана, има право да захтева усклађивање пензије по основу новог радног стажа и плаћених доприноса за ПИО.

Наравно да радни однос не може да заснује лице које је корисник инвалидске пензије јер је то лице стекло статус инвалидског пензионера управо због потпуног губитка радне способности (члан 21. Закона о пензијском и инвалидском осигурању).

2. Плаћање пореза и доприноса по основу зараде пензионисаног лица

2.1. Обрачун пореза на зараде

Обрачун пореза на зараде пензионера који је поново засновао радни однос у свему је исти као и за остале запослене. Дакле, порез се обрачунава по стопи од 10% на основицу коју чини бруто зарада умањена за неопорезиви износ од 11.604 динара, и то независно од тога за који се месец зарада обрачунава.

2.2. Обрачуни доприноса за ПИО

Обрачун доприноса за ПИО на зараде пензионера који је поново засновао радни однос у исти је као и за остале запослене. Допринос за ПИО се обрачунава по стопи од 14%) на терет запосленог и по стопи од 12% на терет послодавца, на основицу коју чини бруто зарада, с тим да и даље основица не може да буде нижа од најниже прописане месечне основице нити виша од највише прописане месечне основице, и то независно од тога за који месец се зарада обрачунава.

2.3. Обрачун доприноса за здравствено осигурање

Чланом 17. Закона о здравственом осигурању прописано је која су лица осигураници по прописима о здравственом осигурању.

Према члану 17. став 1. тачка 1) и тачка 22) Закона, обвезно осигурана лица су:

- (тачка 1) лица у радном односу, односно запослена у привредном друштву, другом правном лицу, државном органу, органу јединице локалне самоуправе и аутономне покрајине, као и код физичких лица (у даљем тексту: запослени);

- (тачка 22) корисници пензије и права на новчане накнаде који су ова права остварили према прописима о пензијском и инвалидском осигурању. Према ставу 2. истог члана Закона, својство осигураника може се стећи само по једном основу осигурања.

Дакле, корисник пензије који се поново запосли испуњава услове да буде осигураник по два основа - и по основу тога што је корисник пензије, и по основу запослења. Међутим, ставом 2. јасно је речено да се својство осигураника може стећи само по једном основу.

По којем основу ће се стећи својство осигураника прописано је чланом 21. Закона:

„Ако осигураник из члана 17. овог закона испуњава услове за стицање својства осигураника по више основа осигурања, приоритетни основ осигурања, који искључује друге основе осигурања, утврђује се по следећим приоритетима:

- 1) осигурање по основу запослења или пензије (члан 17. стае 1. тач. 1) до 12) и 22) до 23) овог закона;
- 2) осигурање по основу оснивања привредних друштава, по основу предузетништва, односно по основу самосталног обављања делатности (члан 17. стае 1. тач. 17) до 20) овог закона);
- 3) осигурање по основу бављења пољопривредом (члан 17. стае 1. тачка 21) овог закона);
- 4) осигурање по основу других прописаних основа осигурања (члан 17. став 1. тач. 13) до 16), 24) и 25) овог закона).

Лице које испуњава услов за стицање својства осигураника из члана 17. стае 1. тач. 1) до 12), тач. 17) до 20), као и тач. 22) и 23) овог закона, по више основа осигурања, дужно је да изабере један од основа осигурања по којем ће бити здравствено осигурано, односно по којем ће остваривати права из обавезног здравственог осигурања.

Осигураници из става 1. овог члана права из обавезног здравственог осигурања остварују према приоритетно утврђеном основу осигурања. " Како су осигурање по основу запослења и по основу пензије у истом реду приоритета, следи да се примењује одредба става 2. по којој је лице дужно да изабере један од основа осигурања по којем ће бити здравствено осигурано.

Ни Законом, а ни подзаконским актима, није ближе уређено на који се начин лице изјашњава о избору између више основа осигурања, нити је прописано које надлежне штатуције треба да обавести о своме избору. Док се то, евентуално, не уреди подзаконским актима, или инструкцијама надлежних органа, по нашем мишљењу:

- неопходно је да осигураник послодавцу достави писмену изјаву о избору основа осигурања, како би послодавац могао исправно обрачунати припадајуће порезе и доприносе;
- приликом пријављивања на обавезно социјално осигурање уз пријаву на Обрасцу М треба доставити и изјаву о избору основа осигурања. У случају да је дата изјава да пензионер жели да буде осигуран по основу запослења, онда је неопходно да се осигуранику промени здравствена књижица, како би у случају евентуалне спречености за рад услед болести могао остваривати права из здравственог осигурања.

У зависности од изабраног основа осигурања на зараде овог лица обрачунава се или не обрачунава допринос за здравствено осигурање, јер је обвезник доприноса само обавезно осигурано лице.

Ако је лице изабрало да буде обавезно осигурано по основу пензије, онда није обвезник плаћања доприноса за здравствено осигурање.

Ако је лице изабрало да буде обвезник по основу запослења, онда је обвезник плаћања доприноса за здравствено осигурање. Допринос се плаћа (и на терет запосленог и на терет послодавца) по стопи од 5,15% на основицу коју чини бруто зарада, с тим да основица не може бити нижа од најниже прописане месечне основице нити виша од највише прописане месечне основице.

При избору основа осигурања треба имати у виду то, да према прописима о здравственом осигурању, нека права осигуранику припадају само уколико уредно плаћа допринос за здравствено осигурање. Ту су у питању првенствено права по основу привремене спречености за рад по основу болести. Јасно је да у овом случају запослени не може остварити право на накнаду зараде за време боловања која би се исплаћивала на терет Фонда здравственог осигурања јер ово право остварују лица која су пријављена по основу запослења и која редовно уплаћују здравствени допринос.

Када је у питању накнада за боловање која пада на терет послодавца ситуација је нејасна, имајући у виду чињеницу да лице које је осигураник по основу пензије, од изабраног лекара не може добити потврду о привременој спречености за рад на основу здравствене књижице пензионера, тј. изабрани лекар му не може отворити боловање и дати „дознаке“, које би биле неопходне да му послодавац обрачуна накнаду за време боловања и које би, поред тога, биле неопходне да се правда одсуство са рада.

2.4. Обрачун доприноса за осигурање од незапослености

Према члану 64. став 1. Закона о запошљавању и осигурању за случај незапослености („Службени гласник РС”, бр. 38/2015) „Обавезно осигурање за случај незапослености је део система обавезног социјалног осигурања грађана којим се обезбеђују права за случај незапослености на начелима обавезности, узајамности и солидарности.”

Према члану 2. став 1. поменутог закона „Незапослени, у смислу овог закона јесте лице од 15 година живота до испуњавања услова за пензију, односно најкасније до 65 година живота, способно и одмах спремно да ради, које није засновало радни однос или на други начин остварио право на рад, а које се води на евиденцији незапослених и активно тражи запослење.”

Из претходних одредби јасно је да пензионер који поново заснује радни однос никада не може имати статус незапосленог у смислу Закона о запошљавању и никада неће имати могућност да користи права по основу незапослености, па сходно томе не може да буде обавезно осигуран за

случај незапослености. Према томе, није ни обвезник плаћања доприноса за осигурање за случај незапослености.

3. Обрачун пореза и доприноса на зараде пензионисаних лица

Имајући у виду претходно истакнуто, на зараде пензионера који поново заснује радни однос, обрачун пореза и доприноса зависи од тога који основ здравственог осигурања је то лице изабрало.

Ако је запослени пензионер изабрао да на здравствено осигурање буде осигуран од основу пензије, плаћају се следећи порез и доприноси:

На терет запосленог:

- порез на зараде по стопи од 10%,
- допринос за ПИО по стопи од 14%.

На терет послодавца:

- допринос за ПИО по стопи од 12%.

У овом случају прерачун са нето на бруто врши се по формули:

$$\text{Бруто} = \frac{(\text{Нето} - \text{Упо} \times \text{СП})}{0,76}$$

Бруто = Бруто зарада

Нето = Нето зарада

Упо = Умањење пореске основице (11.604 динара)

СП = Стопа пореза на зараде (10%).

За исплате у 2016. години (Упо = 11.604 и СП = 10%), претходна формула је:

$$(1a) \quad \text{Бруто} = \frac{(\text{Нето} - 1.160,40)}{0,76}$$

Ако запослени остварује зараду вишу од највише основице или нижу од најниже основице, прерачун са нето на бруто врши се по формули:

$$(2) \quad \text{Бруто} = \frac{(\text{Нето} - \text{Упо} \times \text{СП} + \text{СД})}{0,90}$$

Бруто = Бруто зарада;

Нето = Нето зарада;

Упо = Умањење пореске основице (11.604 данара);

Сп = Стопа пореза на зараде (10%).

СД = Износ социјалних доприноса обрачунат на највишу, односно најнижу основицу

Ако је запослени пензионер изабрао да на здравствено осигурање буде осигуран по основу радног односа, плаћају се следећи порез и доприноси:

На терет запосленог:

- порез на зараде по стопи од 10%;
- допринос за ПИО по стопи од 14%;
- допринос за здравство по стопи од 5,15%. На терет послодавца:
- допринос за ПИО по стопи од 12%;
- допринос за здравство по стопи од 5,15%.

У овом случају прерачун са нето на бруто врши се по формули:

$$\text{Бруто} = \frac{(\text{Нето} - \text{Упо} \times \text{СП})}{0,7085}$$

Бруто = Бруто зарада

Нето = Нето зарада

Упо = Умањење пореске основице (11.604 динара)

Сп = Стопа пореза на зараде (10%)

За исплате у 2016. години (Упо = 11.604 и Сп = 10%), претходна формула је:

$$(1a) \quad \text{Бруто} = \frac{(\text{Нето} - 1.160,40)}{0,7085}$$

Ако запослени остварује зараду вишу од највише основице или нижу од најниже основице, прерачун са нето на бруто врши се по формули:

$$(2) \quad \text{Бруто} = \frac{(\text{Нето} - \text{Упо} \times \text{СП} + \text{СД})}{0,90}$$

Где је:

Бруто = Бруто зарада

Нето = Нето зарада

Упо = Умањење пореске основице (11.604 динара)

Сп = Стопа пореза на зараде (10%)

СД = Износ социјалних доприноса обрачунат на највишу, односно најнижу основицу.

4. Примери обрачука зараде и попуњене пријаве ППП ПД

Пример 1

Обрачун пореза и доприноса на зараде пензионисаних приказаћемо на примеру два лица. Лице А се изјаснило да буде здравствено осигурано по основу запослења а лице Б да буде здравствено осигурано по основу пензије. И са једним и са други лицем уговорена је нето зарада од 50.000 динара. Зарада за мај 2016. године у наведеном износу исплаћена је 15.06. 2016. године.

Ред. бр.	ОПИС	Запослени А	Запослени Б
	Прерачун на бруто		
1	Нето зарада	50.000	50.000
2	Бруто зарада	68.934	64.262
3	Основица за социјалне доприносе	68.934	64.262
4	Обрачунати социјални доприноси на терет запосленог:	13.201	8.997
	а. ПИО (3 x 14,0%)	9.651	8.997
	б. Здравство (3 x 5,15%)	3.550	0
5	Основица за порез на зараде (ред. бр. 2 - ред. бр. 5а)	57.330	52.658
5а	Умањење пореске основице	11.604	11.604
6	Порез на зараде (5 x 10%)	5.733	5.266
7	Нето за исплату (2 - 4 - 6)	50.000	50.000
8	Социјални доприноси на терет послодавца:	11.822	7.711
	а. ПИО (3 x 12,0%)	8.272	7.711
	б. Здравство (3 x 5,15%)	3.550	0
9	Укупни доприноси:		
	а. ПИО	17.823	16.708
	б. Здравство	7.200	0

Пре исплате зараде поднета је пореска пријава на Обрасцу ППП ПД.

У наставку дајемо пример попуњавања појединих позиција те пријаве:

Ред. бр.	ОПИС	Запослени А	Запослени Б
1.1.	Врста пријаве	1	
1.2.	Обрачунски период	06 2016 К	
1.4.	Датум плаћања	30 06 2016	
1.7.	Најнижа основица		
3.6.	Шифра врсте прихода	1 09 101 00 0	1 10 101 00 0
3.7.	Број дана	30	30
3.8.	Број сати	176	176
3.8а	Фонд сати	176	176
3.9.	Бруто приход	68.934	64.262
3.10.	Основица за порез	57.330	52.658
3.11.	Порез	5.733	5.266
3.12.	Основица за доприносе	68.934	64.262
3.13.	ПИО	17.923	16.708
3.14.	Здравство	7.100	0
3.15.	Незапосленост	0	0
3.16.	Бенефицирани ПИО	0	0
3.17.	У овом случају у МФП поља се не уносе подаци		

Напомене:

Шифра врсте прихода (ред. бр. 3.6.) формира се тако што:

- Ознака врсте прихода (ОВП) је 101,
- Ознака примаоца прихода (ПП) може бити 09 (пензионер по основу запослења), 10 (пензионер самосталних делатности), 12 (војни пензионер) или 13 (пољопривредни пензионер).

Пример 2

Пензионеру по основу запослења, који је поново засновао радни однос и изјаснио се да је здравствено осигуран по основу пензије, аконтација зараде за мај у бруто износу од 20.000 динара исплаћена је 24. маја 2016. године. Коначна исплата зараде за мај врши се 15. јуна. Укупна месечна бруто зарада износи 40.000 динара.

Ред. бр.	ОПИС	Аконтација	Укупна месечна зарада	Коначна исплата
1	Бруто зарада	20.000	40.000	20.000
2	Основица за социјалне доприносе	21.012	40.000	18.988
3	Обрачунати социјални доприноси на терет запосленог	2.942		2.653
	а. ПИО (2 x 14%)	2.942		2.658
	б. Здравство	0		0
4	Основица за порез на зараде (ред. бр. 1 - ред. бр. 5)	8.396	28.396	20.000
5	Умањење пореске основице	11.604	11.604	0
6	Порез на зараде (4 x 10%)	839,60		2.000
7	Нето за исплату (1 – 3 – 6)	16.218		15.342
8	Социјални доприноси на терет послодавца	2.521		2.279
	а. ПИО (2 x 11,0%, односно 2 x 12%)	2.521		2.279
	б. Здравство	0		0
9	Укупни доприноси:			
	а. ПИО	5.463		4.937
	б. Здравство	0		0

Бруто зарада, основица за социјалне доприносе, умањење пореске основице и основица пореза утврђују се и на месечном нивоу, а део који се односи на коначну исплату утврђује се као разлика месечних износа и износа исплаћених у виду аконтација. На тако утврђене разлике основица за порез и доприносе (основице за коначку исплату) примењују се прописане стопе пореза и доприноса (порез и доприноси приликом коначне исплате не могу се утврдити као разлика пореза и доприноса за цео месец и већ плаћених пореза и доприноса).

У наставку дајемо пример попуњавања појединих позиција пријаве ППП ПД:

Ред. бр.	ОПИС	Аконтација	Коначна исплата
1.1.	Врста пријаве	1	1
1.2.	Обрачунски период	05 2016	05 2016 К
1.4.	Датум плаћања	30 06 2016	30 06 2016
1.7.	Најнижа основица		
3.6.	Шифра врсте прихода	1 09 101 00 0	1 09 101 00 0
3.7.	Број дана		30
3.8.	Број сати		176
3.8а	Фонд сати		176

3.9.	Бруто приход	20.000	40.000
3.10.	Основица за порез	8.396	20.000
3.11.	Порез	839,60	2.000
3.12.	Основица за доприносе	21.012	18.988
3.13.	ПИО	5.228	4.937
3.14.	Здравство	0	0
3.15.	Незапосленост	0	0
3.16.	Бенефицирани ПИО	0	0
3.17.	МФП 1 – Неопорезиви износ искоришћен приликом исплате аконтације (за исту ШВП)		11.604
	МФП 2 – Основица на коју су обрачунати доприноси при аконтацијама (за исту ШВП)		21.012
	МФП 4 – Бруто зарада при исплати аконтације (за исту ШВП)		20.000
	МФП 11 – Неопорезиви износ искоришћен приликом исплате аконтације (за све ШВП)		11.604
	МФП 12 – Основица на коју су обрачунати доприноси при аконтацијама (за све ШВП)		21.012

ОБРАЧУН ПОРЕЗА И ДОПРИНОСА НА ПРЕМИЈЕ ДОБРОВОЉНОГ ЗДРАВСТВЕНОГ ОСИГУРАЊА И ПЕНЗИЈСКИ ДОПРИНОС У ДОБРОВОЉНИ ПЕНЗИЈСКИ ФОНД

1. Увод

Према члану 41. Закона о добровољним пензијским фондовима и пензијским плановима („Службени гласник РС”, бр. 85/05 и 31/11), пензијски допринос у добровољни пензијски фонд може уплаћивати:

- 1) физичко лице, или друго физичко, односно правно лице за рачун физичког лица (када се физичко лице само учлани у добровољни пензијски фонд и само уплаћује додатни пензијски допринос, или уплату врши друго лице за рачун физичког лица);
- 2) организатор, у своје име и за рачун запосленог, односно члана синдиката, у складу са пензијским планом (када послодавац уплаћује додатни пензијски допринос за запослене из својих средстава);
- 3) послодавац, у име и за рачун запосленог, у складу са уговором о чланству између члана добровољног пензијског фонда и друштва за управљање (када се запослени сам учлани у добровољни пензијски фонд, а послодавац врши уплату додатног пензијског доприноса из зараде запосленог).

С обзиром на то да у првом случају уплату додатног пензијског доприноса врши физичко лице самостално на терет својих средстава, у наставку дајемо објашњења у вези са обрачуном и плаћањем додатног пензијског доприноса када се у улози уплатиоца јавља послодавац, било да допринос уплаћује на терет својих средстава, било да уплату врши на терет средстава запосленог (додатни пензијски допринос обуставља и плаћа из зараде запосленог).

Законом о поврзу на двходак грађана („Службени гласник РС", бр. 24/01,... и 5/16 - у даљем тексту: Закон), од опорезивања порезом на зараду, поред изузимања од опорезивања пензијског доприноса у добровољни пензијски фонд, изузета је и премија добровољног здравственог осигурања.

Наиме, према члану 146 Закона, зарадом се не сматрају премија добровољног здравственог осигурања, односно пензијски допринос у добровољни пензијски фонд, које послодавац плаћа за запослене - осигуранике, односно чланове добровољног пензијског фонда, у складу са посебним прописима који уређују наведене области, до износа који је ослобођен од плаћања доприноса, сагласно са законом који уређује обавезно социјално осигурање.

Такође, чланом 21 а став 1. Закона предвиђено је да се порез на зараде не плаћа на:

- 1) премију добровољног здравственог осигурања коју послодавац обуставља и плаћа из зараде запосленог - осигураника укљученог у добровољно здравствено осигурање у земљи, у складу са законима који уређују добровољно здравствено осигурање и актима донетим за спровођење закона¹ и на
- 2) пензијски допринос у добровољни пензијски фонд који послодавац обуставља и плаћа из зараде запосленог-члана добровољног пензијског фонда, по закону који уређује добровољне пензијске фондове и пензијске планове².

Према члану 21а став 2. Закона предвиђено је да укупан износ који може бити предмет ослобођења из става 1. овог члана збирно не може бити већи од 5.420,00 динара месечно.

Чланом 13. став 3. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС", бр. 84/04, ... и 5/16 - у даљем тексту: Закон о социјалним доприносима) прописано је да је основица доприноса (и на терет запосленог и на терет послодавца) износ који представља збир премије за добровољно здравствено осигурање коју послодавац на терет сопствених средстава плаћа за запослене

- осигуранике у складу са прописима који уређују добровољно здравствено осигурање и пензијског доприноса у добровољни пензијски фонд који послодавац на терет сопствених средстава плаћа за запослене
- чланове добровољног пензијског фонда, у складу са прописима који уређују добровољне пензијске фондове и пензијске планове, умањен за износ од 5.501,00 динара³ месечно.

Обрачун пореза и доприноса на премију добровољног здравственог осигурања и пензијски допринос у добровољни пензијски фонд, разликује се у зависности од тога:

- да ли је физичко лице самостално уговорило добровољно здравствено осигурање и/или додатни пензијски допринос, у којем случају премија осигурања, односно додатни пензијски допринос пада на његов терет, а уплату премије, односно доприноса врши послодавац у име и за рачун запосленог,
- или је послодавац, у своје име а за рачун запослених, уговорио додатно здравствено и/или пензијско осигурање и премију осигурања, односно пензијски допринос плаћа на свој терет.

Имајући у виду претходне могућности уговарања додатног пензијског и здравственог осигурања и наведене законске одредбе, можемо закључити да су прописана двојака ослобођења, и то:

1. Законом (члан 146) и Законом о социјалним доприносима (члан 13.) прописано је ослобођење од плаћања пореза и доприноса када послодавац уговара додатно здравствено осигурање и/или додатни пензијски допринос и послодавац их плаћа на терет својих средстава, с тим да уколико су уговорена оба вида додатног добровољног осигурања износ који је ослобођен плаћања пореза и доприноса збирно не може бити већи од 5.501,00 динара месечно.
2. Законом (члан 21а) прописано је још и ослобођење за порез на зараде за случај када запослени сам уговара додатно здравствено и/или пензијско осигурање, па му послодавац из нето зараде обуставља износ премије, односно доприноса који уплаћује организацији код које је осигуран, с тим да уколико је запослени уговорио оба вида додатног добровољног осигурања, износ који је ослобођен плаћања пореза збирно не може бити већи од 5.501,00 динара месечно. Дакле, у овом случају нема ослобођења од плаћања социјалних доприноса.

Напомињемо да прописима није предвиђена обавеза за послодавце да за своје запослене уплаћују додатни пензијски допринос као ни добровољно здравствено осигурање, што значи да послодавци одлучују да ли ће за запослене плаћати додатно осигурање или не. Међутим, уколико је актом послодавца (колективним уговором или уговором о раду) предвиђена

обавеза плаћања додатног пензијског доприноса и/или добровољног здравственог осигурања, послодавац је дужан да поступи у складу са одредбом акта којом је таква обавеза прописана.

I	Добровољно пензијско осигурање	Порез на зараде	Социјални доприноси
1.	Запослени је сам уговорио додатни пензијски допринос (а није уговорио и добровољно здравствено осигурање)		
	На износ до 5.501,00 динара	не плаћа се	плаћају се
	На износ преко 5.501,00 динара	плаћа се	плаћају се
2.	Послодавац је у своје име а за рачун запосленог уговорио додатни пензијски допринос (а није уговорио добровољно здравствено осигурање)		
	На износ до 5.501,00 динара	не плаћа се	не плаћају се
	На износ преко 5.501,00 динара	плаћа се	плаћају се
II	Добровољно здравствено осигурање	Порез на зараде	Социјални доприноси
1.	Запослени је сам уговорио добровољно здравствено осигурање (а није уговорио додатни пензијски допринос)		
	На износ до 5.501,00 динара	не плаћа се	плаћају се
	На износ преко 5.501,00 динара	плаћа се	плаћају се
2.	Послодавац је у своје име а за рачун запосленог уговорио добровољно здравствено осигурање (а није уговорио додатни пензијски допринос)		
	На износ до 5.501,00 динара	не плаћа се	не плаћају се
	На износ преко 5.501,00 динара	плаћа се	плаћају се
III	Добровољно пензијско и здравствено осигурање	Порез на зараде	Социјални доприноси
1.	Запослени је сам уговорио добровољно пензијско и здравствено осигурање		
	На збирни износ до 5.501,00 динара	не плаћа се	плаћају се
	На збирни износ преко 5.501,00 динара	плаћа се	плаћају се
2.	Послодавац је у своје име а за рачун запосленог уговорио добровољно пензијско и здравствено осигурање		
	На збирни износ до 5.501,00 динара	не плаћа се	не плаћају се
	На збирни износ преко 5.501,00 динара	плаћа се	плаћају се

2. Примери обрачуна пореза и доприноса кроз систем обједињене наплате

У наставку дајемо примере обрачуна пореза и доприноса у случају када је истовремено уговорено плаћање добровољног здравственог осигурања и пензијског доприноса у добровољни пензијски фонд. У том смислу можемо разликовати неколико карактеристичних случајева које ћемо објаснити у примерима који следе у наставку.

2.1. Запослени је сам уговорио додатни допринос до неопорезивог износа

Зпослени АА је сам уговорио додатно осигурање у износу од 5.200,00 динара, од чега додатни пензијски допринос износи 2.834,00 динара, а премија добровољног здравственог осигурања 2.366,00 динара (што је у збиру мање од 5.501,00 динара) и о томе је обавестио послодавца, па се премија додатног осигурања обуставља из нето зараде запосленог.

Послодавац запосленом, на име додатног осигурања, обуставља од зараде износ нето премије од 5.200,00 динара. Остварека зарада запосленог према уговору о раду износи 59.920,00 динара (брuto).

У овом случају на укупан износ премије добровољног здравственог осигурања и пензијског доприноса не плаћа се порез на зараде, али се плаћају доприноси као на зараду. Иако је у питању нето износ премије, односно доприноса, он се у пореском смислу сматра бруто износом зараде на коју се не плаћа порез на зараде. Другим речима, износ премије, односно доприноса је само „мера“ пореског ослобођења, па се не врши прерачун са нето на бруто износа премије здравственог осигурања, односно пензијског доприноса.

Дакле, у случају обуставе од зараде ради додатног пензијског и здравственог осигурања, основицу за обрачун доприноса чини остварена зарада по уговору о раду, а основицу за обрачун пореза на зараде чини остварена зарада по уговору о раду умањена за про писано умањење пореске основице (11.604,00 динара) и за премију осигурања (нето) која се обуставља од зараде, с тим да умањење основице по основу нето премије, односно доприноса збирно може износити највише 5.501,00 динара.

Ред. бр.	ОПИС	ИЗНОС
1	2	3
1.	Бруто зарада по уговору о раду	59.920,00
2.	Нето премија додатног осигурања	5.200,00
3.	Умањење пореске основице	11.604,00
4.	Основица за порез на зараде (ред. бр. 1 – ред. бр. 2 – ред. бр. 3)	43.116,00
5.	Основица за социјалне доприносе (= ред. бр. 1)	59.920,00
6.	Социјални доприноси на терет запосленог (ред. бр. 5 x 19,9%)	11.924,08
7.	Порез на зараде (ред. бр. 4 x 10%)	4.311,60
8.	Обрачунати нето (ред. бр. 1 – ред. бр. 6 – ред. бр. 7)	43.684,32
9.	Обустава из нето зараде на име пре- мије осигурања	5.200,00
10.	Нето за исплату (ред. бр. 8 – ред. бр. 9)	38.484,32
11.	Социјални доприноси на терет по- слодавца (ред. бр. 5 x 17,9%)	10.725,68

Књижење

Ред. бр.	Рачун		Опис	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1)	520		Трошкови зарада и накнада (брuto)	59.920,00	
		450	Обавезе за нето зараде и накнаде зарада, осим накнада зарада које се рефундирају		43.684,32
		451	Обавезе за порез на зараде и накнаде зарада на терет запосленог		4.311,60
		452	Обавезе за доприносе на зараде и накнаде зарада на терет запосленог		11.924,08
	521		Трошкови пореза и доприноса на зараде и накнаде зарада на терет послодавца	10.725,68	
		453	Обавезе за порез и доприносе на зараде и накнаде зарада на терет послодавца		10.725,68
	450		Обавезе за нето зараде и накнаде зарада, осим накнада зарада које се рефундирају	5.200,00	
		469 2	Остале обавезе (обустава из зараде на име премије коју је уговорио запослени)		5.200,00
– по обрачуну зараде					
2)	450		Обавезе за нето зараде и накнаде зарада, осим накнада зарада које се рефундирају	38.484,32	
		451	Обавезе за порез на зараде и накнаде зарада на терет запосленог	4.311,60	
		452	Обавезе за доприносе на зараде и накнаде зарада на терет запосленог	11.924,08	
		453	Обавезе за порез и доприносе на зараде и накнаде зарада на терет послодавца	10.725,68	
		469 2	Остале обавезе (обустава из зараде на име премије коју је уговорио запослени)	5.200,00	
		241	Текући рачун		70.645,76
– исплата зараде и уплата пореза и доприноса					

Објашњење:

Премија коју је уговорио запослени исказује се преко рачуна 469 у нето износу (450/469), а приликом исплате зараде износ са рачуна 469 затвара се преко текућег рачуна (уплата премије).

У наставку дајемо пример попуњавања појединих позиција Обрасца ППП ПД.

Ред. бр.	ОПИС	АА
1.1.	Врста пријаве	1
1.2.	Обрачунски период	05 2016 К
1.4.	Датум плаћања	31 05 2016
1.7.	Најнижа основица	
3.6.	Шифра врсте прихода	1 01 101 00 0
3.7.	Број дана	31
3.8.	Број сати	176
3.8а	Фонд сати	176
3.9.	Бруто приход	59.920,00
3.10.	Основица за порез	43.116,00
3.11.	Порез	4.311,60
3.12.	Основица за доприносе	59.920,00
3.13.	ПИО	15.579,20
3.14.	Здравство	6.171,76
3.15.	Незапосленост	898,80
3.16.	Бенефицирани ПИО	0,00
3.17.	МФП 6	5.200,00

Објашњење:

У поље МФП 6 уписује се износ од 5.200,00 динара, који представља износ плаћеног доприноса у добровољни пензијски фонд и плаћене премије добровољног здравственог осигурања из зараде запосленог, а највише до прогнаних 5.501,00 динара.

У поље 3.9 - Бруто приход, уписује се износ бруто зараде. У поље 3.10 Основица за порез уписује се износ бруто зараде умањен за неопорезиви износ од 11.604,00 динара и неопорезиви износ уплаћен у добровољни пензијски фонд, односно на име премије здравственог осигурања ($59.920,00 - 11.604,00 - 5.200,00 = 43.116,00$). Дакле, пореска основица се поред прописаног пореског ослобођења од 11.604,00 динара умањује и за податак у МФП 6, односно за 5.200,00 динара.

2.2. Запослени је сам уговорио додатни допринос преко неопорезивог износа

Пример

Запослени ББ је сам уговорио додатно здравствено осигурање у износу од 4.000,00 динара и додатни пензијски допринос у износу од 5.000,00 динара (што је појединачно ниже од 5.501,00 динара, али у збиру даје 9.000,00 динара и прелази овај износ) и отоме је обавестио послодавца, па се премија додатног осигурања обуставља из нето зараде запосленог.

Послодавац запосленом, на име додатног осигурања, обуставља од зараде износ нето премије од 9.000,00 динара. Остварена зарада запосленог према уговору о раду износи 59.920,00 динара (брuto).

У овом случају на збирни износ премије до 5.501,00 динара не плаћа се порез на зараде, али се плаћају доприноси као на зараду. На износ преко 5.501,00 динара (у примеру је то износ од 3.499,00 динара нето) плаћа се и порез на зараде и доприноси као на зараде. Како у овом случају додатни пензијски допринос и премија здравственог осигурања падају на терет запосленог, овај износ је већ садржан у уговореној заради и не треба га посебно укључивати у зараду, односно вршити прерачун са нето на брuto износ премије осигурања.

Као и у претходном примеру, у случају обуставе од зараде ради премије додатног пензијског и здравственог осигурања у износу који је већи од неопорезивог, основицу за обрачун доприноса чини остварена зарада по уговору о раду, а основицу за обрачун пореза на зараде чини остварена зарада по уговору о раду умањена за прописано умањење пореске основице (11.604,00 динара) и за премију осигурања (нето) која се обуставља од зараде, с тим да умањење основице по основу нето премије може износити највише 5.501,00 динара.

Ред. бр.	ОПИС	ИЗНОС
1	2	3
1.	бруто зарада по уговору о раду	59.920,00
2.	Нето премија додатног осигурања која је ослобођена пореза	5.501,00
3.	Умањење пореске основице	11.604,00
4.	Основица за порез на зараде (ред. бр. 1 – ред. бр. 2 – ред. бр. 3)	42.815,00
5.	Основица за социјалне доприносе (= ред. бр. 1)	59.920,00
6.	Социјални доприноси на терет запосленог (ред. бр. 5 x 19,9%)	11.924,08
7.	Порез на зараде (ред. бр. 4 x 10%)	4.281,50
8.	Обрачунати нето (ред. бр. 1 – ред. бр. 6 – ред. бр. 7)	43.714,42
9.	Обустава из нето зараде на име премије осигурања	9.000,00
10.	Нето за исплату (ред. бр. 8 – ред. бр. 9)	34.714,42
11.	Социјални доприноси на терет послодавца (ред. бр. 5 x 17,9%)	10.725,68

Књижење:

Ред. бр.	Рачун		Опис	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1)	520		Трошкови зарада и накнада (бруто)	59.920,00	
		450	Обавезе за нето зараде и накнаде зарада, осим накнада зарада које се рефундирају		43.714,42
		451	Обавезе за порез на зараде и накнаде зарада на терет запосленог		4.281,50
		452	Обавезе за доприносе на зараде и накнаде зарада на терет запосленог		11.924,08
	521		Трошкови пореза и доприноса на зараде и накнаде зарада на терет послодавца	10.725,68	
		453	Обавезе за порез и доприносе на зараде и накнаде зарада на терет послодавца		10.725,68

	450		Обавезе за нето зараде и накнаде зарада, осим накнада зарада које се рефундирају	9.000,00	
		469 2	Остале обавезе (обустава из зараде на име премије коју је уговорио запослени)		9.000,00
– по обрачуну зараде					
2)	450		Обавезе за нето зараде и накнаде зарада, осим накнада зарада које се рефундирају	34.714,42	
	451		Обавезе за порез на зараде и накнаде зарада на терет запосленог	4.281,50	
	452		Обавезе за доприносе на зараде и накнаде зарада на терет запосленог	11.924,08	
	453		Обавезе за порез и доприносе на зараде и накнаде зарада на терет послодавца	10.725,68	
	469 2		Остале обавезе (обустава из зараде на име премије коју је уговорио запослени)	9.000,00	
		241	Текући рачун		70.645,68
– исплата зараде и уплата пореза и доприноса					

Објашњење:

Премија коју је уговорио запослени исказује се преко рачуна 469 у нето износу (450/469) а пршшком исплате зараде износ са рачуна 469 се затвара преко текућег рачуна (уплата премије).

Образац ППП-ПД

Ред. бр.	ОПИС	ББ
1.1.	Врста пријаве	1
1.2.	Обрачунски период	05 2016 K
1.4.	Датум плаћања	31 05 2016
1.7.	Најнижа основица	
3.6.	Шифра врсте прихода	1 01 101 00 0
3.7.	Број дана	31
3.8.	Број сати	176
3.8а	Фонд сати	176
3.9.	Бруто приход	59.920,00
3.10.	Основица за порез	42.815,00
3.11.	Порез	4.281,50
3.12.	Основица за доприносе	59.920,00

3.13.	ПИО	15.579,20
3.14.	Здравство	6.171,76
3.15.	Незапосленост	898,80
3.16.	Бенефицирани ПИО	0
3.17.	МФП 6	5.501,00

Објашњење:

У поље МФП 6 уписује се износ износ плаћеног доприноса у добровољни пензијски фонд и плаћене премије добровољног здравственог осигурања из зараде запосленог, а највише до прописаних 5.501,00 динара.

У поље 3.9 - Бруто приход, уписује се износ бруто зараде. У поље 3.10 Основица за порез уписује се износ бруто зараде умањен за неопорезиви износ од 11.604,00 динара и неопорезиви износ уплаћен у добровољни пензијски фонд, односно на име премије здравственог осигурања (59.920,00 - 11.604,00 - 5.501,00 = 42.815,00). Дакле, пореска основица се, поред прописаног пореског ослобођења од 11.604,00 динара, умањује и за податак у МФП 6, односно за 5.501,00 динара.

У случају да је пре коначне исплате зараде послодавац вршио исплату аконтације зараде, а при коначној исплати зараде обуставља се уплата за добровољно осигурање, Образац ППП ПД био би попуњен на следећи начин:

Ред. бр.	ОПИС	Аконтација зараде	Коначна исплата
1.1.	Врста пријаве	1	1
1.2.	Обрачунски период	05 2016	05 2016 К
1.4.	Датум плаћања	15 05 2016	31 05 2016
1.7.	Најнижа основица		

3.6.	Шифра врсте прихода	1 01 101 00 0	1 01 101 00 0
3.7.	Број дана		31
3.8.	Број сати		176
3.8a	Фонд сати		176
3.9.	Бруто приход	26.000	33.920,00
3.10.	Основица за порез	25.000	17.815,00
3.11.	Порез	2.500	1.781,50
3.12.	Основица за доприносе	26.000	33.920,00
3.13.	ПИО	6.760	8.819,20
3.14.	Здравство	2.678	3.493,76
3.15.	Незапосленост	390	508,80
3.16.	Бенефицирани ПИО	0	0,00
3.17.	МФП 1		1.000
3.17.	МФП 2		26.000
3.17.	МФП 4		26.000
3.17.	МФП 6		5.501
3.17.	МФП 11		1.000
3.17.	МФП 12		26.000

Напомене:

У примеру код исплате аконтације искоришћено је умањење пореске основице од 1.000,00 динара, тако да је основица пореза 25.000,00 (бруто зарада умањена за 1.000 динара).

Како прописано пореско ослобођење код пореза на зараде износи 11.604, код коначне исплате коришћено је умањење пореске основице од 10.604 динара, па основица за порез у коначној исплати износи 23.316 динара (33.920 - 10.604), умањено за неопорезиви износ премије добровољног ПИО и здравственог осигурања од 5.501 динара, што даје износ пореске основице од 17.815 динара.

2.3. Послодавац је уговорио додатни допринос до неопорезивог износа

Пример

Додатно осигурање до износа од 5.501,00 динара (на пример, додатно пензијско осигурање у износу од 3.000,00 динара и додатно здравствено осигурање у износу од 2.000,00 динара у збиру дају 5.000,00 динара, што је мање од износа прописаног пореског ослобођења) послодавац је уговорио у своје име на свој терет уплаћује за запосленог.

На овакву исплату не обрачунавају се ни порез на зараду, ни социјални доприноси. Како ово примање не представља зараду, књижи се на терет рачуна 552 - Трошкови премије осигурања.

Књижење

Рачун		Опис	Износ	
дугује	потражује		дугује	потражује
552		Трошкови премије осигурања	5.000,00	
	241	Текући рачун		5.000,00
– за уплату премије осигурања				

Објашњење:

Како је уговорено додатно осигурање у збирном износу од 5.000,00 динара, што је мање од неопорезивог износа од 5.501 динара, а уговорио га је послодавац у своје име а за рачун запосленог, нема обрачуна пореза и доприноса, тако да се износ од 5.000 динара и не уноси у Образац ППП ПД.

2.4. Послодавац је уговорио додатни допринос преко небпорезивог износа

Пример:

Послодавац за запосленог, на име додатног пензијског осигурања, уплаћује износ од 5.000,00 динара, а на име додатног здравственог осигурања износ од 4.000 динара нето (иако ови износи појединачно не прелазе износ од 5.501,00 динара, збир ових износа који даје 9.000,00 динара већи је од прописаног неопорезивог износа). Премија је уплаћена обуставом из зараде запосленог. По уговору о раду зарада (брuto) запосленог износи 59.920,00 динара.

У овом случају исплаћена премија дели се на два дела: на износ до 5.501,00 динара и износ преко 5.501,00 динара.

Назбирни износ до 5.501,00 динара необрачунавају се порез и доприноси. Као што смо већ истакли, овај део премије књижи се на терет рачуна 552. На збирни износ преко 5.501,00 динара (у примеру је то износ од 3.499,00 динара нето) плаћа се порез на зараде и доприноси као на зараде. Овај износ укључује се у зараде запослених и обуставља из зараде. Како у овом

спучају додатни пензијски допринос и премија здравственогосигурања падају на терет послодавца, овај износ није садржан у уговореној заради. То значи да се овај износ, пошто је реч о нето износу, да би се укључио у бруто зараду, мора прерачунати на бруто износ.

Прерачун нето премије која се укључује у зараду врши се применом формуле $\text{Бруто} = \text{Нето} / 0,701$ јер је уговорена зарада виша од најниже, а нижа од највише основице за обрачун социјалних доприноса.

У случају да је уговорена зарада нижа од најниже, односно виша од највише основице за обрачун социјалних доприноса, прерачун нето премије осигурања која се укључује у зараду у бруто износу извршио би се применом формуле $\text{Бруто} = \text{Нето} / 0,9$

Ред. бр.	ОПИС	ИЗНОС
1	2	3
1.	Бруто зарада по уговору о раду	59.920,00
2.	Нето премија додатног осигурања (укупна)	9.000,00
3.	Неопорезиви износ (нето)	5.501,00
4.	Нето премија која се укључује у зараду (ред. бр. 2 – ред. бр. 3)	3.499,00
5.	Бруто премија која се укључује у зараду (ред. бр. 4/0,701)	4.991,44
6.	Увећана бруто зарада (ред. бр. 1 + ред. бр. 5)	64.911,44
7.	Умањење пореске основице	11.604,00
8.	Основица за порез на зараде (ред. бр. 6 – ред. бр. 7)	53.307,44
9.	Основица за социјалне доприносе (= ред. бр. 6)	64.911,44
10.	Социјални доприноси на терет запосленог (ред. бр. 9 x 19,9%)	12.917,38
11.	Порез на зараде (ред. бр. 8 x 10%)	5.330,74
12.	Обрачунати нето (ред. бр. 6 – ред. бр. 10 – ред. бр. 11)	46.663,32
13.	Обустава из нето на име премије осигурања	3.499,00
14.	Нето за исплату (ред. бр. 12 – ред. бр. 13)	43.164,32
15.	Социјални доприноси на терет запосленог (ред. бр. 9 x 17,9%)	11.619,15

Књижење:

Ред. бр.	Рачун		О п и с	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1)	552		Трошкови премије осигурања	5.501,00	
		241	Текући рачун		5.501,00
– за уплату премије осигурања					
2)	520		Трошкови зарада и накнада (брutto)	64.911,44	
		450	Обавезе за нето зараде и накнаде зарада, осим накнада зарада које се рефундирају		46.663,32
		451	Обавезе за порез на зараде и накнаде зарада на терет запосленог		5.330,74
		452	Обавезе за доприносе на зараде и накнаде зарада на терет запосленог		12.917,32
	521		Трошкови пореза и доприноса на зараде и накнаде зарада на терет послодавца	11.619,15	
		453	Обавезе за порез и доприносе на зараде и накнаде зарада на терет послодавца		11.619,15
	450		Обавезе за нето зараде и накнаде зарада, осим накнада зарада које се рефундирају	3.499,00	
		469 1	Остале обавезе (обустава из зараде на име премије коју је уговорио послодавац)		3.499,00
– по обрачуна зараде					
3)	450		Обавезе за нето зараде и накнаде зарада, осим накнада зарада које се рефундирају	43.164,32	
		451	Обавезе за порез на зараде и накнаде зарада на терет запосленог	5.330,74	
		452	Обавезе за доприносе на зараде и накнаде зарада на терет запосленог	12.917,38	
		453	Обавезе за порез и доприносе на зараде и накнаде зарада на терет послодавца	11.619,15	
		469 1	Остале обавезе (обустава из зараде на име премије коју је уговорио послодавац)	3.499,00	
		241	Текући рачун		76.530,59
– исплата зараде и уплата пореза и доприноса					

Образац ППП-ПД

Ред. бр.	ОПИС	Код послодавца Б
1.1.	Врста пријаве	1
1.2.	Обрачунски период	05 2016 К
1.4.	Датум плаћања	31 05 2016
1.7.	Најнижа основица	
3.6.	Шифра врсте прихода	1 01 101 00 0
3.7.	Број дана	31
3.8.	Број сати	176
3.8а	Фонд сати	176
3.9.	Бруто приход	64.911,44
3.10.	Основица за порез	53.307,44
3.11.	Порез	5.330,74
3.12.	Основица за доприносе	64.911,44
3.13.	ПИО	16.876,97
3.14.	Здравство	6.685,88
3.15.	Незапосленост	973,67
3.16.	Бенефицирани ПИО	0,00
3.17.	МФП 6	

Објашњење:

У случају када послодавац ове доприносе плаћа на терет сопствених средстава за запосленог осигураника укљученог у добровољно здравствено осигурање у земљи, односно члана добровољног пензијског фонда, не плаћају се доприноси за обавезно социјално осигурање до укупног износа који збирно не може бити већи од прописаног износа. Тада се МФП 6 не попуњава, а у поље 3.9 Бруто приход уписује се збир износа бруто зараде запосленог и износа уплаћеног у добровољни пензијски фонд, односно на име премије добровољног здравственог осигурања преко прописаног неопорезивог износа.

Дакле, у овом случају се у поље 3.9 Бруто приход уписује износ од 64.911,44 динара, односно збир бруто прихода од 59.920,00 динара и износа од 4.991,44 динара који је послодавац на терет сопствених средстава за запосленог уплатио у добровољни пензијски фонд преко неопорезивог износа ($9.000,00 - 5.501,00 = 3.499,000/0,701=4.991,44$), а поље МФП 6 се не попуњава.

2.5. Послодавац је уговорио додатни допринос а и сам запослени је уговорио додатни допринос

Пример

Додатно здравствено осигурање преко износа од 5.501,00 динара послодавац је уговорио у своје име и уплаћује за запосленог. Истовремено, и запослени је уговорио додатни пензијски допринос преко износа од 5.501,00 динара и о томе обавестио послодавца.

Послодавац за запосленог, на име додатног здравственог осигурања, уплаћује износ од 6.591,00 динара нето. Премија је уплаћена обуставом из зараде запосленог. По уговору о раду зарада (брuto) запосленог износи 59.920,00 динара.

Независно од послодавца запослени је уговорио додатни пензијски допринос у износу од 7.000,00 динара и обавестио је послодавца да му тај износ обуставља од зараде и уплаћује добровољном пензијском фонду. По нашем мишљењу, у овом примеру стекли су се услови за двојако пореско ослобођење⁴

1. Износ премије здравственог осигурања до 5.501,00 динара који је уговорио послодавац не сматра се зарадом и не обрачунавају се порези и доприноси.

Износ преко тог (1.090,00 динара) увећава зараду која је утврђена уговором о раду;

2. Основица пореза на зараде умањује се за 5.501,00 динара по основу пензијског доприноса који је уговорио сам запослени (умањење основице пореза на зараде лимитирано је на износ од 5.501,00 динара).

Ред. бр.	ОПИС	ИЗНОС
1	2	3
1.	Бруто зарада по уговору о раду	59.920,00
2.	Нето премија додатног осигурања (укупна) – коју је уговорио послодавац	6.591,00
3.	Неопорезиви износ премије коју је уговорио послодавац (нето)	5.501,00
4.	Нето премија која се укључује у зараду (ред. бр. 2 – ред. бр. 3)	1.090,00
5.	Бруто премија која се укључује у зараду (ред. бр. 4/0,701)	1.554,92

6.	Увећана бруто зарада (1 + 5)	61.474,92
7.	Умањење пореске основице	11.604,00
7а	Умањење пореске основице по основу премије коју је уговорио запослени	5.501,00
8.	Основица за порез на зараде (ред. бр. 6 – ред. бр. 7 – ред. бр. 7а)	44.369,92
9.	Основица за социјалне доприносе (= ред. бр. 6)	61.474,92
10.	Социјални доприноси на терет запосленог (ред. бр. 9 x 19,9%)	12.233,51
11.	Порез на зараде (8 x 10%)	4.436,99
12.	Обрачунати нето (6–10–11)	44.804,42
13.	Обустава из нето на име премије осигурања коју је уговорио послодавац	1.090,00
13а	Обустава из нето на име премије осигурања коју је уговорио запослени	7.000,00
14.	Нето за исплату (12–13–13а)	36.714,42
15.	Социјални доприноси на терет послодавца (9 x 17,9%)	11.004,01

Књижење

Ред. бр.	Рачун		Опис	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1)	552		Трошкови премије осигурања	5.501,00	
		241	Текући рачун		5.501,00
– за уплату премије осигурања					
2)	520		Трошкови зарада и накнада (брutto)	61.474,92	
		450	Обавезе за нето зараде и накнаде зарада, осим накнада зарада које се рефундирају		44.804,42
		451	Обавезе за порез на зараде и накнаде зарада на терет запосленог		4.436,99
		452	Обавезе за доприносе на зараде и накнаде зарада на терет запосленог		12.233,51
	521		Трошкови пореза и доприноса на зараде и накнаде зарада на терет послодавца	11.004,01	
		453	Обавезе за порез и доприносе на зараде и накнаде зарада на терет послодавца		11.004,01
	450		Обавезе за нето зараде и накнаде зарада, осим накнада зарада које се рефундирају	8.090,00	
		469 1	Остале обавезе (обустава из зараде на име премије коју је уговорио послодавац)		1.090,00
		469 2	Остале обавезе (обустава из зараде на име премије коју је уговорио запослени)		7.000,00
– по обрачуну зараде					
3)	450		Обавезе за нето зараде и накнаде зарада, осим накнада зарада које се рефундирају	36.714,42	
	451		Обавезе за порез на зараде и накнаде зарада на терет запосленог	4.436,99	
	452		Обавезе за доприносе на зараде и накнаде зарада на терет запосленог	12.233,51	

453		Обавезе за порез и доприносе на зараде и накнаде зарада на терет послодавца	11.004,01	
469 1		Остале обавезе (обустава из зараде на име премије коју је уговорио послодавац)	1.090,00	
469 2		Остале обавезе (обустава из зараде на име премије коју је уговорио запослени)	7.000,00	
	241	Текући рачун		72.478,93

– исплата зараде и уплата пореза и доприноса

Образац ППП-ПД

Ред. бр.	ОПИС	Код послодавца Б
1.1.	Врста пријаве	1
1.2.	Обрачунски период	05 2016 К
1.4.	Датум плаћања	31 05 2016
1.7.	Најнижа основица	
3.6.	Шифра врсте прихода	1 01 101 00 0
3.7.	Број дана	31
3.8.	Број сати	176
3.8а	Фонд сати	176
3.9.	Бруто приход	61.474,92
3.10.	Основица за порез	44.369,92
3.11.	Порез	4.436,99
3.12.	Основица за доприносе	61.474,92
3.13.	ПИО	15.983,92
3.14.	Здравство	6.331,92
3.15.	Незапосленост	922,12
3.16.	Бенефицирани ПИО	0
3.17.	МФП 6	5.501,00

Објашњење:

У Обрасцу ППП-ПД премија добровољног ПИО исказује се само по основу премије осигурања коју уговора сам запослени и која му се обуставља из зараде. По основу премије коју послодавац уговара и уплаћује за запосленог не исказује се умањење пореске основице, јер се премија до износа пореског ослобођења и не исказује као зарада. То значи да се у поље МФП 6 уписује само износ плаћеног доприноса у добровољни пензијски фонд и плаћене премије добровољног здравственог осигурања из зараде запосленог за део премије коју је уговорио сам запослени, а највише до прописаних 5.501,00 динара. Неопорезиви износ премије коју је уговорио послодавац на терет сопствених средстава не исказује се у пољу МФП 6.

У поље 3.9 Бруто приход уписује се збир износа бруто зараде запосленог и износа који послодавац уплаћује у добровољни пензијски фонд, односно на име премије добровољног здравственог осигурања преко прописаног неопорезивог износа, одаосно износ од 61.474,92 (59.920,00+1.554,00). Износ од 1.554,00 динара који је послодавац на терет сопствених средстава за запосленог уплатио у добровољни пензијски фонд преко неопорезивог износа, добијен је на следећи начин: $6.591,00 - 5.501,00 = 1.090,00$ / $0,701 = 1.554,00$. У поље 3.10 Основица за порез уписује се износ бруто зараде умањен за неопорезиви износ од 11.604,00 динара и неопорезиви износ уплаћен у добровољни пензијски фонд, односно на име премије здравственог осигурања ($61.474,92 - 11.604,00 - 5.501,00 = 44.369,92$). Дакле, пореска основица се, поред прописаног пореског ослобођења од 11.604,00 динара, умањује и за податак у МФП 6, односно за 5.501,00 динар.

3. Порески третман према Закону о порезу на добит правних лица

У претходким годинама постојала је дилема да ли се расходи по основу премија добровољног пензијског осигурања признају као расход у пореском билансу. По неким тумачењима премије добровољног пензијског осигурања сматране су расходима који нису у сврху обављања делатности и да као такви не треба да буду признати као расход у пореском билансу. Наш став је и тада био да ове расходе у целини треба признати у пореском билансу, јер они, у суштини, са становишта послодавца, представљају трошкове зарада запослених.

У вези са наведеним питањем дато је тумачење Министарства финансија бр. 413-00-1114/2010-04 од 25.5.2010. године, које смо објавили у „Привреденом саветнику“ бр. 13/2010, на страни 189, по којем се трошкови премија добровољног додатног пензијског осигурања, односно уплате доприноса у добровољне пензијске фондове признају као расход у сврхе утврђивања пореза на добит правних лица, а део поменутог мишљења гласи:

„По члану 119. став 1. Закона о раду, послодавац је дужан да запосленца исплати, у складу са општим актом: отпремницу при одласку у пензију, накнаду трошкова погребних услуга у случају смрти запосленог или члана његове уже породице, накнаду штете због повреде на раду или професионалног обољења, при чему је, ставом 5. истог члана, прописано да послодавац може запосленца утађивати премију за добровољно додатно пензијско осигурање, колективно осигурање од последица незгода и

колективно осигурање за случај тежих болести и хируршких штервенција, а у циљу спровођења квалитетне додатне социјалне заштите.

Према члану 43. Правилника о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике („Службени гласник РС”, бр. 114/06, 119/08, 9/09 и 4/10), на рачуну 552 - Трошкови премија осигурања, исказују се трошкови премија осигурања, осим премија по основу осигурања живота запослети.

Имајући у виду наведено, сматрамо да би издатке које обвезник - послодавац има по основу уплате премије за добровољно додатно пензијско осигурање, односно уплате доприноса у ДПФ за своје запослене, а који су реализовани у складу са општим актом обвезника и евидентирани у његовим пословним књигама у складу са прописима о рачуноводству и ревизији и МРС, односно МСФИ, требало признати као расход у пореском билансу."

Из цитираног мишљења следи да се уплате премија за добровољно пензијско осигурање, односно уплате доприноса у добровољни пензијски фонд, и у делу који се исказује као зарада и у делу који се исказује на рачуну 552, признаје као расход у пореском билансу.

ОЛАКШИЦЕ ПРИЛИКОМ ЗАПОШЉАВАЊА НОВИХ РАДНИКА У СКЛАДУ СА ПРОПИСИМА О ПОРЕЗУ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА И ДОПРИНОСИМА ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

1. Олакшице за новозапослена лица која се примењују од 1. јануара 2016. године са правом на повраћај 75% плаћених пореза и доприноса

Од 1. јануара 2016. године примењују се нове одредбе члана 21 д Закона о порезу на доходак грађана (у даљем тексту: ЗПДГ) и члана 45в Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање (у даљем тексту: ЗДОСО) којим се уређују олакшице за запошљавање нових радника код микро и малих правних лица и код предузетника, при чему се предузетником сматра лице које је уписано у регистар код надлежног органа, односно организације.

Послодавац - правно лице које се у складу са Законом о рачуноводству разврстава у микро и мала правна лица, као и предузетник који заснује радни однос са најмање два нова лица, има право на повраћај 75% плаћеног пореза и социјалних доприноса на зараду (на терет запосленог и на терет

послодавца) за новозапослена лица. Олакшице се примењују закључно са 31. децембром 2017. године.

Новозапосленим лицем сматра се лице са којим је послодавац закључио уговор о раду, које је пријавио на обавезно социјално осигурање у Централни регистар обавезног социјалног осигурања и које је било без прекида пријављено као незапослено најмање шест месеци, а лице које се сматра приправником најмање три месеца.

Новозапосленим лицем не сматра се лице које је пре заснивања радног односа било запослено код послодавца које је повезано лице са послодавцем код кога заснива радни однос, односно код послодавца који би, да није престао да постоји, био повезано лице са послодавцем код кога новозапослено лице заснива радни однос, независно од тога да ли је постојао прекид радног односа.

Послодавац који од 1. јануара 2016. године заснује радни однос са једним новозапосленим, па у наредном периоду заснује радни однос са другим новозапосленим лицем, пореску олакшицу и олакшицу за социјалне доприносе може да користи за првог новозапосленог, тек по заснивању радног односа са другим новозапосленим лицем, јер тек тада стиче услов за коришћење олакшица, с тим да има право на повраћај дела плаћеног пореза и доприноса за првог новозапосленог за зараду коју је том лицу исплатио за месец у којем је стекао услов за коришћење олакшица.

Олакшице по основу пореза и доприноса послодавац може да оствари ако заснивањем радног односа са новозапосленим лицем повећава број запослених најмање за два у односу на број запослених 31. октобра 2015. године.

Послодавац је 1. априла 2016. године запослио једно лице и повећао број запослених у односу на 31. октобар 2015. године. Друго лице запослено је 15. маја 2016. године. Право на повраћај дела плаћених пореза и доприноса за прво новозапослено лице може да оствари почев од исплате зараде за месец мај. За друго новозапослено лице олакшицу такође користи почев од исплате за мај. По нашем мишљењу, за месец мај за првозапосленог користи се пуна олакшица, без обзира на то што је услов испуњен средином месеца. Другим речима, са коришћењем олакшице почиње се приликом исплате зараде 31. месеца у којем је испуњен услов за њену примену, независно од тога на који датум у месецу је испуњен услов.

Послодавац је 1. априла 2016. године запослио једно лице и повећао број запослених у односу на 31. октобар 2015. године. Друго лице запослено је 1. маја 2016. године. Право на повраћај дела плаћених пореза и доприноса за прво новозапослено лице може да оствари почев од исплате зараде за месец мај. За друго новозапослено лице олакшицу такође користи почев од

исплате за мај. Зараду за мај 2016. године послодавац исплаћује 31. маја, када је већ испуњен услов за примену олакшице. Међутим, за првозапосленог се не примењује олакшица приликом исплате зараде за април, јер је законом прописано да се олакшица примењују на зараду остварену 3А месец у којем су испуњени услови (а не за зараде које се исплаћују после испуњавања услова). Уколико послодавац у периоду од 31. октобра до 31. децембра 2015. године повећа број запослених у односу на број запослених 31. октобра 2015. године, олакшице за новозапослене са којима је засновао рад-ни однос од 1.јануара 2016. године може да користи почев од месеца у којем је стекао право на олакшице.

Послодавац 31. октобра има 10 запослених. Првог децембра запослио је 2 нова лица. За њих нема право на олакшице по члану 21 д Закона (али може имати по члану 21 в Закона). Првог априла запослио је још два нова лица. За новбзапослена лица у априлу стиче право на повраћај дела плаћених пореза и доприноса.

Уколико је послодавац у периоду од 31. октобра до 31. децембра 2015. године смањio број запослених у односу на број запослених 31. октобра 2015. године, олакшице за новозапослене са којима је засновао радни однос и повећао број запослених у односу на број који би био да није смањio број запослених у периоду од 31. октобра 2015. године до 31. децембра 2015. године, може да користи почев од месеца у којем је стекао услов за коришћење олакшица.

На дан 31. октобра 2015. године послодавац је имао 10 запослених. У новембру и децембру 2 запослена су дала отказ, па је смањен број запослених (8 запослених). Послодавац је 1. марта запослио 2 нова лица и има 10 запослених, колико је имао и 31. октобра, па нема повећања броја запослених и за њих нема право на олакшице. Првог маја запослио је још два нова лица. За ова лица има право на олакшице. почев од исплате зарада за месец мај.

Олакшице по основу пореза и доприноса може да користи и послодавац који започне обављање делатности после 31. октобра 2015. године. Повраћај плаћених пореза и доприноса врши се у складу са Законом о пореском поступку и пореској администрацији, у року од 15 дана од дана подношења захтева надлежном пореском органу.

За новозапослене који користе олакшшгу по члану 21 д Закона прописане су нове пшфре олакшица (ОЛ) у шифрама врсте прихода у Правилнику о пореској при-јави за порез по одбитку. У „Привредном саветнику", бр. 6/2016, на стр. 174. дат је каталог врсте прихода.

Послодавац који за одређено лице користи било коју врсту подстицаја у складу са одговарајућим прописом, осим у складу са Законом о доприносима за обавезно социјално осигурање која се односи на исту врсту олакшица, по основу заснивања радног односа са тим лицем нема право да за то лице оствари олакшице по основу пореза и социјалних доприноса прогнане чл. 21д и 45в.

Међутим, послодавац који за раније новозапослене користи пореске олакшице по члану 21в Закона, може за новозапослене од 1. јануара 2016. године користити олакшице по члану 21д, тј. могуће је да један исти послодавац за раније новозапослене користи раније прописане олакшице а за нове новозапослене нову олакшицу.

Пореску олакшицу и олакшице по основу социјалних доприноса не могу остварити државни органи и организације, јавне агенције, јавна предузећа, јавне службе и други директни или индиректни буџетски корисници, односно корисници јавних средстава.

Послодавац (микро, мало правно лице, односно предузетник) који заснује радни однос са новозапосленим лицима од 1. јануара 2016. године, може се одредити да ли ће користити олакшице по основу пореза и доприноса по одредбама члана 21в ЗПДГ и члана 45. ЗДОСО (зависно од броја новозапослених -има право на олакшице у висини 65%, 70% и 75%) или ће користити олакшице по члану 21 д, односно 45в.

2. Олакшице за новозапослена лица са правом на повраћај 65%, 70% и 75% плаћених пореза и доприноса

Приликом запошљавања нових лица послодавац може да примењује одредбе 21 в ЗПДГ и члана 45. ЗДО-СО којима су предвиђене олакшице за запошљавање нових лица, независно од старосне границе, односно радног искуства.

Послодавац - правно лице, односно предузетник који запосли ново лице има право на повраћај дела плаћеног пореза на зараду за новозапослено лице, односно право на повраћај дела плаћених доприноса за обавезно социјално осигурање, на терет запосленог и на терет послодавца, по основу зараде за новозапослено лице, исплаћене закључно са 31. децембром 2017. године.

Под новозапосленим лицем подразумева се лице са којим је послодавац закључио уговор о раду (на одређено или на неодређено време од 1. јула 2014. па надаље) и које је пријавио на обавезно социјално осигурање, а које је пре заснивања радног односа код Националне службе за запошљавање

било без прекида пријављено као незапослено најмање шест месеци, а лице које се сматра приправником најмање три месеца.

Приправником се, у смислу члана 47. Закона о раду, сматра лице које први пут заснива радни однос за занимање за које је стекло одређену врсту и степен стручне спреме, уколико је то услов за рад на одређеним пословима утврђено законом или правилником.

Из наведеног произлази да послодавац не може да оствари право на олакшице по основу пореза и социјалних доприноса за новозапослена лица која су, пре заснивања радног односа, била пријављена као незапослена мање од шест, односно ако се ради о приправнику мање од три месеца. У том смислу дато је тумачење надлежног министарства, које смо објавили у „Привредном саветнику“, бр. 9/2016 на 165. страни.

Не сматра се новозапосленим лицем лице које је пре заснивања радног односа било запослено код послодавца који је повезано жце са послодавцем код кога заснива радни однос, односно код послодавца који би, да није престао да постоји, био повезано лице са послодавцем код кога новозапослено лице заснива радни однос, независно од тога да ли је постојао прекид радног односа.

Повезано лице јесте лице које се сматра повезаним у складу са са одредбама Закона о порезу на добит правних лица.

Послодавац олакшице за новозапослена лица може да оствари у случају да заснивањем радног односа са новозапосленим лицем повећа број запослених код послодавца у односу на број запослених на дан 31. марта 2014. године.

На пример: послодавац је 31. марта 2014. године имао 35 запослених, у току априла 2016. године 2 лица су отказала уговор о раду, а 3 лица су испунила услове за одлазак у пензију. У току јуна послодавац је запослио 2 нова лица која су била незапослена и пријављена код Националне службе непрекидно 7 месеци. Овај послодавац је у јуну 2016. имао укупно 32 запослена, што значи да нема право на олакшице јер није повећан број запослених у односу на 31. март када је имао 35 запослених. Да је, на пример, у току маја запослио 7 нових лица, остварио би право на олакшице за 2 новозапослена лица, јер је повећао број запослених у јулу - имао је 37 запослених.

Олакшицу може да оствари и послодавац који започне обављање делатности после 31. марта 2014. године.

Послодавац има право на повраћај плаћеног по-реза и плаћених доприноса (из зараде и на терет послодавца), и то:

1) 65% ако је засеовао радни однос са најмање 1, а највише 9 новозапослених лица;

2) 70% ако је засновао радни однос са најмање 10, а највише 99 новозапослених лица, и

3) 75% ако је засновао радни однос са најмање 100 новозапослених лица.

Повраћај плаћеног пореза и доприноса за новозапослена лица врши се у складу са Законом о пореском поступку и пореској администрацији, у року од 15 дана од дана подношења захтева за повраћај пореском органу.

Послодавац који за одређено лице користи било коју другу врсту подстицаја у складу са одговарајућим прописом, изузев у складу са ЗДОСО и ЗПДГ, по основу заснивања радног односа са тим лицем нема право да оствари олакшицу по овим законима.

Олакшице по основу пореза и социјалних доприноса не могу да остварују државни органи и организације, Заштитник грађана, Повереник за заштиту равноправности, Државна ревизорска институција, Повереник за информације од јавног значаја и заштиту података о личности, Агенција за борбу протав корупције, Републичка комисија за заштиту права у поступцима јавних набавки, Комисија за заштиту конкуренције, Комисија за хартије од вредности, Фискални савет, Републичка радиодифузна агенција, Агенција за енергетику Републике Србије и друге јавне агенције, јавна предузећа, јавне службе и други директни или индиректни буџетски корисници, односно корисници јавних средстава.

Подсећамо на то да раније стечене олакшице могу на стари начин да се користе све до истека рока који је био утврђен у време остваривања права на њихово коришћење.

3. Попуњавање Обрасца ППП-ПД II подношење захтева за повраћај

У Правилнику о пореској пријави за порез по одбитку објављене су шифре врста прихода које се односе на исплаћене зараде и право на повраћај пореза и доприноса за новозапослена лица.

Пре подношења захтева за повраћај послодавац треба да поднесе пријаву ППП-ПДу којој ће исказати податке само за новозапослена лица за која ће тражити повраћај и да плати обавезе по основу пореза и доприноса.

У Обрасцу ППП-ПД у којем исказује податке за новозапослена лица за која ће тражити повраћај за порез и доприносе, послодавац приходе исказује

под шифрама врсте прихода, које на позицији олакшице имају ознаку 08, 09, 10 или 11 и то:

а) за зараду по члану 21в ЗПДГ и члану 45. ЗДОСО:

ОВП ОЛ Б	ОВП ОЛ Б	ОВП ОЛ Б	ОВП ОЛ Б	ОВП ОЛ Б	Право на повраћај пореза и доприноса
101 08 0	101 08 1	101 08 2	101 08 3	101 08 4	65%
101 09 0	101 09 1	101 09 2	101 09 3	101 09 4	70%
101 10 0	101 10 1	101 10 2	101 10 3	101 10 4	75%
102 08 0	102 08 1	102 08 2	102 08 3	102 08 4	65%
102 09 0	102 09 1	102 09 2	102 09 3	102 09 4	70%
102 10 0	102 10 1	102 10 2	102 10 3	102 10 4	75%

б) за зараду по члану 21д ЗПДГ и члану 45в ЗДОСО:

ОВП ОЛ Б	ОВП ОЛ Б	ОВП ОЛ Б	ОВП ОЛ Б	ОВП ОЛ Б	Право на повраћај пореза и доприноса
101 11 0	101 11 1	101 11 2	101 11 3	101 11 4	75%
102 11 0	102 11 1	102 11 2	102 11 3	102 011 4	75%

в) за накнаду зараде на терет послодавца по члану 21в ЗПДГ и члану 45. ЗДОСО:

ОВП ОЛ Б	Право на повраћај
201 08 0	65%
201 09 0	70%
201 10 0	75%
202 08 0	65%
202 09 0	70%
202 10 0	75%
203 08 0	65%
203 09 0	70%
203 10 0	75%

г) за накнаду зараде на терет послодавца по члану 21д ЗПДГ и члану 45в ЗДОСО:

ОВП ОЛ Б	Право на повраћај
201 11 0	75%
202 11 0	75%
203 1 1 0	75%

Послодавац захтев за повраћај подноси појединачно за сваку поднету пријаву.

У складу са Корисничким упутством Пореске управе, у захтеву за повраћај послодавац наводи и следеће доказе:

- идентификациони број пријаве ППП-ПД по којој тражи повраћај пореза и доприноса;
- ПИБ, назив, седиште и електронску адресу;

- ЈМБГ, име и презиме подносиоца захтева;
- укупан број запослених лица на дан 31.03.2014. године, за исплатиоце прихода основане после 31.03.2014. године овај број је 0 (нула);
- укупан број новозапослених лица од 1.07.2014. године - за које исплатилац тражи повраћај;
- укупан износ пореза и доприноса по одбитку - за које тражи повраћај;
- рачун за повраћај и назив банке код које је отворен пословни рачун;
- податке о новозапосленим лицима која испуњавају услове за олакшицу, и
- датум подношења захтева.

Податке о новозапосленим лицима послодавац приказује (према упутству Пореске управа) у следећем табеларном прегледу:

Ред. број	ЈМБГ/ЕБС*	Презиме	Име	Датум заснивања радног односа	Датум престанка радног односа
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)

ЕБЦ- евиденциони број за странце

Ако послодавац први пут подноси захтев за повраћај, у табели попуњава све податке за свако новозапослено лице, под одређеним редним бројем, изузев датума престанка радног односа.

На пример: подаци за два новозапослена лица у првом захтеву за повраћај пореза и доприноса

Ред. број	ЈМБГ/ЕБС	Презиме	Име	Датум заснивања радног односа	Датум престанка радног односа
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
1	0605970710312	Бабић	Марко	03.06.2015.	
2	0506990715105	Јовичић	Ленка	10.05.2016.	

Послодавац у наредним захтевима за повраћај не уписује податке о новозапосленим лицима, с обзиром на то да је те податке доставио у неком од претходних захтева.

Када закључи уговор о раду са новим лицима која имају статус новозапосленог, у првом захтеву за повраћај по основу запошљавања тих лица, доставља податке о новозапосленим лицима на тај начин што их

уноси у табелу под првим следећим редним бројевима у односу на претходно достављене.

На пример: код захтева за повраћај за нова три новозапослена жца, послодавац утискује податке о тим лицима у табелу, али под следећим редним бројем у односу на раније уписане новозапослене - у конкретном примеру подред. бр. 3,4 и 5.

Ред. број	ЈМБГ/ЕБС	Презиме	Име	Датум заснивања радног односа	Датум престанка радног односа
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
3	1007981710520	Стоковић	Димитрије	01.05.2016.	
4	1605991710322	Бркић	Марко	16.05.2016.	
5	0704992715620	Стефановић	Ана	01.06.2016.	

Новозапослено лице за које су једном достављени подаци потребно је навести поново једино у случају престанка радног односа тог лица.

Тада га послодавац, односно исплатилац прихода у захтеву за повраћај уписује, под истим редним бројем под којим је то лице први пут наведено у захтеву за повраћај.

На пример: уписивање података у захтев у случају престанка радног односа новозапосленог лица које је исплатилац прихода навео у неком од ранијих захтева за повраћај:

Ред. број	ЈМБГ/ЕБС	Презиме	Име	Датум заснивања радног односа	Датум престанка радног односа
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
1	0605970710312	Бабић	Марко	03.06.2015.	31.11.2015.

Једном додељени редни број новозапосленог лица у захтеву за повраћај не може се додељивати ниједном другом новозапосленом лицу (односно, у конкретном случају, не може се више користити редни број 1).

Према Корисничком упутству, ако лице коме је престао радни однос, а за које је послодавац користио право на повраћај, поново заснује радни однос код истог послодавца, а испуњени су сви услови за право на повраћај, послодавац га уписује у први наредни захтев за повраћај, под првим следећим редним бројем, а не под редним бројем под којим је то лице било евидентирано у претходним захтевима за повраћај.

Пример

Послодавац је поново закључио уговор о раду са запосленим за кога је претходно користио олакшицу. У првом захтеву запослени је био наведен под редним бројем 1. У новом захтеву наводи се под првим следећим, слободним, редним бројем 6.

Ред. број	ЈМБГ/ЕБС	Презиме	Име	Датум заснивања радног односа	Датум престанка радног односа
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
6	0605970710312	Бабић	Марко	20.06.2016.	

Наведени начин попуњавања података о новозапосленима, неопходан је ради правилног утврђивања права на повраћај и благовременог остваривања овог права.

Према нашем мишљењу, сматрамо да иста правила важе и за новозапослена лица (у микро, малим правним лицима и код предузетника) за која се користе олакшице од 1. јануара 2016. године.

4. Шта треба послодавац да поднесе као доказе уз захтев за повраћај пореза и доприноса

Према Корисничком упутству Пореске управе, уз захтев за повраћај пореза и доприноса потребно је доставити и следеће:

1) уверење Централног регистра обавезног социјалног осигурања (ЦРОСО) о броју запослених код послодавца на дан плаћања пореза по одбитку по пријави ППП-ПД за коју се подноси захтев за повраћај;

2) уверење Националне службе за запошљавање да су лица за која се подноси захтев за повраћај пре заснивања радног односа била без прекида пријављена код Националне службе за запошљавање као незапослена најмање шест месеци, односно за лице које се

сматра приправником најмање три месеца - овај доказ подноси се само када се за конкретно новозапослено лице први пут подноси захтев за повраћај;

3) уверење ЦРОСО о броју запослених на дан 31.03.2014. године, и овај доказ подноси се само када се први пут подноси захтев за повраћај.

За лица која користе олакшицу од 1. јануара 2016. године потребан је доказ о броју запослених на дан 31. октобра 2015. године.

Централни регистар обавезног социјалног осигурања (ЦРОСО) креирао је наменску апликацију за обвезнике плаћања доприноса, путем које се могу добити већ дефинисани извештаји/уверења. Детаљан поступак добијања

извештаја/уверења из апликације обвезници могу видети у корисничком упутству - Упутство за употребу апликације ЦРОСО - Обвезник, у делу еУслуге.

Путем наведене апликације може се добити:

- уверење за субвенције на дан (Уверење које се, као доказ, подноси Пореској управи у поступку за повраћај дела плаћених пореза и доприноса по одбитку, а у складу са одредбом члана 21в Закона о порезу на доходак грађана и чланом 45. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, којим је прописано да послодавац који запосли ново лице има право за повраћај дела плаћеног пореза на зараду и дела плаћених доприноса за обавезно социјално осигурање, на терет запосленог и на терет послодавца, по основу зараде за новозапослено лице, исплаћене закључно са 31.12.2017. године;
 - уверење о броју запослених код послодавца на дан плаћања пореза по одбитку по пријави ППП-ПД за коју се подноси захтев за повраћај (с тим да се уверење не може издати на датум у будућности);
- © уверење о броју запослених на дан 31.3.2014. (овај доказ подноси се само када се први пут подноси захтев за повраћај).

Путем ове апликације не могу добити извештаје/ уверења:

- обвезници плаћања доприноса, који имају велики број запослених, што као последицу има време обраде много дуже од предвиђеног времена за генерисање извештаја/уверења путем ове апликације, и
- обвезници плаћања доприноса, који имају потребу за извештајима који нису дефинисани у оквиру ове апликације.

Ове извештаје ће генерисати искључиво ЦРОСО на основу скенираног, попуњеног, потаисаног и печатом овереног обрасца захтева, који ће обвезници плаћања доприноса доставити на e-mail: info@crosoa*s. Остале услове које је потребно испунити за стицање права на повраћај, проверава Пореска управа на основу својих и других расположивих евиденција.

Проблем око повраћаја дела плаћених пореза и доприноса за новозапослена лица јавља се у случају новозапослених лица за која је послодавац користио олакшице, а са којима се раскида радни однос, а зарада им се исплаћује до краја текућег за претходни месец. Наиме, према члану 186. Закона о раду, послодавац је дужан да у случају престакка радног односа исплати све неисплаћене зараде, накнаде зарада и друга примања која је запослени остварио до дана престанка радног односа у складу са општим актом, односно уговором о раду. Исплату зарада и других примања послодавац је дужан да изврши најкасније у року од 30 дана од дана раскида радног односа. Законом о порезу на доходак грађана није уређено

да се право на повраћај остварује даном плаћања пореза по одбитку. Дакле, по нашем мишљењу, одредба Корисничког упутства којом се захтева да се стање о броју запослених утврђује на дан плаћања пореза по одбитку, у супротности је са законом.

Међутим, Министарство финансија дало је тумачење које смо објавили у „Привредном саветнику“, бр. 1 и 2/2016 на стр. 341, да је услов за остваривање права на олакшицу моменат (месец) у којем је исплаћена зарада и плаћени порез и доприноси.

Наиме, релевантан је податак о броју запослених на последњи дан обрачунског периода за који се зарада исплаћује и за који се подноси захтев за повраћај. На пример: запослени је радио до 31. маја 2016. године.

Одјављен је са обавезног социјалног осигурања 3. јуна, а зарада за мај исплаћује се 29. јуна. Дакле, он је био запослен у месецу мају, за који се и тражи повраћај дела пореза и доприноса, без обзира на то што је исплата извршена у јуну, па би у складу са Законом морао имати право на повраћај. С обзиром на дато тумачење и упутство Пореске управе, да би остварио то право, послодавац треба запосленом да исплати зараду пре одјаве у ЦРОСО (у примеру, пре 3. јуна).

Једно од питања која се чето поставља јесте остваривање права на олакшице за новозапослене који су закључили уговор о раду на одређено време. Уколико послодавац заснује радни однос за новозапосленим на одређено време и по престанку радног односа на одређено време са истим лицем заснује радни однос анексирањем основног уговора има право да настави са коришћењем олакшице, с обзиром на то да постоји континуитет осигурања тог лица, па послодавац за исто лице не треба поново да доказује испуњеност услова прописаних за остваривање права на олакшице.

У складу са тумачењима Министарства финансија која смо објавили у „Привредним саветницима“, бр. 7/2016 на 197. страни и 8/2016 на 172. страни, послодавац који према чл. 21в и 21д ЗПДГ и чл. 45. и 45в ЗДОСО заснује радни однос са новозапосленим лицем тако што закључи уговор о раду на одређено време и по престанку радног односа на одређено време са истим лицем заснује радни однос закључењем новог уговора о раду или анексирањем основног уговора, без дана прекида, има право да настави са коришћењем олакшице. Како постоји континуитет осигурања тог лица, послодавац за исто лице не треба поново да доказује испуњеност услова који се односе на захтев да се лвде претходно налази на евиденцији незапослених код Националне службе за запошљавање, с обзиром на то да је тај услов већ испуњен приликом заснивања радног односа, тј. укључивања новозапосленог у осигурање заснивањем радног односа

иницијалним уговором о раду (на одређено време), у којем случају је и стекао право на олакшицу.

Према томе, уколико се радни однос заснован на одређено време може продужавати анексом уговора о раду, обезбеђује се континуитет радног односа заснован уговором о раду који је продужен анексом, а који је саставни део тог уговора, послодавац може да користи право на повраћај дела штаћених пореза и доприноса, за период у којем постоји континуитет радног односа.

5. Књижење

За новозапослена лица за која је послодавац остварио право на повраћај дела плаћеног пореза и дела плаћених доприноса, зараде у бруто износу књиже се заједно са осталим зарадама запослених.

Износ плаћених пореза и доприноса за новозапослена лица за која послодавац има право на повраћај, треба књижити задужењем рачуна 222 - Потраживања од државних органа и организација, уз одобрење рачу-ну 640 - Приходи од премија, субвенција, повраћања пореских дажбина по правилу од државних органа и организација.

Када надлежни орган изврши уплату, књижење се врши ставом 241/222. Дакле, на терет трошкова биће исказане укупне зараде запослених (без умањења за олакшице) а износ олакшице биће исказан као приход.

6. Прописани услови за коришћење олакшица за инвалидна лица

Послодавац може да користи олакшице за запошљавање лица са инвалидитетом у складу са одредбама члана 21г Закона о порезу на доходак грађана и члана 45 б Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање. Прописане олакшице послодавац може да користи уколико запосли инвалидно лице под следећим условима:

- да на неодређено време запосли лице са инвалидитетом, чија се инвалидност доказује одговарајућом правно-медицински валидном документацијом;
 - да је новозапослено инвалидно лице пријавио на обавезно социјално осигурање код надлежних организација за обавезно социјално осигурање.
- Послодавац доставља Националној служби податке о лицу са инвалидитетом за које има право на ослобођење од обавезе плаћања доприноса у складу са чланом 45б ЗДОСО на Обрасцу ОНСЗ-И - Обавештење о заснивању/престанку радног односа са лицима са инвалидитетом. Образац се доставља при заснивању радног односа и при

престанку радног односа. Уз образац доставља се и одговарајућа документација прописана ЗДОСО. Копија обрасца доставља се и Пореској управи.

Уколико су испуњени претходни услови, послодавац се ослобађа обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза на зараде и обавезе плаћања доприноса за социјално осигурање који се плаћају на терет послодавца за период од 3 године од дана заснивања радног односа тог лица. Доприносе за обавезно социјално осигурање за новозапослена лица са инвалидитетом за које је послодавац остварио олакшицу плаћа Национална служба за запошљавање.

Новозапосленим лицем са инвалидитетом не сматра се лице које је пре заснивања радног односа било запослено код послодавца који је оснивач или повезано лице са послодавцем код кога заснива радни однос, независно од тога да ли је постојао прекид радног односа.

Послодавац нема обавезу да обрачунати, а неуплаћени порез и неуплаћене доприносе на терет послодавца уплати у случају престанка радног односа запосленог лица са инвалидитетом за које се користи олакшица.

Напомињемо да треба имати у виду и одредбу члана 36. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 62/06) и члана 17. Закона о изменама и допунама Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС”, бр. 62/06), према којој олакшицу за запослена инвалидна лица могу да користе само они послодавци који су на дан 01.09.2006. године имали најмање исти број запослених на дан ступања на снагу поменутог закона, тј. на дан 27.07.2006. године.

За коришћење права на олакшице новозапослених лица са инвалидитетом нису постављени услови по питању укупног броја запослених, нити је на други начин прописан губитак права на ову олакшицу, па није ни прописано правило пореске реституције (обавеза плаћања неплаћеног пореза и доприноса).

Приликом обрачуна и исплате зараде за запослене инвалиде за које послодавац користи олакшице, прописана је шифра врсте прихода 1 01 101 03 0.

НАКНАДЕ ЗАРАДЕ КОЈЕ СЕ ИСПЛАЋУЈУ НА ТЕРЕТ ПОСЛОДАВЦА

За разлику од зараде, коју послодавац исплаћује запосленом по основу обављеног рада, временаведеног на раду као и по мерилима квалитета, обима (квантитета) обављеног посла и односа запосленог пре-ма радним обавезама, накнада зараде се запосленом исплаћује за време док не ради. Послодавац исплаћује запосленом накнаду зараде у унапред одређеним случајевима, било да су у питању случајеви колектавне природе (нпр. државни и верски празници) или је реч о индивидуалним случајевима који се тичу самих запослених (нпр. боловање, плаћено одсуство и др.).

Право запослених на накнаду зараде регулисано је Законом о раду („Службени гласник РС”, бр. 24/05; ... и 75/14).

Последњим изменама Закона о раду, које се примењују од 29. јула 2014. године, измењен је начин утврђивања основа за накнаду зараде, тако да је основ за накнаду просечна зарада запосленог у претходних 12 месеци (раније 3 месеца).

Према члану 114. Закона о раду, запослени има право на накнаду зараде у висини просечне зараде у претходних 12 месеци (100% од основа):

- за време одсуствовања са рада на дан празника који је нерадни дан;
- за дане годишњег одмора;
- за дане плаћеног одсуства (у складу са чланом 77. Закона о раду);
- војне вежбе, и
- одазивања на позив државног органа. Приликом исплате зараде послодавац је дужан

да исплати и накнаду зараде због привремене спречености за рад (до 30 дана) у висини утврђеној у члану 115. Закона о раду, и то:

- најмање у висини 65% од просечне зараде у претходних 12 месеци, ако је спреченост за рад проузрокована болешћу или повредом ван рада;
- у висини 100% од просечне зараде у претходних 12 месеци, ако је спреченост за рад проузрокована повредом на раду или професионалном болешћу.

Исплаћена накнада за боловање не може бити мања од минималне зараде утврђене законом. То значи да уколико би 65% од зараде у претходних 12 месеци било мање од минималне зараде, накнада зараде би се утврдила у висини минималне зараде. Послодавац својим актом, односно уговором о раду може да утврди и већи износ накнаде.

Осим наведеног, према члану 116. Закона о раду, запослени има право на накнаду зараде најмање у висини 60% од просечне зараде у претходних 12 месеци, с тим да тако утврђена накнада зараде не може бити мања од минималне зараде утврђене у складу са законом, за време прекида рада до којег је дошло без кривице запосленог, а најдуже 45 радних дана у

календарској години. Дакле, накнада за прекид рада без кривице запосленог не може да буде нижа од минималне зараде.

Према члану 117. Закона о раду, запослени има право на накнаду зараде у висини утврђеној општим актом и уговором о раду за време прекида рада до кога је дошло наредбом државног органа или надлежног органа послодавца због необезбеђивања безбедности и заштите живота и здравља на раду, која је услов даљег обављања рада без угрожавања живота и здравља запослених и других лица, и у другим случајевима, у складу са (посебним) законом. За разлику од случаја прекида рада до којег је дошло без кривице запосленог а у складу са чланом 116. Закона о раду, према којем запослени има право на накнаду зараде најмање у висини 60% од просечне зараде у претходних 12 месеци, у овом случају прекида рада Закон о раду не утврђује висину накнаде зараде, већ одређивање њене висине препушта аутономној регулативи послодавца.

Осим наведених случајева у којима запослени остварује право на накнаду зараде, чланом 117. став 2. Закона о раду остављена је могућност послодавцу да општим актом и уговором о раду предвиди и друге случајеве у којима запослени има право на накнаду зараде. Реч је, дакле, о случајевима факултативне природе који су предмет аутономне регулативе послодавца, а који, примера ради, могу да се односе на стручна усавршавања запослених, саветовања, синдикалне активности и друге случајеве предвиђене општим актом послодавца.

Накнаду зараде послодавац исплаћује из својих средстава. Изузетно, послодавац може остварити право на рефундацију исплаћене накнаде зараде од стране државног органа који је својим позивом изазвао исплату накнаде зараде. Реч је о праву послодавца на рефундацију исплаћене накнаде зараде искључиво у случајевима одсуствовања запосленог са рада услед војне вежбе или због одазивања на позив државног органа. У случају одсуствовања запосленог због војне вежбе, односно одазивања на позив државног органа, послодавац има право, у складу са чланом 114. став 2. Закона о раду, на рефундацију исплаћене накнаде од органа на чији се позив запослени одазвао.

Из наведених одредби следи да је послодавац обавезан да приликом исплате зараде запосленима исплати из својих средстава и претходно наведене накнаде зараде, а да за накнаде зараде које се исплаћују на терет других исплатилаца (војна вежба и одазивање на позив државних органа), по исплати накнаде има право да од органа који је позвао запосленог захтева рефундацију исплаћене накнаде.

Основ за накнаду		Основица	Износ
Према члану 114. Закона о раду			
1.	За дане државног празника који су нерадни дани	просечна зарада у претходних 12 месеци	100% од основице
2.	За дане коришћења годишњег одмора		
3.	За дане плаћеног одсуства		
4.	За дане војне вежбе		
5.	За одазивање на позив државног органа		
Према члану 115. Закона о раду			
1.	Ако је спреченост за рад због болести или повреде ван рада	просечна зарада у претходних 12 месеци	најмање у висини 65% од основице
2.	Ако је спреченост за рад проузрокована повредом на раду или професионалном болешћу		у висини 100% од основице
Према члану 116. Закона о раду			
1.	За време прекида рада до којег је дошло без кривице запосленог, а најдуже 45 радних дана у календарској години	просечна зарада у претходних 12 месеци	најмање у висини 60% од основице
Према члану 117. Закона о раду			
1.	За време прекида рада до којег је дошло наредбом државног органа или надлежног органа послодавца због необезбеђивања безбедности и заштите живота и здравља на раду, која је услов даљег обављања рада без угрожавања живота и здравља запослених и других лица, и у другим случајевима, у складу са (посебним) законом	просечна зарада у претходних 12 месеци	Закон о раду не утврђује висину накнаде зараде, већ одређивање њене висине препушта аутономној регулативи послодавца
2.	Други случајеви предвиђени општим актом послодавца и уговором о раду		

У овом чланку дајемо напомене само за одређене накнаде које се исплаћују не терет послодавца (које се не рефундирају) изузев накнаде за боловање о којој смо писали у посебном чланку у „Привредном саветнику“, бр. 8/15 на стр. 127.

1. Накнада зараде за време државних и верских празника

Према Закоку о државним и другим празницима у Републици Србији („Службени гласник РС“ бр. 43/01, 101/07 и 92/11) празнују се следећи државни празници:

- Сретење - Дан државности Србије (15. фебруар);
- Нова година (1. и 2. јануар);
- Празник рада (1. и 2. мај);
- Дан победе (9. мај), и
- Дан примирја у Првом светском рату (11. новембар).

Дан који код ових празника падне у недељу, празнује се првог наредног дана, осим Дана победе (9. мај) који се независно од дана на који пада празнује радно. Што се тиче верских празника, они се не померају, већ се

празнују према верском календару. Према члану 2. Закона о државним и другим празницима у Републици Србији нерадно се празнују следећи верски празници:

- први дан Божића (7. јануар), и
- Васкршњи празници почев од Великог петка закључно са другим даном Васкрса.

Верски празници из члана 2. Закона о државним и другим празницима у Републици Србији нерадни су дани за све запослене, без обзира на верску припадност. Запослени имају право на накнаду зараде за време одсуствовања са рада у дане верских празника који су нерадни дани, односно право на увећану зараду ако раде у дане тих празника.

Према члану 4. Закона о државним и другим празницима у Републици Србији запослени имају право на нерадни дан у дане следећих верских празника:

- православци - на први дан крсне славе;
- католици и припадници других хришћанских верских заједница - на први дан Божића и у дане Васкршњих празника почев од Великог петка закључно са другим даном Васкрса, по њиховом календару;
- припадници исламске заједнице - на први дан Рамазанског бајрама и први дан Курбан-бајрама;
- припадници јеврејске заједнице - на први дан Јом Кипура.

Запослени остварује право на нерадни дан за време наведених верских празника само уколико претходно обавести послодавца о верским празницима које празнује и припадности одређеној верској заједници. За време одсуствовања са рада на дан празника који је нерадни дан, према члану 114. став 1. Закона о раду, запослени остварује право на накнаду зараде у висини просечне зараде у претходних 12 месеци, у складу са општим актом и уговором о раду. Право на накнаду зараде запослени остварује само за оне дане празника у које не ради, а који би му по распореду радног времена били радни дани. То значи да запослени нема право на накнаду зараде за оне дане празника у које не ради, а који према распореду радног времена падају у дане недељног одмора. О обрачуну накнаде зараде за време државних и верских празника детаљна објашњења смо дали у „Привредном саветнику“, бр. 7/2015, настр. 91.

Обрачуната накнада зараде за дане државних празника са становишта плаћања пореза и допри-носа у свему се третира као и зарада, тачније речено као део зараде. У образац ППП ПД се не уноси посебно (није ни прописана посебна Ознака врсте плаћања (ОВП) већ се користи ОВП за зараду). Књиговодствени прописи не захтевају да се ова накнада посебно евидентира, већ се евидентира као зарада.

2. Накнада зараде за време годишњег одмора

Према члану 114. Закона о раду, за време одсуствовања са рада због коришћења годишњег одмора, запослени има право на накнаду зараде у висини просечне зараде у претходних 12 месеци, у складу са општим актом и уговором о раду. Зараду на основу које се обрачунава дванаестомесечни просек, чине сва примања запосленог у претходних 12 месеци у односу на месец у којем запослени користи право на годишњи одмор, а која имају карактер зараде сагласно са одредбама члана 105. став 3. Закона о раду, а то су:

- исплаћена зарада по сату за ефективне сате рада у претходна три месеца, део зараде по основу радног учинка (стимулације и др.);
 - увећање зарада исплаћених у претходна три месеца по основу рада на дан празника, ноћног рада, рада у сменама, прековременог рада, „минулог рада“ и других увећања прописаних општим актом послодавца;
 - друга примања која имају карактер зараде а која су у претходна три месеца исплаћена (топли оброк, регрес, теренски додатак, додатак за одвојени живот и друга давања запосленима која имају карактер зараде).
- При утврђивању дужине годишњег одмора радна недеља се рачуна као пет радних дана, независно од тога да ли је према распореду радног времена код послодавца радна недеља утврђена као петодневна или шестодневна, и независно од тога који дани су утврђени као дани недељног одмора. Празници који су нерадни дани у складу са законом, одсуство са рада уз накнаду зараде и привремена спреченост за рад у складу са прописима о здравственом осигурању не урачунавају се у дане годишњег одмора. Ако је запослени за време коришћења годишњег одмора привремено спречен за рад у смислу прописа о здравственом осигурању - има право да по истеку те спречености за рад настави са коришћењем годишњег одмора (члан 70. став 1. до 3. Закона о раду). О обрачуну накнаде зараде за време годишњег одмора објашњења смо дали у „Привредном саветнику“, бр. 14/15 на стр. 74.

Обрачуната накнада зараде за дане годишњег одмора са становишта плаћања пореза и доприноса у свему се третира као и зарада, тачније речено као део зараде. У образац ППП ПД се не уноси посебно (није ни прописана посебна Ознака врсте плаћања (ОВП) већ се користи ОВП за зараду). Књиговод-ствени прописи не захтевају да се ова накнада посебно евидентира, већ се евидентира као зарада.

3. Накнада зараде за време плаћеног одсуства

Према члану 77. став 1. Закона о раду, запослени има право на одсуство уз накнаду зараде (плаћено одсуство) у укупном трајању до пет радних дана у току календарске године, у случају:

- склапања брака;
- порођаја супруге;
- теже болести члана уже породице и
- у другим случајевима утврђеним општим актом и уговором о раду.

Трајање плаћеног одсуства утврђује се појединачно по свим наведеним основама општим актом послодавца и уговором о раду, што значи да послодавац општим актом може утврдити плаћено одсуство у трајању дужем од Законом предвиђеног. Поред права на одсуство у укупном трајању до пет радних дана у календарској години за претходно набројане случајеве, а у складу са чланом 77. Закона о раду, запослени има право на плаћено одсуство још:

- пет радних дана због смрти члана уже породице и
- два узастопна радна дана за сваки случај добровољног давања крви, рачунајући и дан давања.

Чланом уже породице се брачни друг, деца, браћа, сестре, родитељи, усвојилац, усвојеник и старатељ.

Послодавац може да одобри запосленом одсуство из ст. 1. и 3. овог члана за сроднике који нису наведени у ставу 4. овог члана и за друга лица која живе у заједничком породичном домаћинству са запосленим, у трајању утврђеном решењем послодавца.

Послодавац може, општим актом и уговором о раду, а у складу са чланом 77. став 1. тачка 4. Закона о раду, предвидети и друге случајеве у којима запослени остварује право на плаћено одсуство, као што су, нпр., селидба, полагање испита, закључење брака детета и др.

У складу са чланом 114. став 1. Закона о раду, запослени има право на накнаду зараде за време плаћеног одсуства у висини просечне зараде у претходних 12 месеци, у складу са општим актом и уговором о раду.

Висина накнаде зараде за време плаћеног одсуства утврђује се на ксти начин као и накнада зараде за време коришћења годишњег одмора.

Обрачуната накнада зараде за време плаћеног одсуства са становишта плаћања пореза и доприноса у свему се третира као и зарада, тачније речеио као део зараде. У образац ППП ПД се ке уноси посебно (није ни прописана посебна Ознака врсте плаћања (ОВП) sell се користи ОВП за зараду). Књиговодствени прописи не захтевају да се ова накнада посебно евидентира, већ се евидентира као зарада.

4. Накнада зараде за време прекида рада до којег је дошло без кривице запосленог

Према члану 116. став 1. Закона о раду, запослени има право на накнаду зараде најмање у висини 60% од просечне зараде у претходних 12 месеци, с тим да тако утврђена накнада зараде не може да буде мања од минималне зараде утврђене у складу са законом, за време прекида рада до којег је дошло без кривице запосленог, а најдуже 45 радних дана у календарској години. Дакле, накнада за прекид рада без кривице запосленог не може бити нижа од минималне зараде.

Изузетно у случају прекида рада, односно смањења обима пословања може, уз претходну сагласност министра за рад и социјалну политику, да упути запосленог на одсуство дуже од 45 радних дана, уз накнаду из претходног става. Пре давања сагласности, министар ће затражити мишљење репрезентативног синдиката гране или делатности основаног на нивоу Републике.

У коришћењу права на ову накнаду искључена је кривица запосленог. Ако би до прекида рада дошло кривицом запосленог, запослени не би имао право на накнаду зараде. Прекид рада без кривице запосленог није дефинисан Законом, што значи да послодавац има могућност да у сваком конкретном случају оцени да ли су се стекли услови за прекид рада. Дакле, случајеви у којима може доћи до прекида рада без кривице запосленог нису утврђени Законом, али у пракси би то значило да је до прекида рада дошло услед кривице послодавца или неких других објективних разлога као што су нпр. квар машина, недостатак сировина, ремонти постројења и др.

У вези са наведеним, Министарство рада, запошљавања и социјалне политике дало је мишљење број: 011-00-179/2006-02, од 6.03.2006. године, које смо објавили у „Регистру прописа“, бр. 10,11 и 12/11, на страни 222, а део поменутог тумачења цитирамо у наставку:

„Случајеви у којима долази до прекида рада нису Законом прецизирани, нити су могли бити прецизирани Законом, већ су сваком конкретном случају цени да ли је дошло до прекида рада кривицом послодавца или из других субјективних или објективних околности за које запослени није крив. Да би се запослени упутили на тађено одсуство, сматрамо да треба да дође до потпуног прекида рада на одређеним пословима, а разлог за то може да буде нпр. недостатак сировине, енергената, случајеви више силе (поплава, пожар, земљотрес и сл.), залиха одређених роба, у којем случају би даља производња довела до губитка за послодавца, забрана обављања делатности и сл. У свим случајевима у којима је утврђено, плаћено одсуство може трајати највише 45 радних дана у току календарске године, што значи

да би било супротно закону уколико би послодавац утврдио плаћено одсуство у дужем трајању."

Прекид рада без кривице запосленог, у пракси познат као „принудни одмор", у складу са одредбама члана 116. Закона о раду, не може да траје, са или без прекида, дуже од 45 радних дана у календарској години. У дане „принудног одмора" рачунају се само дани у којима би запослени, према распореду радног времена, радио да није упућен на одсуство. Дакле, у дане „принудног одмора", не рачунају се дани недељног одмора према распореду рада код послодавца, као ни дани чије празновање пада у радне дане, а који су Законом о државним и другим празницима у Републици Србији утврђени као нерадни дани. Наиме, реч је о данима у које запослени по Закону није дужан да ради. То значи, да се календарски период одсуствовања са рада без кривице запосленог продужава за дане празника који су у том периоду пали, који се не рачунају у дане „принудног одмора", али се и за те дане исплаћује накнада у висини 60% од основице као и за „принудни одмор", а не накнада зараде у висини 100% од основа која би запосленом припала за дан празника за време док ради.

Запослени се упућује на „принудни одмор" на основу одлуке послодавца, донесене од стране директора, односно другог овлашћеног лица у правном лицу, а на основу чл. 116. и 192. Закона. Према члавгу 193. Закона, послодавац је обавезан да запосленом достави решење о остваривању права, обавеза и одговорности, са образложењем и поруком о правном леку. Послодавац не може упутити запосленог на „принудни одмор" без претходко достављеног решења запосленом.

Решење о утгућивању запосленог на „принудни одмор" уручује се запосленом на начин предвиђен одредбама члана 185. ст. 2. до 4. Закона. Одсуство се може да утврди да Траје непрекидно или са прекидима, а максимално до 45 радних дана у једној календарској години.

Пример:

Запослени је у месецу мају 2016. Године 12 дана провео на раду, а преосталих 10 радних дана на „принудном одмору“, што за обрачун зараде и накнаде зараде даје укупно 22 дана, односно 176 сати (под претпоставком да је распоред рада овог запосленог код послодавца петодневна радна недеља). Уговорена основна бруто зарада по сату за запосленог износи 150,00 динара, док просечна бруто зарада у прет-ходних 12 месеци (основ за исплату накнаде зараде) износи 180,54 динара. Исхрана у току рада (топли оброк) износи 200 динара дневно. Обрачун зараде и

накнаде зараде за одсуство због прекида рада без кривице запосленог изгледа овако:

Ред. бр.	Подаци за обрачун	На раду	На принудном одмору
1	Могући број часова за месец мај 2016. године	176	176
2	Часови редовног рада	96	
3	Часови накнада на терет послодавца – прекид рада без кривице запосленог		80
4	Укупан број часова (ред. бр. 2 + ред. бр. 3)	96	80
5	Зарада за обављени рад и време проведено на раду (редни бр. 4 x 150,00 динара)	14.400,00	
6	Увећана зарада	576,00	
	– минули рад за 10 година (редни бр. 5 x 0,4% x 10)	576,00	
	– прековремени рад		
7	Друга примања запослених	2.400,00	
	– исхрана у току рада (топли оброк) – 12 дана x 200 динара	2.400,00	
	– регрес за годишњи одмор		
	– остало		
8	ЗАРАДА ЗАПОСЛЕНОГ (5 + 6 + 7)	17.376	
9	Просечна зарада из претходних 12 месеци по часу		180,54
10	Основ за накнаду зараде (ред. бр. 3 x 9)		14.443,20
11	Накнада за одсуство због прекида рада без кривице запосленог (10 x 60%)		8.665,92

За потребе поређења обрачунате накнаде зараде са минималном зарадом потребно је доћи до нето износа накнаде зараде по сату како би поменуте вежчине биле упоредиве. Ово је из тог разлога што је минимална зарада увек одређена у нето износу по радном часу.

До нето накнаде зараде по радном сату долазимо на следећи начин:

Ред. бр.	ОПИС	ИЗНОС
1.	Бруто накнада зараде	8.665,92
2.	Умањење пореске основице (11.604 x 80/176)	5.274,55
3.	Основица за порез на зараде (ред. бр. 1 – ред. бр. 2)	3.391,37
4.	Основица за социјалне доприносе (= ред. бр. 1)	8.665,92

5.	Социјални доприноси на терет запосленог (ред. бр. 4 x 19,9%)	1.724,52
6.	Порез на зараде (ред. бр. 3 x 10%)	339,14
7.	Нето накнада зараде (ред. бр. 1 – ред. бр. 5 – ред. бр. 6)	6.602,26
8.	Нето накнада зараде по часу (ред. бр. 7/80)	82,53

Обрачуната нето накнада по сату износи 82,53 и нижа је од минималне зараде која у тренутку исплате зараде и накнаде зараде износи 121,00 динара по сату.

С обзиром на то да је износ нето накнаде по сату у конкретном примеру мањи од износа нето минималне зараде по сату у месецу за који се врши исплата накнаде зараде, послодавац је обавезан да запосленом исплати накнаду зараде у висини минималне зараде. То значи да запосленом уместо нето накнаде у износу од 6.602,26 динара ($82,53 \times 80$), припада право на накнаду зараде у нето износу од 9.680,00 динара (121×80).

Обрачуната накнада зараде за време прекида рада без кривице запосленог са становишта плаћања пореза и доприноса у свему се третира као и зарада, тачније речено као део зараде. У образац ППП ПД може да се унесе посебно када се користи ОВП 203, међутим, може се приказати заједно са зарадом када се користи ОВП за зараду (изузетак је запослени који има бенефицирани радни стаж када се какнада обавезно исказује одвојено од зараде). Књиговодствени прописи не захтевају да се ова накнада посебно евидентира, већ се евидентира као зарада.

5. Утврђивање основа за накнаду (просечна зарада у претходних 12 месеца)

Последњим изменама Закона прописано је да је основ за обрачун накнаде зараде просечна зарада у претходних 12 месеци (раније било три месеца). Претходна норма је императивна, што значи да се мора примењивати почев од дана ступања на снагу измена и допуна Закона (почев од 29. јула 2014. године). По нашем мишљењу, зарада, односно накнада за последња три дана јула могла је бити обрачуната на бази тромесечног просека, јер би сваки другачији захтев био нереалан.

Међутим, за накнаде зараде остварене за месец август 2014. године и надаље, као основ за накнаду морао би се користити дванаестомесечни просек.

Решење да се основ за утврђивање накнаде зараде утврђује на бази просечне зараде из неког претходног периода и раније смо критиковали као веома непрактично, нелогично, скупо итд. Од увођења просека за три месеца истицали смо да су могуће апсурдне ситуације да накнада зараде вишеструко надмаши износ зараде коју би запослени остварио да је радио. Наиме, проблем постоји када је вршена једнократна исплата регреса, исплата бонуса и награда, једнократно увећање зараде за месец због постигнутих резултата рада, увећање децембарске зараде по основу учешћа запослених у очекиваној добити или неки други вид награђивања, тако да би запослени у ситуацији када има право на накнаду зараде (нпр. док је на боловању) примио знатно већу накнаду него што би примио зараду да ради, будући да је просечна зарада знатно увећана услед исплате неког од видова награђивања. Истовремено, овакво решење за утврђивање тромесечног просека зараде, као основе за обрачун накнаде зараде, уједно повећава и трошкове послодавцу, што у крајњој истанци може довести до тога да послодавац одустане од исплате оваквих видова стимулација запослених. На жалост, уместо да се да неко логичније решење, (на пример да основ за исплату накнаде буде зарада коју би запослени остварио да ради, или још једноставније основна зарада из уговора о раду увећана за минули рад итд., донето је решење које само повећава трошкове послодавцима а не исправља, или само делимично исправља уочене проблеме.

Законом о раду поново није прецизирано како се утврђује просечна зарада запосленог у претходних 12 месеци, што значи да ће се примењивати досадашња правила, само што се просек рачуна на основу зараде за 12 месеци уместо зараде за три месеца.

Из законске формулације „просечна ЗАРАДА у претходних 12 месеци“ следи да за израчунавање просека треба узети зараду исплаћену по свим основама, тј. зараду за обављени рад и време проведено на раду и сва друга примања и награде које према Закону о раду имају карактер зараде. Такође, из тога следи да у обрачун не треба узети никакве накнаде зараде.

„У основ за утврђивање накнаде зараде узимају се сва примања која чине зараду у складу са чланом 105. став 3. Закона о раду; а која су у претходна три месеца, премесецау којем је запослени започео да користи одсуство сарада, исплаћена запосленом, а то су:

- исплаћена зарада по сату за ефективне сате рада у претходна три месеца, део зараде по основу радног учинка (стимулације и др.);
- увећање зарада исплаћених у претходна три месеца по основу рада на дан празника, ноћног рада, рада у сменама, прековременограда, „мшугограда“ и других увећања прописаних одитиш актом послодавца;

- друга примања која имају карактер зараде а која су у претходна три месеца исплаћена (топли оброк, регрес, теренски додатак, додатак за одео-јени живот и друга давања запосленима која имају карактер зараде).

С обзиром на то да је основица за обрачун накнаде зараде - зарада, то исплаћене накнаде зарада (за време боловања, годишњег одмора, плаћеног одсуства и др.), као ни сати одсуствовања за које је исплаћена накнада не улазе у збир ових зарада.

Према томе, када је запослени претходна три месеца делимично радио, а делимично био одсутан (због привремене спречености за рад, годишњег одмора и др.) и за сате рада му је истаћена зарада, а за дане одсуствовања са рада исплаћена му је накнада зараде, узимају се само ефективни сати рада и исплаћена, односно, обрачуната зарада (по свим основама) коју је запослени преглио". (Министарство рада, запошљавања и социјалне политике Републике Србије, бр. 011-00-933/2006-02 од 21.08.2006. године) Просечна зарада за претходних 12 месеци је зарада за месеце који претходе месецу у којем се исплаћује накнада. Ако се накнада зараде, на пример, исплаћује за јун 2015. године, просечна зарада се рачуна на основу зарада за период јун 2014 - мај 2015. године.

Узимајући у обзир чињеницу да се накнада зараде, по правилу, утврђује за одређени број часова одсуствовања са рада, најцелисходније је да се и просечна зарада обрачуната за 12 претходних месеци утврди као просечна зарада по радном часу.

Зато, прво је потребно утврдити број часова за које је запослени остваривао зараду. У број часова за које је запослени остваривао зараду треба унети и часове прековременог рада.

Затим, треба сабрати зараде које су му исплаћене у претходних 12 месеци (у обрачун се не узимају накнаде зараде) и поделити их укупним бројем часова рада у тих 12 месеци. Добијени износ представља просечну зараду по часу остварену у претходних 12 месеци (у даљем тексту: основ по часу). Множењем основа по часу са бројем часова за који се исплаћује накнада и процентом за висину накнаде из Закона о раду, односно из уговора о раду, добија се износ накнаде зараде.

Полазећи од тога да се приликом утврђивања основице за обрачун накнаде зараде у обзир узимају само ефективни сати рада у претходних 12 месеци као и зарада коју је запослени примио за ефективне сате рада у том периоду, у пракси се приликом обрачуна накнаде зараде могу јавити следећи случајеви:

1) Запослени је у претходних 12 месеци делимично радио, а делимично био одсутан и за сате рада му је исплаћена зарада, а за сате одсуствовања са рада му је исплаћена накнада зараде - приликом утврђивања основице за

обрачун накнаде зараде узимају се у обзир само ефективни сати рада (укључујући и часове рада на дане државних и верских празника, часове прековременог рада итд), и исплаћена, односно обрачуната зарада по свим основама коју је запослени примио, док се у обрачун не укључују сати одсуства нити износи накнада примљени по том основу.

2) Запослени у претходних 12 месеци није остваривао зараду (био је све време на боловању или се запослио у месецу у којем остварује право на накнаду) - Према Мишљењу Министарства рада, запошљавања и социјалне политике, број 011-00-00667/2006-02 од 13. 06. 2006. године, у случају када запослени код послодавца није остварио зараду за претходних 12 месеци основицу за обрачун накнаде зараде чини уговорена основна зарада увећана за минули рад.

„Основица за обрачун накнаде зараде је зарада остварена за претходна три месеца која претходе месецу у којем је наступила привремена спреченост зарад. Запосленом комеу претходна три месеца није истаћивана зарада већ накнада зараде (као у конкретном случају дуготрајно боловање), а у месецу у којем се врати на рад поново одсуствује са рада, обрачун накнаде зараде врши се на основицу коју чини уговорена основна зарада увећана за „минули рад“.

Мишљењем министарства није напоменуто како утврдити часове да би се добила просечна зарада по часу. По нашем мишљењу, износ уговорене основне зараде увећане за минули рад треба поделити бројем могућих часова рада у месецу за који се врши обрачун накнаде.

3) Запослени није био у радном односу код послодавца у свих претходних 12 месеци већ краћи период. У овом случају, по нашем мишљењу, просек се рачуна за период од дана запослења до истека месеца који претходи месецу за који се утврђује накнада зараде. Пошто се, у суштини, утврђује просечна зарада по часу, принцип утврђивања је исти и кад је период за који се утврђује просечна зарада краћи од 12. месеци.

4) Запослени је у претходних 12 месеци био у радном односу код послодавца, али му за један период није исплаћивана зарада или му је делимично исплаћивана - приликом утврђивања основице за обрачун накнаде зараде у обзир се узима обрачуната зарада по свим основама коју је запослени остварио за претходних 12 месеци, коју затим треба поделити са оствареним сатима рада како би се добила просечна зарада по сату у том периоду. У оваквим случајевима послодавац мора извршити обрачуне зарада и за месеце за које није исплатио зараду, па просечну зараду у претходних 12 месеци утврдити на основу тих обрачунатих зарада као да су исплаћене. Овакав случај је могућ када послодавац, противно

прописима, због поремећаја у пословању „прескочи“ исплату зараде за одређени период.

ОСТАЛЕ НАКНАДЕ ЗАРАДА

1. Накнада за време удаљења запосленог са рада

1.1. Одредбе Закона о раду које уређују удаљење са рада и износ накнаде за време удаљења

Привремено удаљење запосленог са са рада уређено је чланом 165. Закона о раду („Службени гласник РС“, бр. 24/05, ... и 75/14 - у даљем тексту: Закон). Последњим изменама Закона овај члан претрпео је одређене измене, тако да су јасније дефинисани случајеви када послодавац може привремено да удаљи запосленог са рада, и то:

- 1) ако је против запосленог започето кривично гоњење у складу са законом због кривичног дела учињеног на раду или у вези са радом;
- 2) ако запослени непоштовањем радне дисциплине или повредом радне обавезе угрожава имовину веће вредности утврђене општим актом или уговором о раду;
- 3) ако је природа повреда радне обавезе, односно непоштовања радне дисциплине или је понашање запосленог такво да не може да настави рад код послодавца пре истека рока из члана 180. став 1. Закона (рок који се оставља за изјашњавање запосленог на достављено упозорење о престанку радног односа).

У складу са одредбом члана 167. став 1. Закона удаљење са рада може да траје најдуже три месеца, а по истеку тог периода послодавац је дужан да запосленог врати на рад или да му откаже уговор о раду, или да изрекне другу меру у складу са Законом, ако за то постоје оправдани разлози из члана 179. ст. 2. и 3. Закона (повреда радне обавезе и непоштовање радне дисциплине).

Уколико је против запосленог започето кривично гоњење због кривичног дела учињеног на раду или у вези са радом, удаљење може да траје до правоснажног окончања тог кривичног поступка.

За време привременог удаљења запосленог са рада, према члану 168. Закона о раду, запосленом припада накнада зараде у висини 1/4, а ако издржава породицу у висини 1/3 месечне основне зараде, при чему тако обрачуната накнада може да буде нижа од минималне зараде (Законом није

прописано ограшчење у том смислу да исплаћена иакнада не може бити мања од минималее зараде).

Накнада зараде за време удаљења са рада у случају одређивања притвора исплаћује се на терет органа који је одредио притвор.

Запосленом припада разлика између исплаћеног износа накнаде зараде из члана 168. Закона и пуног износа основне зараде за време у којем му је припадала накнада, и то:

- 1) ако кривични поступак против њега буде обустављен правоснажном одлуком или ако правоснажном одлуком буде ослобођен оптужбе, ИЛИ је оптужба против њега одбијена, али не због ненадлежности, и
- 2) ако се не утврди одговорност запосленог за повреду радне обавезе или непоштовање радне дисциплине, из члана 179. ст. 2. и 3. Закона.

1.2. Обрачун накнаде за време удаљења са рада

С обзиром на то да накнада коју остварују запослени за време удаљења са рада, сагласно са одредбом члана 13. став 1. Закона о порезу на доходак грађана представља зараду и на њу се у потпуности примењују одредбе овог закона које уређују начин обрачуна пореза на зараде.

То значи да се на ову накнаду обрачунавају и плаћају порез и доприноси на исти начин као код исплате зарада.

Уколико је висина каккаде испод износа најниже месечне основице за обрачун социјалних доприноса, доприноси за социјално осигурање обрачунавају се и плаћају према тој основици, као и код зарада. Основица за обрачун пореза на зараде умањује се у складу са одредбом става 2. члана 15 а Закона о порезу на доходак грађана до 31. јануара 2015. године за 11.242 динара.

У случају исплате накнаде запосленом за време привременог удаљења са радног места или рада, односно за време док је у притвору, с обзиром на то да се накнада утврђује у износу од 1/4, односно 1/3 основне зараде, често може да се деси да накнада која се исплаћује буде нижа од основице за обрачун социјалних доприноса или нижа од износа умањења пореске основице из члана 15а Закона о порезу на доходак грађана, а скоро обавезно у случају да се исплата накнаде врши у деловима.

Пример:

Запоспеном који издржава породицу и који је привремено удаљен са посла, у јуну 2016. године исплаћује се накнада зараде за мај 201 б. године. Основна зарада према уговору о раду износи му 54.000 динара, тако да је 1 /3 накнаде зараде (18.000) мања од основице за обрачун социјалних доприноса која од 1.05. 201 б. године износи 21.012,00 динара.

1. Износ накнаде (54.000 : 3)	18.000,00
2. Порез на зараде (ред. бр. 1 – 11.604) x 0,10 = 6.396 x 0,10	639,60
3. Доприноси (21.012 x 0,199)	4.181,39
4. Нето накнада (ред. бр. 1 – ред. бр. 2 – ред. бр. 3)	13.179,01
5. Доприноси на терет послодавца (21.012,00 x 0,179)	3.761,15

С обзиром нато да је 1/3 зараде (износ накнаде) мања од износа најниже месечне основице за обрачун доприноса, обавеза за доприносе обрачунава се на најнижу основицу. Већ смо напоменули да накнада може да буде нижа и од минималне зараде, тако да се исплата врши у износу обрачунате накнаде.

У случајевима када је накнада нижа од умањења основице из члана 15а Закона о порезу на доходак грађана, које износи 11.604 динара, основица за обрачун пореза је нула, па је и обрачунати порез нула. Неискоришћени износ пореског умањења не може да се пренесе на наредне накнаде, али у случају исплате разлике до пуне зараде може да се искористи приликом исплате те разлике.

Код евентуалне исплате разлике до износа пуне зараде, сагласно са одредбама члана 168. Закона, исплата накнаде третира се као исплата дела зараде и обрачун разлике до пуног износа зараде вршио би се на исти начин као и у случају исплате зараде из два дела.

Каталогом врсте прихода није прописана посебна ознака врсте прихода (ОВП) за исплату ове накнаде. С обзиром на то да важе иста пореска правила као и приликом исплате зараде, приликом исплате ове накнаде може се користити ОВП 101 као за зараду, јер такав обрачун пролази валидацију. Друга је могућност да се користи ОВП 199.

2. Накнада за плаћено одсуство због прекида рада до којег је дошло без кривице запосленог

Чланом 116. Закона о раду, уређено је да запослени за време прекида рада до којег је дошло без његове кривице, најдуже 45 радних дана у

календарској години има право на накнаду зараде најмање у висини од 60% просечне зараде у претходних 12 месеци, с тим да накнада не може да буде мања од минималне зараде утврђене у складу са Законом.

Једина новина која је прописана последњим изменама Закона је у томе да основ за накнаду није више просечна зарада у претходна 3 месеца, него просечна зарада у претходних 12 месеци. О утврђивању просечне зараде запосленог у претходних 12 месеци, што је основ за утврђивање и неких других накнада зарада, дајемо посебан чланак у овом броју часописа.

Обрачун пореза и доприноса на накнаду зараде за време плаћеног одсуства је идентичан као и на зараде запослених. Из утврђене накнаде, односно основице за обрачун доприноса, уколико би накнада била мања од минималне основице, обрачунавају се доприноси за социјално осигурање по збирној стопи од 19,9%, као и доприноси на терет послодавца по истој збирној стопи од 17,9%.

Порез на ову накнаду обрачунава се на исти начин као и на зараде, што значи да се основица за обрачун умањује за износ утврђен чланом 15а Закона о порезу на доходак грађана (11.604,00 динара) и примењује стопа од 10%.

Уколико је накнада мања од минималне зараде, у том случају накнада се исплаћује у висини минималне зараде, а обрачун пореза и доприноса идентичан је обрачуну пореза и доприноса на минималну зараду.

Начин обрачуна и књижење су исти као у примерима које смо дали уз претходну накнаду.

Приликом попуњавања Обрасца ППП ПД, за случај исплате ове накнаде прописана је посебна Ознака врсте прихода (ОВП - 203). Како ову накнаду могу да остварују и новозапослена лица за која се остварују олакшице у складу са Законом или Уредбом, у шифри врсте прихода (ШВП) могу се јавити ознаке за све врсте олакшица (ОЛ може бити од 01 до 20). Кад се прима накнада не обрачунава се допринос за бенефицирани стаж, па је у ШВП ознака за бенефицирани стаж (Б) увек нула.

3. Накнада за неплаћено одсуство

Одредбом члана 78. став 1. Закона о раду, уређено је да послодавац може запосленом да одобри одсуство без накнаде (неплаћено одсуство), али нису одређени ни услови за одобравање, ни дужина трајања овог одсуства, већ се то уређује општим актом или уговором о раду. За време неплаћеног одсуства, према одредби става 2. истог члана, запосленом мирују права и обавезе из радног односа, ако за поједина права и обавезе законом, општим актом или уговором о раду није друкчије одређено.

Такође, према одредби члана 100. Закона о раду, Један од родитеља, хранитељ, односно старатељ има право да одсуствује са рада док дете не наврши три године живота, при чему му за време овог одсуствовања мирују права и обавезе по основу рада.

Законом о пензијском и инвалидском осигурању („Службени гласник РС”, бр. 43/03,... и 75/14) није предвиђено да је осигураник лице које користи неплаћено одсуство у складу са одредбама члана 78. став 1. Закона о раду, па се неплаћено одсуство, без обзира на дужину трајања и основ коришћења, не рачуна у стаж пензијског осигурања. Послодавац није обавезан да обрачунава и плаћа допринос за пензијско осигурање, нити осигурање за случај незапослености за запосленог који се налази на неплаћеном одсуству.

Такође, Законом о здравственом осигурању није предвиђено да је осигураник лице које користи неплаћено одсуство у складу са одредбом члана 78. став 1. Закона о раду, тако да послодавац на ову накнаду не обрачунава и не уплаћује допринос за здравствено осигурање за цело време коришћења неплаћеног одсуства запосленог.

Међутим, према одредби члана 17. став 1. тачка 8) Закона о здравственом осигурању, осигураници здравственог осигурања су запослени родитељ, 37својитељ, хранитељ, односео старатељ, који се налази на неплаћеном одсуству док дете не наврши три године живота, односно док му мирују права и обавезе по основу рада, у складу са прописима о раду и према одредбама члана 8. став 2. тачка 1) и члана 32. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање. Послодавац је у ивом случају обавезан да плаћа допринос за здравствено осигурање запосленог по стопи од 10,30% на зараду коју би он примио да ради, уз примену најниже и највише месечне основице за обрачун доприноса. Дакле, основицу за обрачун доприноса чини зарада коју би запослени остварио да ради, или најнижа, односно највиша месечна основица.

С обзиром на то да у случају одобреног неплаћеног одсуства запосленог послодавац не исплаћује накнаду, не плаћа се порез на зараде или социјалне доприносе.

Пример

Запосленом родитељу детета млађег од три године који користи неплаћено одсуство у јуну 2015. године, обрачуната је накнада за месец мај 2015. године у висини зараде коју би примио да ради, у износу од 50.000,00 динара.

1.	Зарада коју би остварио да ради	50.000,00
2.	Допринос за здравствено осигурање (ред. бр. 1 x 10,30%)	5.150,00

Према члану 54. Закона о социјалним доприносима, обрачун и уплату доприноса за запосленог на неплаћеном одсуству послодавац је дужан да изврши приликом исплате зарада другим запосленима.

Књижење доприноса врши се ставом 521/453.

Пре уплате овог доприноса за здравствено осигурање подноси се пријава на обрасцу ППП ПД. Ознака врсте прихода (ОВП) је 208, а у наставку дајемо начин попуњавања поједаних позиција обрасца када се у јуну исплаћује накнада за месец мај.

У Образац ППП ПД (поједине позиције) уносе се следећи подаци:

Ред. бр.	ОПИС	Износ
1.1.	Врста пријаве	1
1.2.	Обрачунски период	05 2015 K
1.4.	Датум плаћања	29 06 2016
1.7.	Најнижа основица	0
3.6.	Шифра врсте прихода	1 01 208 00 0
3.7.	Број дана	31
3.8.	Број сати	168
3.8а	Фонд сати	168
3.9.	Бруто приход	50.000
3.10.	Основица за порез	0
3.11.	Порез	0
3.12.	Основица за доприносе	50.000
3.13.	ПИО	0
3.14.	Здравство	5.150
3.15.	Незапосленост	0
3.16.	Бенефицирани ПИО	0
3.17.	У МФП поља се у овом примеру не уносе подаци У случају да се исплаћује аконтација па коначна исплата, при коначној исплати уносе се подаци на исти начин као и за зараде запослених али само у МФП 2, МФП 4 и МФП 12	

У случају да се исплаћује аконтација па коначна исплата, при коначној исплати уносе се подаци на исти начин као и за зараде запослених али само у МФП 2, МФП4 и МФП12

4. Накнада инвалидима рада II и III категорије

Закон о пензијском и инвалидском осигурању, као ни претходни (важио је од 1. јануара 1997. године), не познаје категорије запослених који због смањења радне способности раде са скраћеним радним временом, а који због тога примају накнаду зараде (инвалиди II категорије инвалидности), односно раде на другим пословима и остварују право на накнаду зараде због мање зараде на другом одговарајућем послу (инвалиди III категорије инвалидности).

Према томе, што се тиче инвалида који примају накнаду зараде, ради се искључиво о затеченим случајевима лица који су право на ове врсте накнада стекли пре 1. јануара 1997. године, а који се још увек налазе у радном односу.

4.1. Износ накнаде и начин њеног усклађивања по Закону и тумачењима надлежних органа

Чланом 224. став 1. Закона о пензијском и инвалидском осигурању утврђено је да корисник права на накнаду због рада са скраћеним радним временом, накнаде због мање зараде на другом одговарајућем послу, односно накнаде по основу преостале радне способности, накнаде по основу распоређивања на друти одговарајући посао и опасности од настанка инвалидности који је запослен, задржава износ накнаде који користи на дан ступања на снагу овог закона, с тим што она не може да буде већа од 50% износа просечне зараде по запосленом у Републици у 2002. години који објављује орган надлежан за послове статистике, а то је износ од 6.630,00 динара.

У складу са одредбом члана 224. став 2. наведеног закона, накнаде инвалидима усклађују се на начин предвиђен за усклађивање пензија. Изузетно од става 2. овог члана, кориснику којем је износ накнаде већи од износа просечне зараде из става 1. овог члана, накнада се не усклађује све док се не изједначи са износом просечне зараде из става 1. овог члана. Исплата усклађене накнаде тече од првог дана у месецу у којем је извршено усклађивање.

У циљу појашњења начина утврђивања висине накнаде, њеног усклађивања, као и начина исплате, Министарство за социјална питања у гшсму бр. 011-00-63/03-03 од 12. 05. 2003. године, које је објављено у „Регистру прописа“, бр. 5/03 на 51. страни, утгутило је Републичком фонду

за пензијско и инвалидско осигурање објашњења, из којих преносимо најважнија:

- накнаду инвалидима II и III категорије и после 2. априла 2003. године треба да исплаћује послодавац заједно са зарадом, а Републички фонд ПИО ће вршити рефундацију извршене исплате на исти начин на који је то вршено и до 2. априла те године;
- накнада се задржава у износу у којем је исплаћивана до дана ступања на снагу Закона, тј. у висини у којој је исплаћена за месец март 2003. године, под условом да је инвалид радио цео месец, односно да није био на боловању, односно плаћеном одсуству;
- послодавац који наставља да врши исплату накнаде инвалидима не врши усклађивање накнаде са кретањем зараде остварене за времеведено на раду, ако је припадајући износ накнаде на дан ступања на снагу Закона већи од 50% износа просечне зараде по запосленом у Републици у 2002. години. Накнада остаје у висини у којој је исплаћена за месец март 2003. године.

На основу претходно наведеног објашњења, дирекција Републичког фонда за пензијско и инвалидско осигурање запослених утгутила је својим филијалама упутство бр. 021/1 бр. 181-1659/03 од 16. 05. 2003. године, које смо објавили у „Привредном саветнику“, бр. 11/03 на стр. 108. и 109. и у којем су прецизније разрешена одређена спорна питања. Ова питања односе се на прецизно одређивање корисника права на накнаду, питање шта се сматра накнадом коју инвалид користи на дан ступања на снагу Закона, као и на начин рефундације накнаде послодавцима.

У вези са рефундацијом накнаде послодавцима, у „Привредном саветнику“, бр. 14/03 на стр. 44. до 55. објавили смо Упутство о рефундацији накнаде зарада инвалида рада II и III категорије инвалидности бр. 0/21 од 30.06. 2003. године које је дирекција Републичког фонда за пензијско и инвалидско осигурање упутила свим својим организационим јединицама. Сагласно са одредбом члана 224. став 2. Закона о ПИО, као што смо претходно истакли, накнада се усклађује на начин на који се врши усклађивање пензија, односно у складу са одредбом члана 80. овог закона. Изменама и допунама Закона о пензијском и инвалидском осигурању уређено је да се пензије, а тиме и накнаде инвалидима рада, усклађују два пута годишње и то:

- од 1. априла текуће године са кретањем потрошачких цена на територији Републике Србије у претходних шест месеци (октобар-март);
- од 1. октобра текуће године са кретањем потрошачких цена на територији Републике Србије у претходних шест месеци (април-септембар).

У складу са политиком замрзавања раста пензија, износ највише накнаде инвалидима II категорије (половина просечне зараде по запосленом у Републици у 2002. години коригована у складу са Законом) износи за април, мај, јун, јул, август и септембар 2016. године 21.737,33 динара.

4.2. Обрачун пореза и доприноса на накнаду зараде инвалида II и III категорије

На накнаду инвалида рада II и III категорије плаћа се:

- порез на зараде по стопи од 10%, и
- допринос за здравствено осигурање по стопи од 10,30% на износ накнаде.

Напомињемо да се умањење пореске основице, према одредби члана 7. Правилника о начину и поступку обрачунавања пореза на зараде у случају умањења пореске основице („Службени гласник РС”, бр. 115/13) за неопорезив износ од 11.433,00 динара, односно за сразмерни неопорезив износ, врши у целини на зараду коју инвалиду исплаћује послодавац за остварени рад, док се по основу накнаде не врши умањење основице, већ се она у целини опорезује.

Због тога основицу за обрачун пореза на зараде чини бруто накнада која се добија тако што се овај износ подели коефицијентом 0,90.

Допринос за здравствено осигурање по стопи од 10,30% обрачунава се на нето накнаду, по члану 20. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање.

Пример

Инвалиду II категорије за мај 2016. године исплаћује се у јуну 2015. године нето накнада у износу од 20.000,00 динара.

1. Нето накнада	20.000,00
2. Бруто накнада – основица за обрачун пореза (ред. бр. 1 : 0,90)	22.222,22
3. Порез на зараде – (ред. бр. 2 x 10%)	2.222,22
4. Допринос за здравствено осигурање (ред. бр. 1 x 10,30%)	2.060,00
5. Укупно за рефундацију (ред. бр. 1 + ред. бр. 3 + ред. бр. 4)	24.282,22

Књижење: 228/45

У Образац ШШ ПД (поједине позиције) уносе се следећи подаци:

Ред. бр.	ОПИС	Износ
1.1.	Врста пријаве	1
1.2.	Обрачунски период	05 2015 K
1.4.	Датум плаћања	29 06 2016
1.7.	Најнижа основица	0
3.6.	Шифра врсте прихода	1 07 207 00 0
3.7.	Број дана	31
3.8.	Број сати	84
3.8а	Фонд сати	84
3.9.	Бруто приход	22.222
3.10.	Основица за порез	22.222
3.11.	Порез	2.222,20
3.12.	Основица за доприносе	20.000
3.13.	ПИО	0
3.14.	Здравство	2.060
3.15.	Незапосленост	0
3.16.	Бенефицирани ПИО	0
3.17.	у МФП поља се не уносе подаци	

У Шифри врсте прихода (ШВП) ознака Примаоца прихода (ПП) је увек 07 - Инвалидно лице, а за накнаду инвалиду рада друге категорије Ознака врсте прихода (ОВП) је 207, а за накнаду инвалиду рада треће категорије ОВП је 210. Код коначне исплате обавезно се уносе подаци о броју дана, броју сати и фонду сати.

4.3. Подношење захтева за рефундацију накнаде зараде

Рефундацију накнаде зараде врши Фонд за пензијско и инвалидско осигурање запослених на основу захтева који подноси послодавац. Уз захтев за рефундацију послодавац је дужан да достави доказ о томе да је инвалиду исплатио накнаду и да је на њу платио порез и допринос за здравствену заштиту.

5. Накнада за вршење војне обавезе

У „Службеном гласнику РС”, бр. 16/13 објављена је Уредба о износу и начину исплате накнада за вршење војне обавезе (у даљем тексту: Уредба) коју је донела Влада Републике Србије.

Овом уредбом блжже се уређују износ и начин исплате накнада за вршење војне обавезе.

Накнадом за вршење војне обавезе, у складу са ставом 2. члана 1. Уредбе, сматра се накнада зараде или новчана накнада.

У складу са одредбом става 1. члана 2. Уредбе лицу у резервном саставу које је у радном односу, а позвано је у вези са вршењем службе у резервном саставу, за време вршења те службе припада накнада зараде у висини његове просечне зараде у претходна три месеца пре позивања, осим ако то посебним законом није другачије одређено. Међутим, према последњим изменама Закона о раду, основ за накнаду је зарада из претходних 12 месеци (а не три месеца), па би требало поступати у складу са одредбама закона о раду.

Под зарадом се у смислу наведеног става подразумева зарада коју би лице остварило за пуно радно време у складу са уговором о раду, односно решењем послодавца о распоређивању на одговарајуће радно место.

Накнаду зараде исплаћује послодавац.

Послодавац подноси команди, јединици и установи Војске Србије, односно војној јединици и војној установи Министарства одбране (у даљем тексту: команди) у којој је лице вршило службу у резервном саставу захтев за рефундацију исплаћене накнаде зараде и плаћених доприноса на терет послодавца.

Захтев за рефундацију подноси се на Обрасцу РНЛРС који је дат у прилогу Уредбе.

Лицу у резервном саставу које самостално обавља делатност за време вршења службе у резервном саставу припада накнада у висини основице од које плаћа допринос за обавезно социјално осигурање, у складу са законом. Накнада лицу које самостално обавља делатност обрачунава се и исплаћује на основу копије пријаве на осигурање надлежној организацији обавезног социјалног осигурања коју подноси команди у којој је вршило службу у резервном саставу.

Према одредби става 1. члана 5. Уредбе, резервном официру, односно резервном подофициру за време војне службе припада плата која се према одредбама Закона о Војсци Србије утврђује за официра, односно подофицира истог чина на истој дужности, у складу са законом.

Под платом из наведеног става подразумева се плата без пореза и доприноса.

Резервном официру, односно резервном подофициру, према члану 6. Уредбе, команда исплаћује разлику ако је износ накнаде која се исплаћује према одредбама чл. 2. и 3. (запосленима или лицима која обављају самосталну делатност) мањи од износа плате из члана 5. ове уредбе. Накнада према одредбама чл. 3. до 6. ове уредбе исплаћује се месечно уназад преко текућих рачуна лица у резервном саставу отворених код банака, а ако војна обавеза траје мање од месец дана - сразмерно са бројем дана проведених у вршењу војне обавезе, по завршетку војне обавезе. Време проведено у резервном саставу у вршењу војне обавезе утврђује се на основу службене евиденције команде у којој је лице извршавало војну обавезу, о чему команда издаје потврду. Потврда се издаје на Обрасцу ПЛРС који је дат у прилогу Уредбе. Регрут, односно лице у резервном саставу које је позвано у вези са вршењем војне обавезе има право на накнаду трошкова за превоз средствима јавног саобраћаја, од места пребивалишта до места јављања за извршење војне обавезе у складу са законом. Резервном официру, односно резервном подофициру за време вршења службе у резервном саставу, припадају накнада трошкова за службено путовање, накнада трошкова за рад на терену и накнада трошкова за превоз средствима јавног саобраћаја за извршавање службених задатака у месту вршења службе у резервном саставу. Ова уредба ступила је на снагу 28. фебруара 2013. године и там даном престају да важе Уредба о одређи-вању висине новчане накнаде регрутима и лицима у резервном саставу која нису у радном односу, за време вршења војне обавезе („Службени жст СРЈ”, бр. 20/94) и Правилник о начину исплаћивања накнада војним обвезницима позваним ради вршења војне обавезе у Војсци Југославије („Службени лист СРЈ”, бр. 40/94).

НАКНАДЕ ТРОШКОВА ЗАПОСЛЕНИМА

Чланом 118. Закона о раду („Службени гласник РС”, бр. 24/05, 61/05 и 75/14), оппгтим актом и уговором о раду, прогшсано је да запослени има право на накнаду следећих трошкова:

1. За долазак и одлазак са рада - у висини цене превозне карте у јавном саобраћају, ако послодавац није обезбедио сопствени превоз;
2. За време проведено на службеном путу у земљи;
3. За време проведено на службеном путу у иностранству;
4. Смештај и исхрану за рад и боравак на терену, уколико послодавац није запосленом обезбедио смештај и исхрану без накнаде;

5. За исхрану у току рада, ако послодавац ово право није обезбедио еа други начин;

6. За регрес за коришћење годишњег одмора.

Послодавац је обавезан да запосленом обезбеди накнаду ових трошкова на начин и у висини предвиђеним уговором о раду, односно општим актом, али најмање у висини предвиђеној Законом о раду.

У даљем тексту дајемо објашњења за сваки од наведених облика исплате накнаде трошкова запосленима у складу са Законом о раду и Законом о порезу на доходак грађана,

Напомињемо да су од 1. фебруара 2016. године усклађени неопорезиви износи. Усклађене износе објавила је Влада Републике Србије у „Службеном гласнику РС”, бр. 5/16.

1. ТРОШКОВИ ПРЕВОЗА ЗА ДОЛАЗАК И ОДЛАЗАК СА РАДА

Право на накнаду трошкова за долазак и повратак са рада регулисано је:

- чланом 118. став 1. тачка 1) Закона о раду;
- за државне службенике и намештенике и Уредбом о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника - у даљем тексту: Уредба.

У наставку се бавимо само послодавцима који не запошљавају државне службенике и намештенике.

Послодавац је обавезан да обезбеди запосленом накнаду трошкова у висини цене превозне карте у јавном саобраћају, ако послодавац није обезбедио сопствени превоз, у складу са актом послодавца.

Прецизирамо је да запослеки нема право на накнаду трошкова превоза уколико је послодавац обезбедио сопствени превоз за долазак и одлазак. Такође, у ставу 3. члана 118. Закона, прописано је да промека места становања запосленог, након закључења уговора о раду, не може да утиче на увећање трошкова превоза које је послодавац дужан да накнади запосленом у тренутку закључења уговора о раду, без сагласности послодавца.

У случају када послодавац има сопствени организовани превоз, запослени нема право на накнаду трошкова за превоз за долазак и одлазак са посла. По нашем мишљењу, ово важи под условом да је његово место становања „покривено” сопственим превозом послодавца. У супротном, запослени би требало да има право на накнаду трошкова. На пример, сопствени превоз организован је на релацији „Зелени венац - Шимановци”, јер се погон налази у Шимановцима. Запослени станује на Карабурми и до „Зеленог венца” мора да користи јавни превоз. Јасно је да има право на накнаду

трошкова превоза на релацији од куће до најближег места од којег је организован сопствени превоз.

Послодавац, уколико није обезбедио сопствени превоз, може запосленом да купи месечну преталатну карту, исплати накнаду превоза у новцу у висини цене превозне карте у јавном саобраћају или да на други начин обезбеди превоз за долазак и одлазак са посла.

Под ценом превозне карте у јавном саобраћају подразумева се цена превоза у градском и притрадском, односно међуградском саобраћају која је утврђена посебном одлуком органа локалне самоуправе (претплатна карта, појединачна карта купљена у возилу или на киосцима).

Дакле, сви запослени који долазе на рад и користе превоз, имају право на покриће трошкова превоза у висини које послодавац одреди у свом акту који мора да буде усклађен са Законом о раду.

Послодавац уговором о раду, односно општим актом утврђује критеријуме на основу којих запослени остварује право на накнаду трошкова превоза.

1.1. Нормативно регулисање права на накнаду трошкова за долазак и одлазак са посла

Закон о раду утврђује право запосленог на накнаду трошкова, али услове, критеријуме и могући начин остваривања ових права прописује послодавац својим општим актом, односно уговором о раду.

Ти критеријуми могу да буду следећи:

- запослени има право на накнаду ових трошкова само за дане присуства на раду, без обзира на то да ли ради пуно, скраћено или продужено радно време;
- удаљеност од радног места до места становања. На пример, становање у близини посла (ако је удаљеност мања од једне аутобуске станице), па запослени не користи превоз, онда нема ни право на накнаду ових трошкова. Дакле, послодавац мора у свом акту да предвиди примерену удаљеност од места становања до места рада - на пример, најмање једна аутобуска станица, а највише до 50 km. У случају да послодавац не утврди максималну удаљеност, значи да је прихватио покриће ових трошкова, без обзира на удаљеност места становања од места рада;
- начин обезбеђивања накнаде превоза (сопствени превоз или ако није у могућности да га организује, претплатна маркица, исплата у готовом новцу);
- право запослених у случају када није организован јавни превоз или је организован уз плаћање појединачне карте. Послодавац, такође, може да

предвиди општим актом или уговором о раду да надокнади само настале стварне трошкове превоза, ако не постоји могућност да обезбеди месечну претплатну карту.

Претплатна карта обезбеђује се на почетку месеца за наредни месец.

Такође, послодавац може да предвиди да накнаду трошкова исплаћује у готовом новцу, али само до висине стварних трошкова превоза у јавном саобраћају, што значи да мора да обезбеда податке:

- о трошковима превоза у јавном саобраћају;
- изјаву запосленог о месту становања и изјаву запосленог о врсти превоза који користи за долазак и одлазак са посла, и
- потврду о цени превозне карте на релацији коју запослени користи.

Уколико се накнада трошкова обезбеђује у готовом новцу, послодавац исплату за текући месец врши последњег дана у том месецу.

За територију града Београда предвиђене су Бус Плус карте.

1.2. Порески третман исплата по основу накнаде трошкова за долазак и повратак са посла

Законом о порезу на доходак грађана утврђен је неопорезиви износ - до висине цене месечне претплатне карте, односно до висине стварних трошкова превоза, уколико не постоји могућност да се обезбеди месечна претплатна карта, а највише до 3.666,00 динара за месец. Наведени неопорезиви износ примењује се у случају када запослени за цео месец остварује накнаду трошкова превоза, а ако запослени не остварује право на накнаду трошкова за цео месец, утврђује се сразмерни неопорезиви износ. Дакле, у случају када запослени не остварује право на накнаду трошкова превоза у целини него делимично и износ пореског ослобођења примењује се у одговарајућем процентуалном износу, што је у складу са тумачењем Министарства финансија бр. 414-00-50/2005-04 од 25. марта 2005. године. Проценат (сразмера) утврђује се према броју дана на који има право на накнаду у односу на број дана у месецу.

Уколико се исплати износ изнад неопорезивог, на износ преко неопорезивог плаћа се 10% пореза на зараде.

Из аспекта Закона о раду, зарадом се не сматра онај износ који се исплаћује за накнађивање стварних трошкова превоза (до цене превозне карте у јавном саобраћају). Ако се накнада трошкова исплати у већем износу од стварних трошкова, разјка се сматра зарадом и на ту разлику плаћају се и порез и доприноси као на зараде.

Примери

1. Стварни трошкови превоза запосленом су 4.000 динара. Запослени има право на накнаду у том износу, односно треба да му се исплати тај износ, с обзиром на то да послодавац није могао да обезбеди претплатну карту. Неопорезиви износ је 3.666 динара.

1.	Стварни трошкови превоза	4.000,00
2.	Неопорезиви износ	3.666,00
3.	Износ изнад неопорезивог	334,00
4.	Опорезиви бруто износ (ред. бр. 3 / 0,9)	371,11
5.	Основица за порез (= ред. бр. 4)	371,11
6.	Износ пореза (ред. бр. 6 x 10%)	37,11
7.	Износ за исплату (ред. бр. 2 + ред. бр. 4 - ред. бр. 6)	4.000,00
	Шифра плаћања 40 (ред. бр. 3)	334,00
	Шифра плаћања 41 (ред. бр. 2)	3.666,00

Поједине позиције Обесца ППП-ПД

Ред. бр.	ОПИС	Износ
1.1.	Врста пријаве	1
1.2.	Обрачунски период	
1.4.	Датум плаћања	30.06.2016
1.7.	Најнижа основица	
3.6.	Шифра врсте прихода	1 01 110 00 0
3.7.	Број дана	
3.8.	Број сати	
3.8а	Фонд сати	
3.9.	Бруто приход	371,11
3.10.	Основица за порез	371,11
3.11.	Порез	37,11
3.12.	Основица за доприносе	0
3.13.	ПИО	0
3.14.	Здравство	0
3.15.	Незапосленост	0
3.16.	Бенефицирани ПИО	0
3.17.	У МФП се не уносе подаци	

Дакле, у Образац ППП-ПД уноси се само опорезиви износ, односно уколико се врши исплата до неопорезивног износа не подноси се Образац ППП-ПД.

2. Стварни трошкови превоза (цена превоза у јавном саобраћају) запосленом су 3.800 динара. Запослени има право на накнаду том износу. Међутим, за тај месец послодавац на име трошкова превоза запосленом исплаћује 5.000 динара.

У овом случају износ од 1.200,00 динара (5.000-3.800) сматра се зарадом на коју се обрачунавају сви порези и доприноси као на зараде.

Износ од 3.800 динара одговара стварним трошковима превоза, па се на брутирану разлику између неопорезивног износа и износа стварних трошкова обрачунава порез на зараде.

3. Послодавац је купио претплатне картице за 100 радника у износу од 396.100 динара (за 60 радника претплатна карта је 3.275, а за 40 радника 4.990).

Добављач је фактурисао укупан износ од 396.100 динара (у овом износу садржан је ПДВ од 36.009 динара).

Неопорезиви износ по раднику је 3.666 динара. Износ од 1.324 динара по раднику (за које је претплатна карта 4.990) је опорезив и на бруто основицу обрачунава се порез на зараде ($1.324 \times 40 = 52.960$ динара; $52.960 : 0,90 = 58.844,44$), што је основица за порез - 10% од 58.844,44 = 5.884,44).

Наравно, неопходно је по сваком запосленом утврдити накнаду која је опорезива и износ пореза на накнаду која му се исплаћује, а ради уношења података у Образац ППП-ПД, пошто је то појединачна пореска пријава.

1.3. Могућност разграничења исплате накнаде трошкова превоза

Често се дешава да послодавац нема довољно средстава да у одређеном периоду накнади трошкове превоза запосленима. Поставља се питање да ли се новчана потраживања могу остварити ретроактивно. Одговор на то пружа члан 196. Закона о раду, према којем сва новчана потраживања из радног односа застаревају у року од три године од дана настанка обавезе, при чему се рок рачуна од дана када је настала обавеза.

Укожко послодавац исплаћује запосленом накнаду трошкова за долазак и одлазак са посла одједном за више месеци (није имао средстава на рачуну), може извршити разграничење тих исплата по месецима и за сваки појединачни износ до неопорезивног за месец по раднику, не плаћа се порез на зараде.

На пример, у јуну 2016. године послодавац је исплатио накнаду трошкова превоза запосленом за април, мај и јун 2016. године у висини стварних

трошкова (3.275 динара за месец - цена месечне претплатне маркице).
Укупан исплаћен износ од 9.825 динара по раднику је неопорезив, јер му за сваки месец припада износ од 3.275 динара, који је неопорезив.

1.4. Порески третман исплата по основу превоза на рад и са рада лицима ангажованим по уговору

Пореска олакшица примењује се и важи не само за запослена лица, него и за чоца ангажована по основу уговора о привременим и повременим пословима (изузев задругара који су млађи од 26. година и који су на редовном школовању) која за свој рад остварују приходе за које су обвезници пореза на зараду.

Међутим, наведена олакшица не важи при исплатама трошкова превоза лицима ангажованим по уговору о делу, ауторском уговору, уговору о допунском раду, итд. Порески третман ових исплата исти је као и порески третман уговорене накнаде по уговору по којем је лице ангажовано.

2. НАКНАДА ТРОШКОВА ЗА СЛУЖБЕНО ПУТОВАЊЕ У ЗЕМЉИ

Запослени има право на накнаду трошкова (право на дневницу, путне трошкове и трошкове смештаја) у случају када га послодавац упућује на службени пут у складу са чланом 118. став 1. тачка 2) Закона о раду.

2.1. Право запосленог на дневницу и висина дневнице

Послодавци својим актима или уговором о раду морају да прецизирају сва питања која су битна за обрачун и исплату накнаде трошкова за службено путовање у земљи.

Општим актом послодавац може да дефинише шта се сматра службеним путовањем. На пример: под службеним путовањем подразумева се путовање ван места редовног запослења у циљу извршења одређених пословних задатака по налогу послодавца. Место у које се запослени упућује на службени пут мора бити удаљено више од, нпр., 50-60 километара.

Актом послодавца мора бити дефинисана дужина службеног пута, односно колико службени пут може најдуже да траје.

Запослени може да се упути на службени пут у циљу извршења посла ван седишта послодавца у трајању од 15 дана непрекидно, или

- време на службеном путу може по једном путном налогу да траје 10 дана непрекидно, или
- запослени може на службеном путу да проведе најдуже 30 дана без прекида уколико започети посао не може да прекине, уз сагласност послодавца, или
- службени пут може да траје и дуже од 30 дана, уз сагласност послодавца, све до завршетка започетог посла.

Послодавац треба својим актом, такође, да предвиди у којим случајевима запослени има право на пуну дневницу, а када на део дневнице. Право на пуну дневницу, односно део дневнице зависи од броја часова проведених на службеном путовању у земљи.

На пример, послодавац својим актом може да предвиди да лице које службено путује има право на следеће:

- целу дневницу за свака 24 сата проведена на службеном путу и за остатак времена дужи од 12 сати.

На пример, радник је на путу провео 40 сати. За то време му припадају 2 целе дневнице - за 24 сата -1 дневница и за остатак сати 16 (40 - 24) -1 дневница;

- пола дневнице запосленом припада за време од 8 до 12 сати, иж за остатак времена код путовања преко 24 сата од 8 до 12 сати.

На пример, запослени је на службеном путу провео 11 сати. За то време му припада 50% од постојеће дневнице (пола дневнице). У случају да је запослени провео на службеном путу 35 сати, припада му 1 дневница - за 24 сата и пола дневнице за остатак времена од 11 сати (35-24);

- нема право на дневницу уколико је на службеном путу провео мање од 8 сати, или је остатак времена код путовања преко 24 часа мањи од 8 сати.

На пример, запослени је провео 7 сати на службеном путу и нема право на дневницу. Уколико службено путовање траје 29 сати, запосленом припада 1 дневница (за 24 сата), а за остатак времена од 5 сати нема право на дневницу.

Приликом ушућивања запосленог на службени пут, послодавац издаје путни налог у који се уписују сви подаци значајни за путовање. Путни налог служи као документ на основу којег се доказује и евентуална повреда на раду на службеном путу. Путни налог је документ на основу којег се и подиже готов новац за службено путовање са текућег рачуна на име аконтација и врши обрачун трошкова. Напомињемо да би послодавци требало у свом општем акту да предвиде и време у којем је запослени дужан да поднесе обрачун трошкова путовања, имајући у виду одредбе члана 10. Закона о рачуноводству, којим је прописано да се документација

у вези са насталим променама достави рачуноводству одмах по изради, односно пријему, а најкасније у року од три дана од дана када је пословна промена настала, односно у року од три дана од датумапријема.

Законом није прописана обавезна висина дневнице, већ се то уређује уговором о раду или општим актом послодавца.

Често се поставља питање како се утврђује дневница, уколико запосленом који је упућен на службени пут послодавац уплати на рачун хотела пун пансион.

Пример

Послодавац је уплатио рачун хотелу на којем су исказани трошкови преноћишта и трошкови исхране у укупном износу од 13.500 динара. Трошкови преноћишта су 10.500 динара и трошкови исхране 3.000 динара. Запосленом припадају 2 дневнице, јер је на путу провео 53 сата. Актом послодавца, иначе, утврђена је дневница у висини од 2.100 динара. С обзиром на то да је на име трошкова исхране плаћено 3.000 динара, запослени има право на разлику до пуне дневнице $4.200 - 3.000 = 1.200$. У овом случају висина дневнице нижа је од неопорезивог износа, па је целокупан износ неопорезив.

2.2. Порески третман дневница за службени пут у земљи

Према члану 18. став 1. тачка 2) Закона о порезу на доходак грађана, усклађени неопорезив износ од 1. фебруара 2016. године је 2.201 динар дневно, без обавезе прилагања рачуна.

Прописано пореско ослобођење односи се на целу дневницу за службено путовање у земљи. У случају да запосленом припада половина дневнице, прописано пореско ослобођење примењује се сразмерно, што износи 1.100,50 динара (50% од 2.201), што је у складу са тумачењем

Министарства финансија, бр. 414-00-31/200504 од 11.03.2005.године које смо објавили у „Регистру прописа“, бр. 56/09 на 204.и 205.страни.

У случају да је исплаћен износ већи од 2.201 динар, на износ изнад неопорезивог обрачунава се 10% пореза на зараде. Неопорезиви нето износ прерачунава се на бруто:

Бруто = нето/090.

2.3. Трошкови преноћишта на службеном путовању у земљи

Запосленом, такође, припада и накнадатропжова за преноћиште у хотелу, без обзира на категорију, у висини према приложеном рачуну.

Међутим, укожко послодавац шаље запосленог у места где запослени често нису у могућности да обезбеде хотелски или сличан смештај, и уколико су често у ситуацији да преноће код физичких лшда, на име трошкова преноћишта та лица раднику треба да издају признаншгу на основу које би требало да правда трошкове преноћшдта у путном налогу за службено путовање. Дакле, уколико је запослени на службеном путу користио услугу смештаја код физичког лица јер није било могућности смештаја код лица регистрованог за пружање услуга смештаја путницима и туристима, уз сагласност послодавца признаница коју изда то физичко лице, може да се сматра веродостојним документом за правдање трошкова смештаја на службеном путу. Признаница треба да садржи све неопходне елементе за идентификовање физичког лица које пружа услугу смештаја и контролу - име и презиме, адресу и јединствени матични број грађана издаваоца признанице, цену смештаја, датум, потпис и др. У том смислу дато је тумачење Министарства финансија, бр. 413-00-01300/2005-04 од 25.04.2005. године, које смо објавили у „Регистру прописа“, бр. 5 и 6/2009 на 205. страни.

У вези са издацима за смештај, такође је важно напоменути то да се ови издаци признају у висини плаћеног хотелског рачуна за преноћиште који садржи трошак за спавање и доручак. По нашем мишљењу, издаци за спавање и доручак признају се као укупни издаци за преноћиште.

Често наши претплатници постављају питање обрачуна дневница за службени пут у АЈП Косово и Метохија. Обрачун дневница врши се као за све упућене на службеки пут у земљи. Уколико су рачуни исказани у еврима, обрачун путних трошкова треба вршити у динарској противвредности по средњем курсу на дан обрачуна.

2.4. Накаада трошкова превоза на службеном путовању у земљи

Чланом 118. ст. 2. и 3. Закона о раду, прописано је да запослени има право на накнаду трошкова за време проведено на службеном путу у земљи и иностранству, а то подразумева и трошкове превоза на службеном путовању у земљи и иностранству. Висина трошкова превоза није утврђена, већ је остављено послодавцу да их регулише својим општим актом, односно уговором о раду.

Накнада трошкова превоза на службеном путовању признаје се у целини према приложеним рачунима (авионска карта, аутобуска карта, возна карта и сл.).

Међутим, за службени пут може да се одобри и употреба сопственог путничког возила, уколико је то предвиђено општим актом послодавца.

2.5. Употреба сопственог аутомобила на службеном путовању

Законом о раду није прописана висина накнаде трошкова превоза коју је послодавац дужан да накнади запосленом у случају кад користи сопствени ауто на службеном путу. Према одредби члана 18. став 1. тачка 4) Закона о порезу на доходак грађана, неопорезиви износ накнаде трошкова превоза на службеном путовању запосленом, коме је одобрено коришћење сопственог аутомобила за службено путовање или у друге службене сврхе, утврђен је у износу од 30% цене једног литра бензина помноженог бројем потрошених литара, а највише до 6.417 динара месечно.

Министарство финансија Републике Србије дало је тумачење бр. 011-00-5672016-04, од 28. јануара 2016. године, које се односи на порески третман примања запосленог по основу накнаде превоза на службеном путу у случају када је одобрено коришћење сопственог аутоа за службено путовање или у друге службене сврхе.

Из наведеног тумачења, које смо објавио у „Привредном саветнику”, бр. 6/2016 на 88. страни, произлази следеће:

- утрошено гориво за коришћење приватног аутомобила на службеном путовању или у друге службене сврхе признаје се као трошак пословања, у целини, и изузет је од опорезивања порезом на зараде. Дакле, накнада трошкова горива јесте трошак послодавца и не чини део зараде нити накнаде запосленог. Као основ за признавање трошкова горива, односно потрошених литара, користе се подаци из налога за службени пут - број пређених километара, време проведено на путу, тип аутомобила, просечна потрошња горива;
- прописана накнада из члана 18. став 1. тачка 4) Закона, која се односи на накнаду запосленом за употребу његовог аутомобила за службено путовање или у друге службене сврхе, практично представља накнаду запосленом по основу амортизације сопственог аутомобила када га користи на службеном путовању или за друге службене сврхе. Дакле, утврђени неопорезиви износ односи се, практично, на амортизацију возила. Признавање трошкова горива на службеном путу сопственим аутомобилом као трошкова пословања, има две битне последице:
 - по правилу, неопорезиви износ биће виши него раније (збир трошкова горива и новог неопорезивог износа виши је него ранији неопорезиви износ),

- право на накнаду трошкова утврђено актима послодавца (правилником о раду или уговором о раду) треба преиспитати, јер је то право утврђено раније, тј. када је та накнада требало да, поред амортизације возила, накнади и трошкове горива на службеном путу.

2.5.1. Утврђивање права на накнаду за коришћење сопственог возила у службене сврхе

Послодавац утврђује висину накнаде трошкова. На пример, може предвидети следећу формулацију: „По основу коришћења сопственог аутомобила у службене сврхе запослени има право на накнаду у висини од 30% цене бензина по пређеном шломгтру умањену за трошкове потрошеног горива на службеном путу. Трошкови потрошеног горива утврђују се прта декларисаној просечној потрошњи за тип возила које се користи." Наравно, послодавац може ово право и детаљније уредити, а нарочито начин утврђивања просечне потрошње горива.

2.5.2. Утврђивање броја потрошених литара горива ради утврђивања неопорезивог износа и ради утврђивања трошка пословања

У мишљењу надлежног министарства стоји и напомена да не постоји једнозначан начин утврђивања броја потрошених литара горива на службеном путу и да то треба уредити актима послодавца. Поред тога што то може бити важно за утврђивање висине накнаде, то је важно и због:

- утврђивања неопорезивог износа,
 - трошкова горива који се признају као трошак пословања.
- Наиме, трошак пословања је Број утрошених литара x Цена горива, а неопорезиви износ је Број утрошених литара x Цена бензина x 30%. Послодавац се не мора ограничити на декларисану просечну потрошњу према типу возила јер, у пракси, просечна потрошња може знатно одступати у односу на декларисану потрошњу из више разлога:
- лош квалитет горива,
 - објективни услови вожње (зимски услови, лоши путеви, градска вожња итд.),
 - субјективни услови вожње (оштра вожња, „спортска" вожња, пребрза вожња итд.).

По нашем мишљењу, нема сметњи да се у акте уграде повећања у односу на декларисану потрошњу, узимајући у обзир објективне услове вожње.

2.5.3. Правдање трошкова горива

Ради утврђивања неопорезивог износа није неопходно правдање трошкова горива (прилагање рачуна из којег се види да је гориво заиста куповано). Међутим, да би се признао трошак пословања, неопходно је да се трошак горива правда рачунима, и то рачунима који гласе на послодавца (правно лице или предузетника). Није никаква сметња да се на пумпи узме рачун „на фирму“.

Такође, нема никаквих сметњи да рачун који гласи на послодавца гласи на већи број литара него што се признаје као трошак пословања.

На пример, запослени је био на службеном путу и према актима послодавца број потрошених литара износи 30. За правдање, донео је рачун за куповину 50 литара горива. Признаће се трошак пословања за утрошених 30 литара (30 литара x цена горива из рачуна).

По нашем мишљењу, да би се признао трошак пословања за утрошено гориво, неопходно је да послодавац поседује:

- путни налог за коришћење сопственог аутомобила у службене сврхе и обрачун по том путном налогу,
- обрачун потрошених литара у складу са актима послодавца,
- рачуне за гориво који гласе на послодавца и у којима број лжара не може бити нкжи од броја литара према обрачуну.

2.5.4. Примери обрачуна

Пример 1:

Запослени је на службеном путу Београд - Врњачка Бања - Ниш - Београд у априлу 201 б. године прешао укупно 500 км. По акту послодавца има право на накнаду трошкова за коришћење сопственог возила у висини од 30,00 дин/км, што износи 15.000 динара, а што се запосленом признаје као накнада за трошкове амортизације возила на службеном путовању.

По повратку са службеног пута извршен је обрачун потрошених литара у складу са актима послодавца по којима је утрошено 50 литара.

Потрошено гориво представља трошак пословања који се признаје у целини на основу приложене документације. За 500 километара потрошено је 50 литара бензина. 50 литара x 130 динара јесте трошак пословања и износи 6.500 динара. Запослени је доставио рачун за гориво који гласи на послодавца, а за купљених 50 литара бензина.

Накнада за коришћење возила исплаћује се у висини од 15.000 а неопорезиви износ био би 1.950 динара (50 лит. x 130 (цена бензина) x

30%). Уз приложену документацију признаје се неопорезиви износ од 1.950. динара.

Разлика од 13.050 динара која се признаје као накнада за амортизацију возила (15.000 - 1.950) брутира се дељењем са коефицијентом од 0,90, па се на добијени износ плаћа порез на зараде по стопи од 10%.

1.	Нето накнада према акту послодавца	15.000,00
2.	Неопорезиви износ	1.950,00
3.	Износ изнад неопорезивог	13.050,00
4.	Опорезиви бруто износ (р. бр. 3 /0,9)	14.500,00
5.	Основица за порез (= р. бр. 4)	14.500,00
6.	Износ пореза (р. бр. 6 x 10%)	1.450,00
7.	Износ за исплату (р. бр. 2 + р. бр. 4 – р. бр. 7)	15.000,00
	Шифра плаћања 40 (ред. бр. 3)	13.050,00
	Шифра плаћања 41 (ред. бр. 2)	1.950,00

Послодавац је обавезан да запосленом надокнади и трошкове горива у износу од 6.500 динара. Трошак горива књижи се на рачуну 513, док се накнада трошкова која се признаје запосленом по основу амортизације возила књижи на рачуну 529 у бруто износу (у примеру $16.450,00 = 14.500 + 1.950$).

Пример 2

Запослени је на службеном путу Београд - Врњачка Бања - Ниш - Лесковац - Београд у мају 2016. године прешао укупно 800 км. По акту послодавца има право на накнаду трошкова у висини од 30% од цене бензина по пређеном километру умањен за износ стварних трошкова горива. Потрошено гориво представља трошак пословања који се признаје у целини на основу приложене документације. За 800 километара потрошено је 80 литара бензина, тако да трошкови горива износе 10.400 динара (80 лит. x 130). Накнада за амортизацију возила признаје се у висини од 30% од цене бензина по пређеном километру, умањено за износ трошкова горива (31.200 - 10.400).

Накнада за амортизацију возила износи 20.800, а неопорезиви износ био би 3.120 динара (80 лит. x 130 (цена бензина) x 30%). Разлика од 17.680 (20.800 - 3.120) динара изнад неопорезивог износа брутира се дељењем са коефицијентом од 0,90, па се на добијени износ плаћа порез на зараде по стопи од 10%.

Према члану 18. став 1. тачка 4) Закона о порезу на доходак грађана, неопорезиви износ накнаде трошкова превоза на службеном путовању запосленом, коме је одобрено коришћење сопственог аутомобила

за службено путовање или у друге службене сврхе, утврђен је у износу од 30% цене једног литра бензина помноженог бројем потрошених литара, а највише до 6.417 динара месечно. Уколико у току месеца запослени више пута иде на службени пут, послодавац би морао да води евиденцију о томе колика је накнада по основу амортизације возила исплаћена у току месеца, како би знао када је достигнут неопорезиви износ. Када се достигне неопорезиви износ, исплате преко тог износа у календарском месецу имаће карактер опорезивог примања по основу којег постоји обавеза плаћања пореза.

Пример 3

Претпоставимо да запослени из примера 2, у току истог месеца поново иде на службени пут и да је на другом службеном путу прешао 2.000 километара. Према актима послодавца признаје се да је на путу потрошио 200 лит. горива.

Трошкови горива оправдани су рачунима за гориво, па се признаје трошак пословања у износу од 26.000 динара (200 лит. x 130 дин).

Накнада за коришћење возила (за амортизацију) признаје се у висини од 30% од цене бензина по пређеном километру умањено за износ трошкова горива и износи 52.000 (130 x 30% x 2000 км - 26.000).

1.	Број пређених километара	2.000
2.	Цена бензина (по лит.)	130,00
3.	Просечна потрошња (лит./км)	10
4.	Број потрошених литара горива (1/3)	200
5.	Трошак горива (2 x 4)	26.000,00
6.	Накнада за коришћење возила (1 x 130 x 30% - 5)	52.000,00
7.	Максимални месечни неопорезиви износ	6.417,00
8.	Раније искоришћен неопорезиви износ	3.120,00
9.	Неопорезиви износ који се може искористити (7 - 8)	3.297,00
10.	Обрачунски неопорезиви износ (2 x 4 x 30%)	7.800,00
11.	Неопорезиви износ који се користи (= 9)	3.297,00
12.	Износ изнад неопорезивог (6 - 11)	48.703,00
13.	Опорезиви бруто износ (р. бр. 12 / 0,9)	54.114,44

14.	Основица за порез (= р. бр. 13)	54.114,44
15.	Износ пореза (р. бр. 14 x 10%)	5.411,44
16.	Износ за исплату (р. бр. 11 + р. бр. 13 – р. бр. 15)	52.000,00
	Шифра плаћања 40 (ред. бр. 12)	48.703,00
	Шифра плаћања 41 (ред. бр. 11)	3.297,00

Да би се утврдило право на неопорезиви износ, прво треба утврдити преостало неискоришћено право у току месеца. Оно је исказано на ред. бр. 9. обрачуна као разлика између максималног месечног неопорезивог износа и раније искоришћеног неопорезивог износа. У примеру неискоришћени неопорезиви износ је 3.297.

Према броју потрошених литара неопорезиви износ (обрачунски неопорезиви износ) био би 7.800 (ред. бр. 10).

Пошто је неискоришћени неопорезиви износ мањи од обрачунског, признаје се неискоришћени. Да је обрачунски неопорезиви износ мањи од неискоришћеног неопорезивог износа, признавао би се обрачунски неопорезиви износ. Дакле, признаје се увек мањи износ између „обрачунског неопорезивог износа" и неискоришћеног неопорезивог износа.

Кад се утврди неопорезиви износ који се може користити, даљи обрачун пореза исти је као и у претходним примерима.

3. НАКНАДА ТРОШКОВА ЗА СЛУЖБЕНО ПУТОВАЊЕ У ИНОСТРАНСТВО

Послодавац је обавезан да запосленом обезбеди накнаду трошкова за време проведено на службеном путу у иностранству, у висини утврђеној општим актом и уговором о раду, у складу са чланом 118. став 1. тачка 3) Закона о раду.

Према члану 118. став 1. тачка 3) Закона о раду, прописано је да запослени има право на накнаду трошкова за време проведено на службеном путу у иностранству.

Према члану 18. став 1. тачка 2) Закона о порезу на доходак грађана, не плаћа се порез на зараде на примања запослених по основу дневнице за службено путовање у иностранство до износа прописаног од стране надлежног државног органа, а највише до 50 евра дневно. Само је Уредбом о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника регужсано питање накнаде трошкова на службеном путу у иностранство. За државне службенике и намештенике прописана дневница је и даље 15 евра дневно, што је уједно и неопорезиви износ за њих.

3.1.. Упућивање на службени пут у иностранство

Службеним путовањем у иностранство сматра се службено путовање из Републике Србије у страну државу и обратао, службено путовање из једне у другу страну државу и службено путовање из једног у друго место у страној држави.

Налог за службено путовање издаје овлашћено лице пре него што запослено лице пође на службени пут.

Налог за службени путовање може да садржи следеће елементе:

- име и презиме лица упућеног на службени пут;
- назив државе и место у које се путује;
- циљ путовања;
- датум поласка и датум повратка са путовања;
- категорију хотела где је обезбеђен смештај;
- напомену да су обезбеђени бесплатан смештај и исхрана;
- врсту превозног средства којим се путује;
- износ аконтације;
- податке о томе ко сноси трошкове службеног путовања, и
- начин обрачуна.

Послодавац у свом акту треба да предвиди обавезу враћања исплаћене аконтације у одређеном року, уколико запослени не оде на службени пут.

3.2. Дужина трајања службеног путовања у иностранство

Законским прописима није утврђено максимално трајање службеног путовања у иностранство. Послодавац због тога треба својима актом да прецизира сва питања која су значајна за обрачун и исплату накнаде трошкова за службено путовање у иностранство, односно дужину службеног пута, висину дневнице, време за које му припада пуна дневница, да ли има право на дневницу уколико су обезбеђени трошкови исхране и сва друга питања. То значи да послодавац својим актом треба да утврди колико службени гут у иностранству може најдуже да траје, односно треба да разграничи шта је упућивање на службени пут у иностранство, а шта упућивање на рад у иностранство. Послодавац може да предвиди и решење по овом питању на начин уређен Законом о условима за упућивање запослених на привремени рад у иностранство и њиховој заштити који се примењује од 13. јануара 2016. године, о чему смо детаљније писали у „Привредном саветнику“, бр. 1 и 2/2016.

Наиме, према одредби члана 4. став 3. Закона, прописано је да се одредбе овог закона не примењују у случају упућивања запосленог на службени пут у иностранство, под условом да период боравка у иностранству не прелази 30 дана у континуитету, односно 90 дана укупно са прекидима у току календарске године. Из наведеног произлази да уколико се запослени упутио у иностранство за обављање одређеног посла а тај посао траје дуже од 30 дана непрекидно, сматраће се да је упућен на привремени рад у иностранство. Иста ситуација је уколико борави дуже од 90 дана са прекидима у иностранству у току календарске године.

3.3. Трошкови који се накнађују на службеном путу

Послодавац може да предвиди да се на службеном путовању упућеном лицу накнађују следећи трошкови:

- трошкови смештаја;
- трошкови исхране и превоза (градског) у месту боравка (дневница);
- трошкови превоза ради извршења службеног посла;
- трошкови прибављања путних исправа, вакцинације и лекарских прегледа;
- трошкови службене поште, таксе, телефона, телеграма и телефакса;
- трошкови изнајмљивања просторија, и
- трошкови стенографских и дактилографских услуга.

Наша је препорука да се у актима послодавца прецизирају трошкови који се признају, као и начин њиховог признавања.

3.3.1. Трошкови смештаја на службеном путу

Запосленом се признају трошкови смештаја на службеном путу у складу са актом послодавца. Према члану 18. став 1. тачка 3) Закона о порезу на доходак грађана не плаћа се порез на накнаде трошкова смештаја према приложеном рачуну.

У складу са чланом 18. став 2. Закона о порезу на доходак грађана, трошкови смештаја признају се и лицима која нису у радном односу, али за свој рад остварују приходе за које су обвезници пореза на зараде. То су лица ангажована по основу уговора о привременим и повременим пословима (изузев задругара који су млађи од 26. година и који су на редовном школовању).

3.3.2. Дневнице (трошкови исхране и градског превоза у месту боравка у иностранству)

Послодавац запосленом накнађује трошкове исхране и градског превоза, односно дневницу, у месту боравка у иностранству у висини прописаној својим актом. Чланом 18. Закона о порезу на доходак грађана предвиђен је неопорезиви износ - до износа прописаног од стране надлежног органа, а највише 50 евра дневно.

Дакле, уколико послодавац предвиди већи износ дневнице од прописаних неопорезивих износа, тада је обавезан да обрачуна порез на зараде по стопи од 10% и да Пореској управи доставља Образац ППП-ПД. На накнаде трошкова не обрачунавају се и не плаћају социјални доприноси.

Дневница за службено путовање у иностранство обрачунава се од часа преласка државне границе Републике Србије - у поласку, до часа преласка државне границе Републике Србије - у повратку.

Уколико се путује авионом, дневница се одређује од часа поласка авиона с последњег аеродрома у Републици до часа повратка на први аеродром у Реггубжци Србији.

Ако се за службени пут користи брод, дневница се одређује од часа поласка брода из последњег пристаништа у Републици Србији до часа повратка у прво пристаниште у Реггубжци Србији.

Према Уредби, лице које службено путује има право на целу дневницу за свака 24 сата проведена у иностранству, а и за остатак времена дужи од 12 сати. За остатак времена од 8 до 12 сати обрачунава се половина дневнице. За време краће од 8 сати, не признаје се дневница.

За свако задржавање, односно пропутовање кроз страну државу које траје дуже од 12 сати, обрачунава се дневница утврђена за ту државу. Треба водити рачуна о томе да се укупан број дневница одређује од момента преласка границе из Републике до момента доласка у Републику. Укупан број дневница утврђује се када се укупан број сати подели са 24. Дакле, уколико запослени борави у више земаља, у путном налогу треба да наведе тачно време задржавања у свакој земљи, како би му се утврдио сразмерни износ дневнице за сваку страну државу.

С обзиром на то да начин обрачуна дневница није прописан, за исплатиоца је битно да води рачуна о томе да укупан број дневница у иностранству не може да пређе број дневница који се добије када се укупан број сати проведен у иностранству подели са 24, без обзира на број земаља у којима је лице боравило.

Напомињемо да се приликом упућивања запосленог на службено путовање у иностранство издаје налог за путовање у иностранство, али се приликом обрачуна путног налога посебно обрачунава дневница за иностранство, а

посебно дневница за земљу (ако је у земљи провео дуже од 8, односно дуже од 12 сати). Послодавац сва питања која се односе на трошкове служеног путовања треба да регулише сврјим општим актом, односно уговором о раду.

3.3.3. Трошкови превоза

Издаци на службеном путовању обрачунавају се у висини цене из путничке тарифе за превоз средством оне врсте и разреда који се користе према налогу за службено путовање. Дакле, послодавац својим актом предвиђа која се превозна средства користе на службеном путу, а запослени је дужан да настале трошкове оправда и да уз путни налог приложи и одговарајућу документацију (карте, резервације места, аеродромска такса, превоз пртљага и сл.).

Послодавац у свом акту може да предвиди да запослени на службеном путу у иностранство користи и сопствени аутомобљд. Накнада се обрачунава на начин дат под тачком 2.5. овог чланка.

3.3.4. Остали трошкови

Остали издаци (трошкови прибављања путних исправа, вакцинације и лекарских прегледа и сл.) у вези са службеним путовањем признају се у стварним износима уз приложену документацију.

Издаци за коришћењем телефона, телеграма и телефакса, а који су неопходни за обављање службених послова, уз оверу надлежног органа признају се у трошкове путовања и накнађују се на основу при-ложених рачуна.

Трошкови који настану на службеном путовању, а у вези су са изнајмљивањем просторија, плаћањем стенографских и дактилографских услуга, изнајмљивањем персоналних рачуна и сл., а на основу одобрења надлежног органа, признају се у висини стварних трошкова на основу одговарајућег рачуна. Послодавац својим актом треба да предвиди да ће запосленом признати и трошкове такси услуга, јер често нема адекватног превоза од аеродрома од хотела. Наравно, за настале трошкове треба донети и одговарајућу документацију, уколико послодавац прецизира у свом акту да их признаје као трошак запосленом лицу.

Послодавац може да призна и друге трошкове, на пример ручак за пословне партнере, али они имају карактер трошка репрезентације, а не издатка за службена путовања. Трошкови репрезентације не накнађују се из дневнице. Приликом накнаде ових трошкова јавља се проблем на који

начин извршити исплату, јер се само дневница исплаћује у девизама. За послодавца је најбоље да обезбеди платну картицу (која тласи на правко лице) за плаћање ових трошкова у иностранству. Запослени је дужан да донесе рачун којим покрива настале трошкове.

Приликом обрачуна трошкова треба имати у виду да уколико је у документу о настанку трошкова који се прилаже уз обрачун исказан износ у националној валути (на пример у Мађарској у форинтима), за обрачун и признавање издатака уз документ се прилаже и писмени доказ о курсу националне валуте у односу на евро. Уколико се не поднесе писмени доказ неће се признати издаци по том документу.

3.3.5. Обрачуи дневница за службено путовање

За потребе обрачуна пореза на зараде, износ дневнице изнад неопорезивог износа конвертује се у динарски износ по званичном курсу Народне банке Србије, који важи на дан обрачуна трошкова.

Порез који се плаћа на дневнице је порез по одбитку, па пореска обавеза настаје даном исплате дневница изнад неопорезивог износа. Међутим, како је уобичајено да се пре поласка на службени пут запосленима исплаћује аконтација службеног пута, може се поставити питање када настаје пореска обавеза у случају исплате аконтације.

Пореска обавеза не може настати пре дана обрачуна трошкова по службеном путу, без обзира на то када је и у којем износу исплаћена аконтација службеног пута. У том смислу:

- уколико је исплаћена аконтација службеног пута и ако се на дан обрачуна трошкова утврди да је исплаћена аконтација виша од неопорезивог износа, пореска обавеза настаје на дан обрачуна трошкова. У том случају на дан обрачуна трошкова врши се обрачун пореза (по курсу важећем на тај дан), подноси се Образац ППП-ПД и плаћа пореска обавеза;

- у осталим случајевима пореска обавеза настаје даном исплате дневница, односно разлике у износу на исплаћену аконтацију (ако је аконтација исплаћена до опорезивог износа, јер ако је аконтација исплаћена преко неопорезивог износа, поступа се на претходно наведени начин).

Послодавац подноси Образац ППП-ПД у којем у пољу 1.4. уноси датум плаћања који уједно опредељује и дан настанка пореске обавезе. Међутим, и у овом случају износ дневнице изнад неопорезивог конвертује се по курсу на дан обрачуна трошкова.

4. ОБРАЧУН ДНЕВНИЦА ЗА СЛУЖБЕНО ПУТОВАЊЕ

Уредбом је прописано да се обрачун трошкова за службено путовање у иностранство врши у року од седам дана од дана када је службено путовање завршено (члан 30. став 1. Уредбе). Ову одредбу послодавци могу да уграде у свој општи акт. Уз обрачун путних трошкова подносе се одговарајући докази о постојању и висини трошкова (карта за превоз, рачун за преноћиште, рачуни за остале трошкове).

Према тач. 35. и 36. Упутства за спровођење Одлуке о условима и начину обављања платног про-мета са иностранством („Службени гласник РС", бр. 24/07,... и 111/15), предвиђено је да се дневнице за службена путовања у иностранство (аконтације и коначни обрачун) обрачунавају у девизама. Аконтације трошкова за службени пут могу да се исплате у:

- девизама - са рачуна 098 (када налогодавац службеног путовања и лице које службено путује имају рачуне у истој банци), а са рачуна 050 - када имају рачуне у различитим банкама;
- у ефективном страном новцу - са рачуна 051;
- ностро чеком, страним путничким чековима, као и на основу коришћења платне бизнис картице.

У случају исплате аконтације, налогодавац резидент даје банци налог за плаћање (слог 70), шифра плаћања 340 - Службена путовања у иностранство, и наводи име и презиме лица које службено путује у иностранство.

Уколико налогодавац, резидент, ефективни страни новац не преузима у банци, дужан је да у налогу за плаћање, у рубрици 9 наведе име и презиме и број личне карте лица које ће преузети тај новац.

Физичко лице може у иностранство да износи ефективни страни новац или чекове чији укупан износ не прелази 10.000 евра, односно противвредност у другој страниј валути.

По обављеном службеном путовању обрачуна-вају се путни трошкови.

Уколико се утврди да је по обрачуну исплаћена мања аконтација од обрачуна-тих трошкова, разлика до износа обрачунатих путних трошкова утврђених коначним обрачуном уплаћује се на девизни рачун резидента физичког лица које је путовало у иностранство.

Уколико је исплаћена аконташтва већа од обрачунатих трошкова, резидент је обавезан да утврђену разлику у ефективном страном новцу или чековима преда банци ради повраћаја на девизни рачун (банка примљена средства књижи као повраћај извршеног плаћања, налогом за наплату - слог 60, инструмент плаћања 2, шифра основа 340 у корист рачуна 098 на којима води девизне рачуне резидента). Ако лице које је службено путовало у иностранство има рачун код друге банке - та банка средства преноси општим девизним налогом (слог 77), шифра основа 162, са рачуна 050, а

банка налогодавца обавезна је да повраћај девиза врши налогом за наплату (слог - 60), шифра основа 340 инструмент плаћања 2, на рачун 050. Банка налогодавца резидента овим трансакцијама извештава Народну банку Србије.

Повраћај у ефективном страном новцу банка књижи налогом за наплату (слог - 60), шифра основа 340, инструмент плаћања 6, на рачуну 051. Дакле, повраћај девизних средстава по извршеном обрачуну може се вршити искључиво уплатом на девизни рачун (правног или физичког лица). Банка исплате по основу службених путовања у иностранство из-вршава на основу одговарајућег налога, односно захтева резидента.

С обзиром на то да се на девизном тржишту у нашој земљи не може куповати и продавати ефективни стани новац у кованицама, сматрамо да послодавац треба својим актом да уреди да се разлика за повраћај, која је обрачуном путних трошкова утврђена у мањим износима страног новца, односно у металним апоенима, враћа у динарској противвредности у благајни правног лица.

Такође треба имати у виду и следеће:

НБС дала је тумачење да се у случају накнаде трошкова за службени пут у иностранство, плаћање, наплаћивање и пренос могу вршити и у динарима и девизама, односно ефективном страном новцу.

Имајући у виду мишљење НБС, Министарство финансија РС дало је тумачење бр. 401 -00-1200/2016-16 од 16. маја 2016. године, према којем, цитирамо: „нема сметњи да се евидентирање (књижеље) пословних промена које се односе на трошкове настале по основу службеног путау иностранству, у ситуацији када су исти исплаћиважи у динарима, врши управо у динарима. Стиму вези, посебно напомињемо да би за потребе евидентирања (књижења) у пословним књигама све трошкове службеног путау иностранству, а у вези са којим су поједини рачуни првобитно били исказани у деопшном износу, требало прерачунати у дугаре применом средњег курса НБС који важи на дан завршетка службеног путовања ”.

5. ПРИМЕРИ ОБРАЧУНА ДНЕВНИЦА

Пример 1:

Запослени је био на службеном путу 7 дана (од 1. до 7. јуна 2016. године) у Аустрији. Боравио је у хотелу са 4 звездице. Добио је аконтацију од 500 евра. По повратку са пута понео је путни обрачун и документацију (на име трошкова преноћишта 400 евра). Према акту послодавца запосленом припадају и дневнице за 7 дана у износу од (60 x 7) 420 евра. Дакле,

послодавац је у свом општем акту прописао износ дневнице од 60 евра. Обрачун путног налога извршен је 10. јуна 2016. године, по средњем курсу НБС. Исплата разлике по обрачуну путног налога извршена је 13. јуна 2016. године. Неопорезиви износ за 7 припадајућих дневница је 350 евра у моменту исплате.

По обрачуну запосленом припада 420 евра, неопорезиви износ је 350 евра, па се разлика од 70 евра (420 - 350) брутира дељењем коефицијентом 0,90 и на добијени износ обрачунава 10% пореза на зараде.

Дан настанка пореске обавезе је 13. јун. Конверзија стране валуте у динаре извршена је на дан обрачуна 10. јуна 2016. године, какојето прописано одредбом члана 18. став 3. Закона о порезу на дохо-дак грађана.

Пореској управи подкочи се Образац ППП-ПД у којем је дан плаћања (поље 1.4.) 13. јуна 2016. године.

Пример 2

Запослени је био на службеном путу 5 дана (од 1. до 7. јуна 2016. године) у Аустрији. Боравио је у хотелу са 4 звездице. Није му исплаћена аконтација. По повратку са пута поднео је путни обрачун и документацију (на име трошкова преноћишта 400 евра). Према акту послодавца запосленом припадају и дневнице за 5 дана у износу од (60 x 5) 300 евра. Дакле, послодавац је у свом општем акту прописао износ дневнице од 60 евра. Обрачун путног налога извршен је 10. јуна 2016. године, по средњем курсу НБС. Исплата разлике по обрачуну путног налога извршена је 13. јуна 2016. године.

Неопорезиви износ за 5 припадајућих дневница је 250 евра у моменту исплате.

По обрачуну запосленом припада 300 евра, неопорезиви износ је 250 евра, па се разлика од 50 евра (300 - 250) брутира дељењем коефицијентом 0,90 и на добијени износ обрачунава 10% пореза на зараде.

Дан настанка пореске обавезе је 13. јун 2016. године. Конверзија стране валуте у динарс извршена је на дан обрачуна 10. јуна 2016. године, како јето прописано одредбом члана 18. став 3. Закона о порезу на доходак грађана.

Пореској управи подноси се Образац ППП-ПД у којем је дан плаћања (поље 1.4.) 13. јун 201 б. гсдине.

Наведена пореска ослобођења односе се на запослене које послодавац упућује на службено путовање, као и на лица која обављају прквремене и повремене послове (изузев задругара који су млађи од 26 година и који су на редовном школовању).

6. НАКНАДА ТРОШКОВА СЛУЖБЕНИХ ПУТОВАЊА ПРЕДУЗЕТНИЦИМА

Предузетницима се у расходе у пореском билансу признају трошкови службеног путовања до висине износа из члана 18. став 1. тач. 2) до 4) овог закона, у складу са чланом 37а став 1. тачка 2) Закона о порезу на доходак грађана.

Према томе, предузетницима се као расход признају неопорезиви износи накнада трошкова за:

1. Дневнице за службено путовање у земљи до износа од 2.201 динар, односно дневнице за службено путовање у иностранство до износа прописаног од стране надлежног органа, а највише до 50 евра дневно;
2. Накнаде трошкова смештаја на службеном путовању, према приложеном рачуну, и
3. Накнаде превоза на службеном путовању, према приложеним рачунима превозника у јавном саобраћају, а када је, сагласно са законом и другим прописима, одобрено коришћење сопственог аутомобила за службено путовање или у друге службене сврхе - до износа 30% једног литра бензина помноженог са бројем потрошених литара, а највише до 6.417 динара месечно.

Предузетници - власници радњи имају право на наведена пореска ослобођења у свему и на начин као и запослени. Предузетницима се неопорезиви износ признаје као расход у пореском билансу (Образац ПБ 2).

Уколико се исплати већи износ од неопорезивог, он се не признаје као расход у пореском билансу.

7. НАКНАДА ТРОШКОВА СЛУЖБЕНИХ ПУТОВАЊА ОСНИВАЧИМА – ВЛАСНИЦИМА ПРИВРЕДНИХ ДРУШТАВА КОЈИ НИСУ ЗАСНОВАЛИ РАДНИ ОДНОС У СВОМ ПРИВРЕДНОМ ДРУШТВУ

Пореско ослобађање не односи се на осниваче - власнике предузећа који нису засновали радни однос у свом привредном друштву. То значи да уколико се врши исплата власнику привредног друштва по основу путних трошкова, према нашем мишљењу, она има третман других прихода по члану 85. став 1 тачка 12. Закона о порезу на доходак грађана, односно - накнада расхода физичким лицима која нису у радном односу код исплатиоца.

Напомињемо да се исплата наведених примања опорезује као остали приход само ако је реч о накнади трошкова или о исплати примања која су у сврху обављања делатности друштва, а ако је реч о накнади трошкова за приватне потребе оснивача, та примања опорезују се као узимање из имовине привредног друштва у складу са чланом 61. став 1. тачка 4) Закона, по стопи од 15%.

8. НАКНАДА ТРОШКОВА СЛУЖБЕНОГ ПУТА ДИРЕКТОРУ КОЈИ НИЈЕ ВЛАСНИК ПРИВРЕДНОГ ДРУШТВА, А НИЈЕ ЗАСНОВАО РАДНИ ОДНОС СА ПОСЛОДАВЦЕМ

Директор који није власник привредног друштва и није закључио уговор о раду, него уговор о правима и обавезама из члана 48. став 4. Закона о раду и за свој рад прима накнаду која има карактер других прихода нема право на накнаду трошкова из члана 18. став 1. тач. 2) до 4) Закона о порезу на доходак грађана у неопорезивом износу. Дакле, њему се могу накнадити ови трошкови, али они имају карактер других прихода и на њих се плаћа порез на друге приходе.

Директору који је закључио уговор о правима и обавезама са послодавцем, а за свој рад не прима накнаду, накнада трошкова службеног пута која му се исплаћује има третман других прихода. О обрачунау накнаде трошкова за директора који није засновао радни однос детаљно смо писали у „Привредном саветнику“, бр. 10 и 11/2016 на 96. страни.

9. НАКНАДА ТРОШКОВА И ДРУГИ РАСХОДИ ФИЗИЧКИМ ЛИЦИМА КОЈА НИСУ У РАДНОМ ОДНОСУ КОД ИСПЛАТИОЦА
Према члану 85. став 1. тачка 12) Закона о порезу на доходак грађана, осталим приходима сматрају се накнада трошкова и други расходи лицима која нису у радном односу код исплатиоца. На ове исплате обрачунава се и плаћа порез на доходак грађана по стопи од 20% на основицу умањену за нормиране трошкове у висини од 20%. Такође, на основу тумачења Министарства рада, запошљавања и социјалне политике, бр. 011-00-00169/2012-07, на ове накнаде обрачунава се и допринос за ПИО (26%), јер та накнада трошкова има карактер уговорене накнаде сагласно са чланом 12. став 1. тачка 3) Закона о пензијско-инвалидском осигурању. Дакле, уколико послодавац упуту физичко лице које није запослено код послодавца на службени пут, било у земљи, било у иностранству, на накнаду трошкова службеног путовања (за исхрану, хотелски смештај и превоз) коју му исплаћује, дужан је да обрачуна, поред пореза на доходак грађана по члану 85. Закона о порезу на доходак грађана, по стопи од 20%

на основицу умањену за нормиране трошкове у висини од 20%, и допринос за пензијско инвалидско осигурање по стопи од 26% на исту основицу на коју се плаћа и порез на доходак грађана.

Коефицијент за прерачун нето износа на бруто износ накнаде је 1,58227848.

Пореској управи доставља се Образац ППП-ПД. Видети пример који смо дали у Прегледу на ред. бр. 45,46 и 47 у „Привредном саветнику“, бр. 10 и 11/2016.

9.1. Накнада трошкова исплаћена лицима ангажованим по основу обављања привремених и повремених послова

Према члану 18. став 2. Закона о порезу на доходак, не плаћа се порез на зараде за примања по основу накнаде трошкова превоза у јавном саобраћају (за долазак и повратак са посла), дневнице за службено путовање у земљи, односно у иностранству, накнаде трошкова смештаја на службеном путу, према приложеном рачуну и накнаде превоза на службеном путовању, до неопорезивих износа лицима ангажованим по основу уговора о привременим и повременим пословима. Ова олакшица не важи само за задругаре који обављају привремене и повремене послове а млађи су од 26 година и који су на редовном школовању.

10. НАКНАДА ТРОШКОВА СЛУЖБЕНИХ ПУТОВАЊА ОДРЕЂЕНИМ ЛИЦИМА НА КОЈА СЕ НЕ ПЛАЋА ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА, ОДНОСНО ГДЕ СУ ПРИЗНАТИ СТВАРНИ ТРОШКОВИ

Чланом 85. став 6. Закона о порезу на доходак грађана, прописано је да се порез на друге приходе не плаћа на документоване накнаде трошкова по основу службених путовања највише до износа тих трошкова који су изузети од плаћања пореза на зараде за запослене по члану 18. ст. 2) до 4) овог закона, ако се исплата врши физичким лицима која нису запослена код исплатиоца, и то:

1. Упућенима, односно позванима од стране државног органа или организације, са правом накнаде трошкова, независно од тога из којих средстава се врши исплата;
2. Члановима представничких и извршних тела Републике, територијалне аутономије и локалне самоуправе, у вези са вршењем функције;

3. Упућенима на рад у Републику, по налогу иностраног послодавца, а у вези са делатношћу домаћег исплатиоца;
4. Упућенима код исплатиоца по налогу послодавца, а у вези са делатношћу послодавца;
5. Ако добровољно, односно по позиву сарађују у хуманитарне, здравствене, васпитно-образовне, културне, спортске, научноистраживачке, верске и друге сврхе, односно сарађују у синдикалним организацијама, привредним коморама, политичким странкама, савезима и удружењима, невладиним организацијама, као и у другим недобитним организацијама, при че-му не остварују било коју другу накнаду по основу те сарадње. О овоме смо детаљно писали у „Привредном саветнику“, бр. 10 и 11/2016, на стр. 201. до 209.

11. НАКНАДА ТРОШКОВА СМЕШТАЈА И ИСХРАНЕ ЗА РАД И БОРАВАК НА ТЕРЕНУ

Запослени има право, у складу са општим актом и уговором о раду, на накнаду трошкова смештаја и исхране за рад и боравак на терену у случају да послодавац није запосленом обезбедио смештај и исхрану без накнаде. Накнада трошкова смештаја и исхране за рад и боравак на терену регулисана је чланом 118. став 1. тачка 4) Закона о раду. Шта се подразумева под радом и боравком на терену није законом прописано, већ је остављено послодавцу да то регулише својим општим актом. У случају да запослени ради на терену, али сваки дан одлази и враћа се са посла, није испуњен услов за остваривање права на накнаду. У том смислу дато је и тумачење Министарства рада, запошљавања и социјалне политике, бр. 011-00-429/2006-02 од 26.05.2006. године.

Под радом и боравком на терену подразумева се рад и боравак запослених ван седишта послодавца, односно његовог организационог дела, који захтева непрекидно дуже одсуство запосленог ван тог седишта (мишљење Министарства рада, запошљавања и социјалне политике, бр. 011-00-01069/2006-02 од 13.12.2006. године).

Послодавац може својим актом да предвиди да издаци које запослени имају на терену морају да буду и документовани одговарајућим рачуцима за смештај и исхрану (рачун ресторана, хотела, признаница физичког лица које пружа услуге смештаја).

Трошкови смештаја и исхране за рад и боравак на терену (уколико послодавац није обезбедио смештај и исхрану без накнаде) утврђују се у висини и на начин прописаним општим актом послодавца, односно уговором о раду који је закључен са запосленим.

На ову накнаду не плаћају се ни порез ни доприноси ако су у складу са условима наведеним у општем акту, односно уговору о раду. Међутим, уколико би послодавац признао и већи износ трошкова од оних које је прописао својим актом, на разлику преко тог износа платио би се порез на зараде по стопи од 10%,. Доприноси се не би плаћали јер према одредби члана 105. став 3. Закона о раду примања из члана 118. тач. 1) до 4) не сматрају се зарадом.

12. ПРАВО НА ОДБИТАК ПРЕТХОДНОГ ПОРЕЗА ПРИ НАКНАДИ ТРОШКОВА ЗАПОСЛЕНИМА

Обавеза послодавца је да својим актом, односно уговором о раду утврди висину накнаде трошкова запосленима, као и критеријуме и мерила за остваривање тих права. Накнаде трошкова запосленима (трошкови преноћишта на службеном путу и сл.) послодавац може да обезбеди преко правног лица и предузетника који му за своје услуге издају рачун у којем је исказан ПДВ. Поставља се питање да ли послодавац тако исказани ПДВ може да искористи као претходни порез. Чланом 28. Закона о ПДВ прописани су општи услови које порески обвезник мора да испуни да би имао право на одбитак претходног пореза. Уколико су испуњени ови услови (из члана 28. и уколико је издат рачун у складу са чланом 42. Закона), обвезник има право на одбитак претходног пореза који је исказан на рачунима - за накнаду трошкова преноћишта на службеном путу, као и за накнаду трошкова преноћишта за рад и боравак на терену. Ове накнаде имају третман трошкова насталих у циљу обављања делатности послодавца. За накнаду издатака за исхрану и превоз запослених и других ангажованих лица за долазак и долазак с посла послодавац нема право на одбитак претходног пореза.

13. КАЗНЕНЕ ОДРЕДБЕ

Уколико послодавац запосленом не исплати накнаде трошкова (за долазак и одлазак са рада у висини цене превозне карте у јавном саобраћају, за време проведено на службеном путу у земљи и иностранству, трошкове смештаја за боравак на терену), казниће се новчаном казном од 400.000 до 1.000.000 динара правно лице (у складу са чланом 275. став 1. тачка 5) Закона о раду).

Предузетник ће бити кажњен новчаном казном од 100.000 до 300.000 динара, а одговорно лице у правном лицу новчаном казном од 20.000 до 40.000 динара у складу са чланом 275. ст. 2. и 3. Закона о раду.

ДРУГА ПРИМАЊА ЗАПОСЛЕНИХ КОЈА НЕМАЈУ КАРАКТЕР ЗАРАДЕ

Законом о раду („Службени гласник РС", бр. 24/05,... и 75/14 - у даљем тексту: Закон), прописана је обавеза или могућност да послодавац одређена дру-га примања, која у смислу тог закона не чине зараду, исплати својим запосленима. Према одредбама Закона о раду, ова примања немају карактер зараде, на њих се не обрачунавају доприноси за обавезно социјално осигурање. Међутим, порез на доходак плаћа се уколико се ова примања исплаћују изнад износа који је у Закону о порезу на доходак грађана (у даљем тексту: ЗПДГ) прописан као неопорезив.

Ако се ова примања исплаћују до неопорезивог износа, па се не плаћају ни порез ни доприноси, за та примања не подноси се Образац ШШ-ПД, а примања се исплаћују коришћењем Шифре плаћања 41 (241 за безготовинску, односно 141 за готовинску исплату).

Ако се на ова примања плаћа порез на доходак, онда се у Образац ППП-ПД уноси само онај део примања који је опорезив, а за исплату таквог примања користи се Шифра плаћања 40 (240, односно 140).

Друга примања која немају карактер зараде, а која је послодавац је дужан да исплати запосленима у складу са својим општим актом, прописана су одредбама члана 119. Закона о раду, и обухватају:

1. Отпремнину при одласку у пензију, најмање у висини две просечне зараде;

2. Накнаду трошкова погребних услуга у случају смрти члана уже породице, а члановима уже породице у случају смрти запосленог, и

3. Накнаду штете због повреда на раду или професионалног обољења. Послодавац је обавезан да поред наведених примања, исплати (према члану 158. Закона о раду), и:

4. Отпремнину запосленом који је проглашен технолошким вишком. Такође, у складу са одредбама Закона, послодавац може да предвиди својим општим актом и друге исплате, као што су:

1. Јубиларна награда и солидарна помоћ (члан 120. став 1. тачка 1) Закона о раду);

2. Премија за добровољно додатно пензијско осигурање, колективно осигурање од последица незгода и колективно осигурање за случај тежих болести и хируршких интервенција (члан 119. став 5. Закона о раду);

3. Исплате деци запослених старости до 15 година живота као поклон за Божић и Нову годину у висини неопорезивог износа предвиђеног Законом о порезу на доходак грађана (члан 119. став 2. Закона о раду);

4. Друга примања (члан 120. став 1. тачка 4) Закона - исплата накнаде за одвојен живот и слично).

Такође, послодавац својим актом може да предвиди и давање зајма за набавку огрева, уџбеника и зимнице.

Чланом 12а Закона о порезу на доходак грађана предвиђено је усклађивање неопорезивих износа годишње, са индексом потрошачких цена у претходној години. Усклађене динарске износе утврдила је Влада Републике Србије и објављени су у „Службеном гласнику РС”, бр. 5/16, а примењују се од 1. фебруара 2016. до 31. јануара 2017. године.

1. ИСПЛАТА ОТПРЕМНИНЕ

Закон о раду предвидео је обавезу послодавца да изврши исплату следећих отпремнина запосленима:

- отпремнине прштиком одласка у пензију;
- отпремнине у случају отказа уговора о раду када је запослени проглашен технолошким вишком.

Такође, послодавац у складу са својим актом може, али није обавезан, да исплати запосленом отпремнину и приликом споразумног раскида радног односа.

1.1. Исплата отпремнине при одласку у пензију

Послодавац је дужан да исплати запосленом који иде у пензију, износ отпремнине у висини две просечне зараде у Републици.

Одредбама члана 119. став 1. тачка 1) Закона предвиђено је да је послодавац дужан да исплати запосленом отпремнину приликом одласка у пензију (било да се ради о старосној, инвалидској или поро-личној пензији), најмање у висини ДВЕ просечне зараде у Републици према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике. Под просечном зарадом подразумева се просечна (брuto) зарада у Републици Србији према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике. Бруто зараду чини нето износ увећан за порез на доходак грађана и социјалне доприносе на терет запосленог (без социјалних доприноса на терет послодавца). Последњи познати податак о просечној заради у Републици, за месец април 2016. године износи 67.464 динара, па је двоструки износ 134.928 динара (то је износ који запослени „носи кући”).

Ову отпремнину, према члану 186. Закона, послодавац је дужан да исплати најкасније у року од 30 дана од дана престанка радног односа.

Према члану 9. став 1. тачка 18) ЗПДГ, не плаћа се порез на доходак грађана до износа који је као најнижи утврђен законеом којим се уређује рад, дакле до двоструке просечне месечне (брuto) зараде по запосленом исплаћене у Републици према последњем објављеном податку републичког органа за послове статистике. У тренутку писања овог члана то износи 134.928 динара (67.464 x 2).

При исплати износа отпремнине који је већи од износа двоструке просечне месечне зараде по запосленом у Републици, на износ преко неопорезивог обрачунава се порез по одбитку по стопи од 20% на основицу умањену за 20% нормираних трошкова.

Износ изнад неопорезивог брутира се коефицијентом 1,19047619, или $\text{Бруто} = \text{Нето} / 0,84$

Ако се отпремнина исплаћује преко неопорезивог износа, пословној банци подносе се два налога за исплату (та износ ио неопопечивит кчтигтц се Шифра плаћања 41 а за опорезиви износ Шифра плаћања 40), а пре исплате отпремнине подноси се Лореска пријава ППП-ПД у коју се уноси само опорезиви део отпремнине. Ако се отпремнина исплаћује до неопорезивог износа, не саставља се Образац ШШ-ПД.

Књижење отпремнине врши се ставом 529/463 и 489.

Пример:

Запослени је отишао у пензију 10. јуна 2016. године. У моменту исплате неопорезиви износ је дво-

струка зарада по запосленом у Републици – 134.928. Исплаћен је износ отпремнине од 210.000,00 динара и с обзиром на то да је већи од прописаног неопорезивог, послодавац је дужан да обрачуна порез на друге приходе, па би обрачун изгледао овако:

1.	Износ отпремнине који се исплаћује	210.000,00
2.	Неопорезиви износ	134.928,00
3.	Износ изнад неопорезивог	75.072,00
4.	Опорезиви бруто износ (ред. бр. 3 /0,84)	89.371,43
5.	Нормирани трошкови (ред. бр. 4 x 20%)	17.874,29
6.	Основица за порез (ред. бр. 4 – ред. бр. 5)	71.497,14
7.	Износ пореза (ред. бр. 6 x 20%)	14.299,43
8.	Износ за исплату (ред. бр. 2 + ред. бр. 4 – ред. бр. 7)	210.000,00
	Шифра плаћања 40 (ред. бр. 3)	75.072,00
	Шифра плаћања 41 (ред. бр. 2)	134.928,00

Поједине позиције Обрасца ППП-ПД

Ред. бр.	ОПИС	Износ
1.1.	Врста пријаве	1
1.2.	Обрачунски период	06.2016.
1.4.	Датум плаћања	27.06.2016.
1.7.	Најнижа основица	
3.6.	Шифра врсте прихода	1 11 612 00 0
3.7.	Број дана	
3.8.	Број сати	
3.8а	Фонд сати	
3.9.	Бруто приход	89.371,43
3.10.	Основица за порез	71.497,14
3.11.	Порез	14.299,43
3.12.	Основица за доприносе	0
3.13.	ПИО	0
3.14.	Здравство	0
3.15.	Незапосленост	0
3.16.	Бенефицирани ПИО	0
3.17.	У МФП се не уносе подаци	

Напомена:

У Шифри врсте прихода ознака примаоца прихода (ГТП) је увек 11 - Лице коме се исплаћују приходи ван радног односа на које се не плаћају доприноси.

Често се дешава да послодавац нема довољко средстава да одмах по одласку у пензију запосленом исплати отпремнину. Поставља се питање који се податак узима када се врши исплата отпремнине у каснијим периодима. По нашем мишљењу, право на отпремнину остварује се даном одласка у пензију, па се за утврђивање висине права користи последњи објављени податак о заради у Републици на дан одласка у пензију. Исплату отпремнине послодавац је дужан да изврши најкасније у року од 30 дана од дана престанка радног односа. У случају да послодавац то не уради, то лице може да се обрати надлежном суду ради утврђивања обавезе исплате свих потраживања из радног односа, са законском затезном каматом од дана доспелости потраживања (дан доспелости је последњи дан рока за исплату, тј. 30. дан од дана одласка у пензију). Рок застарелости за новчана потраживања је три године. У том смислу дато је и тумачење Ми-нпстарства рада, запошљавања и социјалне политике, број: 011 -00-150/2006-02, које смо објавили у „Регистру прописа“, бр. 4 и 5/2007, на 264. страни.

У моменту исплате, као неопорезиви износ, увек се узима последњи познати податак.

1.2. Отпремнина запосленом који је проглашен технолошким вишком

Послодавац је дужан да исплати отпремнину запосленом у случају отказа уговора о раду, зато што је услед технолошких, економских или организационих промена престала потреба за обављањем одређених послова или када дође до смањења обима посла.

Према одредбама члана 158. Закона, висина отпремнине за лица која су проглашена технолошким вишком утврђује се општим актом послодавца или уговором о раду, али не може да буде нижа од збира $\frac{1}{3}$ зараде запосленог за сваку навршену годину рада у радном односу код послодавца који исплаћује отпремнину, послодавца претходника као и код повезаних лица са послодавцем.

Обавеза послодавца је да исплати отпремнину запосленом у висини која не може да буде нижа од $\frac{1}{3}$ зараде запосленог за сваку навршену годину рада у радном односу код послодавца код кога остварује право на отпремнину. Зарадом запосленог, према члану 159. Закона, сматра се просечна месечна зарада запосленог исплаћена за последња три месеца који претходе месецу у којем се исплаћује отпремнина. Законом није посебно прописано како се утврђује просечна зарада исплаћена у три месеца који претходе месецу у којем се исплаћује отпремнина. По том основу надлежни органи давали су више мишљења, која се свode на следеће:

- када је запослени радио али му није исплаћена зарада, основица за обрачун отпремнине је обрачуната а неисплаћена зарада чији је обрачун послодавац био дужан да достави запосленом у складу са Законом;

- када је запослени био одсутан и остварио је накнаду зараде, основица за обрачун отпремнине је уговорена основна зарада увећана за минули рад;

- у случају када је запослени радио и остварио зараду, као основица за обрачун отпремнине узима се зарада коју чини основна зарада, зарада по основу радног учинка, увећање зараде и друга примања која имају карактер зараде;

- у случају када је у та три месеца делом радио а делом остваривао накнаду, основ за обрачун отпремнине утврђује се тако што се износ зараде за часове рада сабере са износом обрачунате основне зараде увећане за минули рад за часове одсуствовања са рада и подели са три.

За утврђивање висине отпремнине рачуна се и време проведено у радном односу код послодавца претходника у случају статусне промене и промене послодавца у смислу члана 147. Закона, као и код повезаних лица са послодавцем у складу са законом.

Посебно је наглашено да се промена власништва над капиталом не сматра променом послодавца у смислу остваривања права на отпремнину у складу са тим чланом (односно, другим речима, запослени има право на укупан стаж који је провео код једног послодавца, без обзира на промене власништва над капиталом тог послодавца).

Запослени не може да оствари право на отпремнину за исти период за који му је већ исплаћена отпремнина код истог или код другог послодавца.

Законом није прописано шта се сматра повезаним лицима, па, по нашем мишљењу, треба користити дефиниције дате у системском закону, тј. у Закону о привредним друштвима. Према члану 62. став 2. Закона о привредним друштвима:

„Повезаним лицем у смислу овог закона у односу на одређено правно лице сматра се:

1) правно лице у којем то правно лице поседује значајно учешће у капиталу, или право да такво учешће стекне из конвертибилних обвезница, вараната, опција и слично;

2) правно лице у којем је то правно лице контролни члан друштва (контролисано друштво);

3) правно лице које је заједно са тим правним лицем под контролом трећег лица;

4) лице које у том правном лицу поседује значајно учешће у капиталу, или право да такво учешће стекне из конвертибилних обвезница, вараната, опција и СЛРГЧНО;

5) лице које је контролни члан тог правног лица;

6) лице које је директор, односно члан органа управљања или надзора тог правног лица.

Значајно учешће у основном капиталу постоји ако једно лице, самостално или са другим лицима која са њим делују заједно, поседује више од 25% права гласа у друштву.

Већинско учешће у основном капиталу постоји ако једно лице, самостално или са другим лицима која са њим делују заједно, поседује више од 50% права гласа у друштву.

Контрола у смислу става 2. овог члана подразумева право или могућност једног лица, самостално или са другим лицима која са њим заједнички делују, да врши контролни утицај на пословање другог лица путем учешћа у основном капиталу, уговора или права на именовање већине директора, односно чланова надзорног одбора.

Сматра се да је одређено лице контролни члан друштва увек када то лице самостално или са повезаним лицима поседује већинско учешће у основном капиталу друштва.

Заједничко деловање постоји када два или више лица, на основу међусобног изричитог или прећутног споразума, користе гласачка права у одређеном лицу њли предузимају друге радње у циљу вршења заједничког утицаја на управљање или пословање тог лица."

Ову отпремнину, према члану 186. Закона, послодавац је дужан да исплати најкасније у року од 30 дана од дана престанка радног односа.

Према члану 9. став 1. тачка 19) ЗПДГ, не плаћа се порез на доходак грађана до износа који је као најнижи утврђен законом којим се уређује рад, дакле до 1/3 зараде запосленог за сваку навршену годину рада у радном односу код послодавца.

При исплати износа отпремнине, на износ преко неопорезивог обрачунава се порез по одбитку по стопи од 20% на основицу умањену за 20% нормираних трошкова.

Износ изнад неопорезивог брутира се коефицијентом 1,19047619, или Бруто = Нето/0,84.

АЈСО се отпремника исплаћује преко неопорезивог износа, пословној банци подносе се два налога за исплату (за износ до неопорезивог користи се Шифра плаћања 41 а за опорезиви износ Шифра плаћања 40), а пре исплате отпремнине подноси се Пореска пријава ППП-ПД у коју се уноси само опорезиви део отпремнине. Ако се отпремнина исплаћује до неопорезивог износа, не саставља се Образац ППП-ПД.

Са запосленим који је технолошки вишак, дана 13.06.2016. године раскинут је радни однос. Код последњег послодавца запослени је радио 10

година, 9 месеци и 23 дана. Претходни послодавци код којих је радио нису повезана лица са последњим послодавцем, нити постоји правно следбеништво. Запослени, дакле, код последњег послодавца има навршених 10 година рада.

Просечна месечна зарада коју је остварио за период март-мај 2016. године износи 93.000 динара.

Отпремнина коју је послодавац по закону дужан да исплати износи: $10 \times 93.000/3 = 310.000$. динара. Послодавац је исплатио запосленом 350.000 динара.

1.	Износ отпремнине који се исплаћује	350.000,00
2.	Неопорезиви износ	310.000,00
3.	Износ изнад неопорезивог	40.000,00
4.	Опорезиви бруто износ (ред. бр. 3 / 0,84)	47.619,05
5.	Нормирани трошкови (ред. бр. 4 x 20%)	9.523,81
6.	Основица за порез (ред. бр. 4 – ред. бр. 5)	38.095,24
7.	Износ пореза (ред. бр. 6 x 20%)	7.619,05

8.	Износ за исплату (ред. бр. 2 + ред. бр. 4 – ред. бр. 7)	350.000,00
	Шифра плаћања 40 (ред. бр. 3)	40.000,00
	Шифра плаћања 41 (ред. бр. 2)	310.000,00

Поједине позиције Обрасца ППП-ПД

Ред. бр.	ОПИС	Износ
1.1.	Врста пријаве	1
1.2.	Обрачунски период	06.2016.
1.4.	Датум плаћања	23.06.2015.
1.7.	Најнижа основица	
3.6.	Шифра врсте прихода	1 11 612 00 0
3.7.	Број дана	
3.8.	Број сати	
3.8а	Фонд сати	
3.9.	Бруто приход	47.619,05
3.10.	Основица за порез	38.095,24
3.11.	Порез	7.619,05
3.12.	Основица за доприносе	0
3.13.	ПИО	0
3.14.	Здравство	0
3.15.	Незапосленост	0
3.16.	Бенефицирани ПИО	0
3.17.	У МФП се не уносе подаци	

1.3. Исплата отпремнине при споразумеом раскиду радног односа

Послодавац може да исплати запосленом новчану накнаду, односно отпремнину по основу споразумног престанка радног односа. Споразумни престанак радног односа регулисан је одредбама члана 177. Закона, према којима радни однос може да престане на основу споразума послодавца и запосленог. Међутим, ЗПДГ грађана није прописано изузимања од плаћања пореза на ову накнаду, односно није прописан неопорезиви износ за ову

исплату. То значи да, уколико послодавац исплати отпремнину запосленом на основу споразумног раскида радног односа, таква исплата има карактер зараде на коју се обрачунавају и плаћају и порез на зараде и доприноси за обавезно социјално осигурање, на начин који смо објаснили за исплату зарада. То даље значи да ће послодавац обрачунати социјалне доприносе на основицу коју чини бруто исплата, а ако је тај износ мањи од најниже прогнане основице за обрачун социјалних доприноса, која је позната у моменту исплате, тада је обавезан да обрачуна социјалне доприносе на прописану најнижу основицу. У том смислу дато је и тумачење Министарства финансија бр. 414-00-5/2006-04 од 13.02.2006. године и Министарства рада, запошљавања и социјалне политике бр. 401-01-01488/2006-02 од 12.10.2006. године.

У случају да ова исплата прелази износ највише основице за обрачун доприноса на зараде (петострука зарада у Републици, последњи познати податак), социјални доприноси обрачунавају се и плаћају на износ петоструке просечне зараде у Републици, као код зарада. То значи да се ова исплата сматра зарадом и приликом обрачуна кумулира са последњом зарадом. За исплату ове „отпремнине“ подноси се Образац ШШ ПД који се саставља на исти начин као и када се исплаћује зарада, тј. ова исплата третира се као исплата дела зараде за одређени месец.

2. ИСПЛАТА ДРУГИХ ПРИМАЊА ЗАПОСЛЕНИМА У СЛУЧАЈУ СМРТИ ЧЛАНА УЖЕ ПОРОДИЦЕ И ЧЛАНОВИМА УЖЕ ПОРОДИЦЕ У СЛУЧАЈУ СМРТИ ЗАПОСЛЕНОГ ИЛИ ПЕНЗИОНИСАНОГ РАДНИКА

Послодавац је обавезан, у складу са чланом 119. став 1. тачка 2) Закона, да накнади трошкове погребних услуга у случају смрти запосленог или члана уже породице запосленог.

Члановима уже породице, у складу са чланом 119. став 4. Закона о раду, сматрају се брачни друг и деца запосленог.

Чланом 9. став 1. тачка 9. ЗПДГ утврђен је неопорезиви износ у случају смрти запосленог, члана његове породице или пензионисаног радника до 64.162,00 динара. Ова накнада нема третман зараде, без обзира на то да ли се исплата врши готовински или безготовински.

Чланом 9. ЗПДГ, предвиђено је пореско ослобођење приликом исплате накнаде трошкова у случају смрти пензионисаног радника. Послодавац може, али га Закон о раду не обавезује, да ову помоћ утврди својим актом. Накнада трошкова у случају смрти пензионисаног радника вршиће се само уколико је предвиђена општим актом послодавца.

У случају да се изврши исплата изнад неопорезивог износа, обрачунава се порез на доходак грађана по члану 85. Закона (по стопи од 20% на основицу умањену за 20%), а Пореској управи доставља се Образац ППП ПД у који се уноси само део примања који се исплаћује изнад неопорезивог износа. Социјални доприноси се не плаћају, јер ова примања немају третман зарада. Начин попуњавања Обрасца 111111ПД исти је као и за отпремнине.

3. ИСПЛАТА НАКНАДЕ ШТЕТЕ ЗАПОСЛЕНОМ ЗБОГ ПОВРЕДЕ НА РАДУ ИЛИ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ОБОЉЕЊА

Према члану 119. став 1. тачка 3) Закона, послодавац је дужан да исплати запосленом, у складу са општим актом, накнаду штете због повреде на раду или професионалног обољења. Висина, начин утврђивања и исплате ове накнаде уређују се општим актом послодавца.

Према члану 9. став 1. тачка 8) Закона о порезу на доходак грађана, накнада материјалне и нематеријалне штете, изузев накнаде за измаклу корист и накнаде зарада, односно накнаде за изгубљену зараду изузета је од опорезивања у целини у износу који се исплаћује. Из аспекта Закона о раду, ова накнада нема третман зараде, па се не плаћају ни социјални доприноси.

Према томе, ова давања не подлежу обавези плаћања било каквих пореза и доприноса.

4. СОЛИДАРНА ПОМОЋ

Према члану 120. став 1. тачка 1) Закона о раду, послодавац може да исплати солидарну помоћ запосленом уколико то право утврди општим актом, односно уговором о раду.

Законом о порезу на доходак грађана, предвиђена су пореска ослобођења приликом исплата солидарних помоћи:

- у случају болести, здравствене рехабилитације или инвалидности запосленог или члана његове породице (неопорезиви износ је до 36.665,00 динара -члан 18.ЗПДГ);
- у случају смрти запосленог, члана његове породице или пензионисаног радника (неопорезиви износ је 64.162,00 динара- члан 9. ЗПДГ);
- у случају уништења или оштећења имовине услед елементарних непогода иж других ванредних догађаја (неопорезив је цео износ - члан 9. ЗПДГ).

4.1. Солидарна помоћ за случај болести, инвалидности или здравствене рехабилитације

Чланом 18. став. 1. тачка 5) Закона о порезу на доходак грађана, предвиђено је да се не плаћа порез на зараде на примања запослених по основу солидарне помоћи за случај болести, здравствене рехабилитације или инвалидности запосленог лица или члана његове породице - до 36.665,00 динара.

Остваривање права на ово ослобођење детаљније је уредио министар финансија Правилником о остваривању права на пореско ослобођење примања по основу помоћи због уништења или оштећења имовине, организоване социјалне и хуманитарне помоћи, стипендија и кредита ученика и студената, хранарина спортиста аматера и солидарне помоћи за случај болести. Овај правилник објављен је у „Службеном гласнику РС”, бр. 31/01 и 5/05, и у „Регистру прописа”, бр. 1 и 2/2011 на страни 42.

Чл. 10. и 11. Правилника уређено је остваривање права на пореско ослобођење код солидарне помоћи за случај болести коју послодавац исплаћује до законом прописаног износа за случај болести, здравствене рехабилитације или теже инвалидности запосленог и члана његове породице.

То право може да се оствари уколико из медицинске документације која је издата од стране референтне здравствене установе, односно лекара специјалисте, који је запослени дужан да поднесе за себе или члана његове породице неспорно произлази:

(1) да се ради о болести која изискује веће трошкове у поступку дијагностификовања (снимање скенером, магнетна резонанца, лекарски прегледи и др.), односно веће трошкове лечења (оперативни захвати, лекови и др.) и санирање, односно одржавање здравственог стања и способности (ортопедска помагала и др.);

(2) да је у поступку излечења, односно санирања болести (постоперативни период код ортопедских, срчаних и других операција, санирање других здравствених обољења, инвалидност и др.) неопходна здравствена рехабилитација у одговарајућој здравственој установи, која не може да се обезбеди из средстава обавезног социјалног осигурања;

(3) да инвалидност коју је утврдио надлежни орган решењем о инвалидности захтева повећане трошкове у смислу одржавања здравствених, професионалних и радних способности;

(4) за случај здравствене рехабилитације - упућивањем запослених, изложених посебном здравственом ризику на раду, хронично преморених и физички исцрпљених лица на здравствено-превентивни одмор и на рану

рехабилитацију у циљу заштите здравља и спречавања професионалних обољења, у складу са прописима који уређују здравствену заштиту и заштиту на раду.

Солидарна помоћ за случај болести уз прописано пореско ослобођење може да се исплати само уколико је то предвиђено у општем акту иж у уговору о раду и уколико је о давању помоћи донесена одлука над-лежног органа.

Треба имати у виду то да пореско ослобођење по основу организоване социјалне и хуманитарне помоћи може да се оствари на примања која имају карактер социјалног и хуманитарног давања, односно помоћи за санирање и ублажавање последица тежко нарушене социјалне сигурности и тежке хуманитарне ситуације одређеног лица или групе лица из средстава која су обезбеђена организованом акцијом прикупљања помоћи са учешћем више давалаца, односно донатора, најчешће уз подршку средстава информисања, односно хуманитарних организација - уплатом на посебан наменски отворен текући рачун лица за лечење (операција и сл.) у иностранству и набавку лекова и помагала под прописаним условима. Према томе, плаћања по основу организоване хуманитарне и социјалне помоћи у складу са одредбама ЗПДГ и Правилника, не подлежу обавези плаћања пореза на доходак грађана.

Приликом исплате солидарне помоћи за случај болести, исплатилац је дужан да има доказе о правној и медицинској основаности давања солидарне помоћи.

Запослени којем је солидарна помоћ исплаћена у новцу, дужан је да достави послодавцу доказ да је примљена средства искористио у сврхе за које су му одобрена (извештај здравствене установе, рачуни, оверене изјаве и др.).

Пореско ослобођење на примања запосленог по основу солидарне помоћи за случај болести, здравствене рехабилитације или инвалидности запосленог или члана његове породице није везано за одређени временски период (месец, година), нити је ограничено само на једно лице, што значи да солидарна помоћ може да се исплати и више пута у току године, уколико је настао један од случајева за који се помоћ исплаћује и да су испуњени услови из Правилника.

Закон о раду не искључује могућност исплате солидарне помоћи запосленима и по другом основу, ако је то предвиђено у општем акту, односно у уговору о раду. У тим случајевима плаћа се порез на доходак грађана по стопи од 10% (осим на помоћ предвиђене чланом 9. Закона о порезу на доходак грађана, о којима детаљније пишемо у наставку), али се

не плаћају социјални доприноси, јер је солидарна помоћ друго примање које није зарада.

Уколико се солидарна помоћ исплаћује преко неопорезивог износа, на тај брутиран износ изнад неопорезивог износа обрачунава се порез на зараде по стопи од 10%.

Основицу за обрачун пореза на доходак грађана чини бруто опорезиви износ који се добија тако што се нето опорезиви износ претвори у бруто множењем коефицијентом 1,111111 (или дељењем са 0,90).

Пореска пријава - Образац ППП-ПД подноси се Пореској управи само у оним случајевима када се плаћа порез на зараде.

Према томе, уколико се накнада трошкова исплаћује до неопорезивог износа (до 36.665,00) не подноси се пореска пријава.

У случају да се исплата врши из средстава синдикалне организација искључиво из чланарине (што треба документовати и доказати), не плаћају се ни порез ни социјални доприноси, с обзиром на то да су на синдикалну чланарину плаћени и порез и доприноси приликом исплате зарада.

Пример:

За случај болести послодавац је запосленом исплатио помоћ у износу од 80.000 динара.

1.	Износ солидарне помоћи који се исплаћује	80.000,00
2.	Неопорезиви износ	36.665,00
3.	Износ изнад неопорезивог	43.335,00
4.	Опорезиви бруто износ (ред. бр. 3 / 0,90)	48.150,00
5.	Основица за порез (= ред. бр. 4)	48.150,00
7.	Износ пореза (ред. бр. 6 x 10%)	4.815,00
8.	Износ за исплату (ред. бр. 2 + ред. бр. 4 – ред. бр. 7)	80.000,00
	Шифра плаћања 40 (ред. бр. 3)	43.335,00
	Шифра плаћања 41 (ред. бр. 2)	36.665,00

Поједине позиције Обрасца ППП-ПД

Ред. бр.	ОПИС	Износ
1.1.	Врста пријаве	1
1.2.	Обрачунски период	06.2016.

1.4.	Датум плаћања	29.06.2015.
1.7.	Најнижа основица	
3.6.	Шифра врсте прихода	1 01 110 00 0
3.7.	Број дана	
3.8.	Број сати	
3.8a	Фонд сати	
3.9.	Бруто приход	48.150,00
3.10.	Основица за порез	48.150,00
3.11.	Порез	4.815,00
3.12.	Основица за доприносе	0
3.13.	ПИО	0
3.14.	Здравство	0
3.15.	Незапосленост	0
3.16.	Бенефицирани ПИО	0
3.17.	У МФП се не уносе подаци	

4.2. Солидарна помоћ запосленом у случају смрти других чланова породице и солидарна помоћ лицима која нису запослена код исплатиоца

Послодавац може да предвиди у свом општем акту и исплате других солидарних помоћи запосленима. Друге солидарне помоћи предвиђене у општем акту послодавца немају карактер зараде, него се сматрају другим примањима. У случају да нису предвиђене у општем акту, такве исплате имале би карактер зараде запосленог.

Дакле, послодавац може у свом акту да предвиди и исплату солидарне помоћи запосленом у случају смрти родитеља, усвојеника и усвојиоца запосленог, као и у случају смрти других чланова породице (браће, сестара, унука и слично).

Према члану 10. став 2. Закона о порезу на доходак грађана, чланом породице сматрају се и родитељи, усвојеник и усвојилац запосленог. Чланом 9. став 1. тачка 9) прописано је да је неопорезиви износ у случају смрти члана породице запосленог до 64.162,00 динара.

Према томе, у случају исплате солидарне помоћи за случај смрти родитеља, усвојеника и усвојиоца запосленог неопорезиви износ је до 64.162,00 динара, а на исплате преко тог износа плаћа се 20% пореза на основицу умањену за нормиране трошкове у висини од 20%>, по члану 85. став 1. тачка 11) Закона о порезу на доходак грађана. Социјални доприноси се не плаћају, јер ова давања немају карактер зараде, већ других примања.

Послодавац може сврјим актом да предвиди и исплату солидарне помоћи у случају смрти других чланова породице (браће, сестара, унука које

издржавају родитељи и слично) али у том случају на цео износ плаћа се порез на зараде по стопи од 10%, јер, у складу са Законом о порезу на доходак грађана, такво давање има третман зараде.

Међутим, не плаћају се доприноси јер се такво давање сматра другим примањима у складу са чланом 120. став 1. тачка 1) Закона о раду, а не зарадом.

Такође, послодавац у свом општем акту може предвидети и исплату солидарне помоћи за лица која нису у радном односу код њега. У том случају цео износ је опорезив у складу са чланом 85. Закона по стопи од 20% по умањењу за 20% нормираних трошкова.

Из наведеног произлази да послодавац може да врши исплату и других солидарних помоћи само под условом да су предвиђене актом послодавца.

Такође, треба имати у виду то да је чланом 9. став 1. тачка 28) ЗПДГ предвиђено да се порез на доходак не плаћа на новчане помоћи физичким лицима која служе за лечење у земљи или иностранству, у висини стварних трошкова лечења, документована рачунима здравствене установе која је лечење извршила. Када се говори о фи-зичким лицима мисли се на сва физичка лица, и на она која су запослена код исплатиоца, и на друга лица која нису запослена код исплатиоца. Према ставу 2. члана 9. ЗПДГ прописно је да остваривање права на пореско ослобођење из ове тачке треба ближе да уреди министар надлежан за послове финансија. До момента писања овог чланка још увек није донет овај акт.

4.3. Солидарна помоћ за ублажавање последица елементарних непогода или других ванредних догађаја

Солидарна помоћ за ублажавање последица елементарних непогода (поплава, одрон, град, земљотрес) или других ванредних догађаја (пожар, ратна и друга разарања) може се исплатити као неопорезива, према члану 9. тачка 10. Закона о порезу на доходак грађана, у неограниченом износу, с тим што он не може да пређе износ настале штете. Социјални доприноси се не плаћају јер солидарне помоћи имају третман других примања која се не сматрају зарадом у смислу члана 105. став 3. Закона о раду.

Закон о порезу на доходак грађана не дефинише појмове елементарна непогода или други ванредни догађаји. Чланом 5. Закона о обнови након елементарне и друге непогоде („Службени гласник РС”, бр. 112/15), прописано је шта се сматра елементарном и другом непогодом.

Исплата ове солидарне помоћи може да се врши само под условом да ју је послодавац предвидео својим општим актом иж уговором о раду и да постоји записник о стању, настанку и узроку штете и процена о висини

штете од надлежног органа (записник МУП-а, стручна комисија или други надлежни орган даваоца помоћи и сл.). Међутим, треба водити рачуна о томе да ова помоћ може да се исплати само до висине стварно настале штете уз приложену документацију.

Дакле, да би могла да се исплати помоћ, потребно је да су испуњени следећи услови:

- да постоји основ за пружање ове врсте солидарне помоћи у колективном уговору или општем акту исплатиоца;
- да постоји одлука надлежног органа о додели помоћи, као и одлука о висини помоћи;
- да постоји потпуна документација из које се види да је дошло до оштећења или уништења имовине услед елементарних или других ванредних догађаја (записник МУП-а, записник стручне комисије, или другог надлежног органа даваоца помоћи, процењени износ штете и сл.), и
- да постоји доказ да су исплаћена средства наменски искоришћена.

У складу са чланом 3. Правилника, због уништења и оштећења имовине, солидарна средства могу да се дају не само запосленима, него и другим лицима која нису запослена код даваоца помоћи у складу са Законом и чланом 2. Правилника. Међутим, уколико нису испуњени наведени прописани услови, у том случају оваква исплата била би опорезива по члану 85. ЗПДГ.

5. ЈУБИЛАРНА НАГРАДА

Према члану 120. став 1. тачка 1) Закона, послодавац може запосленом да исплати јубиларну награду под условима, на начин и у висини утврђеној општим актом или уговором о раду.

Послодавац општим актом или уговором о раду уређује шта се сматра јубиларном наградом, када се врши исплата јубиларних награда и остала битна питања. Послодавац сврјим актом треба да утврди мерила и критеријуме на основу којих се утврђује право на јубиларну награду (на пример, сталност у раду, јубилеј фирме и сл.).

Јубиларна награда нема карактер зараде. Уколико послодавац својим актом утврди ово право, треба да утврди и висину примања, услове, начин исплате, време исплате и сл.

Послодавац треба да води рачуна о томе да из критеријума за доделу јубиларне награде може јасно да се види да повод није избегавање плаћања обавеза по основу зарада.

На новчане и друге награде (поклони, предмет и сл.) које се дају запосленом на име јубиларне награде, изнад неопорезивог износа плаћа се порез на доходак грађана по стопи од 10%.

Чланом 18. став 1. тачка 7) Закона о порезу на доходак грађана, прописано је пореско ослобођење до 18.331 динар годишње. То значи да се, уколико се врши исплата до износа од 18.331 динар годишње, не обрачунава порез на зараде. Уколико послодавац исплати већи износ од неопорезивог, на брутирану разлику између утврђеног и неопорезивог износа обрачунава се порез на зараде по стопи од 10%.

Основрвду за обрачун пореза на доходак грађана чини бруто опорезиви износ који се добија тако што се нето опорезиви износ претвори у бруто множењем коефицијентом 1,1111111 (или дељењем са 0,90).

Пореска пријава - Образац 1ШП-ПД подноси се Пореској управи само у оним случајевима када се плаћа порез на зараде.

Пример:

Послодавац је донео одлуку да исплати запосленом јубиларну награду поводом 15 година рада у висини од 90.000 динара. На износ преко неопорезивог (90.000 - 18.331) који се брутира примењује се стопа од 10%.

1.	Нето износ јубиларне награде	90.000,00
2.	Неопорезиви износ	18.331,00
3.	Износ изнад неопорезивог	71.669,00
4.	Опорезиви бруто износ (ред. бр. 3 /0,9)	79.632,22
5.	Основица за порез (= ред. бр. 4)	79.632,22
6.	Износ пореза (ред. бр. 6 x 10%)	7.963,22

Поједине позиције Обрасца ППП-ПД

Ред. бр.	ОПИС	Износ
1.1.	Врста пријаве	1
1.2.	Обрачунски период	06.2016
1.4.	Датум плаћања	21.06.2016
1.7.	Најнижа основица	
3.6.	Шифра врсте прихода	1 01 110 00 0
3.7.	Број дана	
3.8.	Број сати	
3.8а	Фонд сати	
3.9.	Бруто приход	79.632,22
3.10.	Основица за порез	79.632,22
3.11.	Порез	7.963,22
3.12.	Основица за доприносе	0
3.13.	ПИО	0
3.14.	Здравство	0
3.15.	Незапосленост	0
3.16.	Бенефицирани ПИО	0
3.17.	У МФП се не уносе подаци	

У општем акту послодавац може да предвиди јубиларну награду и пензионерима. У том случају обрачунава се порез на доходак грађана на остале приходе грађана у складу са чланом 85. Закона о порезу на доходак грађана, по стопи од 20% на основицу коју чини опорезиви приход који се утврђује одбијањем нормираних трошкова од бруто прихода у висини од 20% (социјални доприноси се не плаћају). Приликом исплате јубиларних награда лицима која нису у радном односу код послодавца нема пореских ослобођења.

6. ПОКЛОНИ ДЕЦИ ЗАПОСЛЕНИХ ПОВОДОМ НОВЕ ГОДИНЕ И БОЖИЋА

Детаљно о давању поклона деци запослених поводом Нове године и Божића редовно пишемо уочи ових празника, а последњи пут писали смо у „Привредном саветнику“, бр. 24/15 на 78. страни. У овом делу желимо да подсетимо претплатнике на то да послодавац може (али није обавезан)

својим актом да предвиди, у складу са чланом 119. став 2. Закона о раду, да поводом Нове године и Божића деци до 15 година живота, било у новцу било у роби, обезбеди поклоне. Неопорезиви износ до 31. јануара 2015. године био је 9.031 динар динара годишње по једном детету и такво давање нема третман зараде. То значи да деци запослених једном годишње може да се да поклон у неопорезивом износу поводом Нове године и Божића и да се то не сматра зарадом. Неопорезиви износ који се примењује почев од 1. фебруара 2016. године је 9.166 динара.

У случају да се изврши исплата преко неопорезивог износа, такво давање има третман зараде на које се обрачунавају и порез и доприноси, као и на зараде.

Такође, и у случају да се врши исплата деци старијој од 15 година, таква исплата имала би третман зараде. Пореско ослобођење може да се користи једном у току године, што значи да ако се дају поклони и за Нову годину и Божић, пореско ослобођење не може да се користи два пута.

7. ПРЕМИЈЕ ОСИГУРАЊА

Према члану 119. став 5. Закона о раду, послодавац може у свом општем акту да предвиди да запосленима уплаћује премију за:

1. Добровољно додатно ПИО, и
2. Колективно осигурање од последица незгода и за случај тежих болести и хируршких интервенција.

7.1. Добровољно додатно пензијско-инвалидско осигурање и пензијски допринос у добровољни пензијски фонд

Послодавац може у свом акту да предвиди, али није обавезан, да уплаћује запосленима добровољно додатно ПИО. У смислу члана 105. Закона о раду а у вези са чланом 119. став 5. Закона о раду, ово давање нема карактер зараде, већ се сматра другим примањем.

У случају када послодавац врши плаћање прмије за додатно добровољно пензијско и инвалидско осигурање запосленима, плаћају се порез на зараде и социјални доприноси на износ изнад 5.501 динар. Посебан чланак о овоме дат је у овом броју „Привредног саветника“.

7.2. Колективно осигурање од последица незгода и за случај тежих болести и хируршких интервенција

Послодавац може у свом општем акту (у складу са чланом 119. Закона о раду), да предвиди уплату ових премија које имају третман других примања, па се на њих не плаћају социјални доприноси.

Међутим, чланом 53. став 1. Закона о безбедности и здрављу на раду, прописано је да је послодавац дужан да запослене осигура од повреда на раду, професионалних обољења и обољења у вези са радом, ради обезбеђивања накнаде штете.

Зарадом се не сматра премија коју послодавац плаћа за све запослене код колективног осигурања од последица незгоде, укључујући осигурање од повреда на раду и професионалних обољења и колективног осигурања за случај тежих болести и хируршких интервенција.

Такође, у складу са чланом 146 Закона о порезу на доходак грађана, уплата ових премија нема карактер зараде, па се на њих не плаћа порез на зараде.

Према томе, целокупан износ је неопорезив.

8. ЗАЈАМ ЗА НАБАВКУ ОГРЕВА, ЗИМНИЦЕ И УЦБЕНИКА

Одредбама чл. 557. до 566. Закона о облигационим односима, регулисано је питање зајма. Могућност исплате зајма запосленима за набавку огрева, зимнице и уцбеника није посебно уређена постојећим законским прописима. Дакле, послодавцу је остављена могућност да ово питање регулише својим општим актима (правилшком о раду, колективним уговором, односно уговором о раду).

У складу са чланом 5. Закона о банкама, кредитни посао могу да обављају само банке и друге финансијске организације. Одобравање зајма запосленима за набавку огрева, зимнице и уцбеника не представља кредитаи посао, па нема сметњи да послодавац у свом акту предвиди и право запослених на исплату зајма. Та могућност произлази ИЗ одредаба члана 120. став 4. Закона о раду, којима је предвиђено да послодавац општим актом, односно уговором о раду може утврдити и право на друга примања запосленом, што значи да може утврдити и право запослених на зајам.

Према томе, послодавац мора својим општим актом, колективним уговором, односно уговором о раду да предвиди давање зајма запосленима за набавку огрева, зимнице и уцбеника. Укојко актом послодавца, односно уговором о раду није уређено ово питање, послодавац у том случају не може да одобри зајам за набавку огрева, зимнице и уцбеника запосленима. У том смислу је и Министарство рада, запошљавања и социјалне политике дало тумачење бр. 120-01 -250/2004-02 од 15.09.2005. године.

Општим актом послодавца (колективним уговором или правилником о раду), односно уговором о раду, морају да се уредие сви битни елементи зајма, као што су:

- лица којима може да се одобри зајам;
- надлежни орган за доношење одлуке о одобравању зајма;
- висина зајма која може да се одобри, односно највећи износ који може да се одобри;
- начин исплате зајма (у новцу, на текући рачун, у натури - огрев, зимница, уџбеници);
- почетак враћања зајма и рокови у којима се враћа, као и рок до којег зајам у целини мора да се врати;
- каматна стопа;
- остали услови за одобравање зајма (на пример: право послодавца да зараду запосленог приликом исплате може да умањи за рату зајма коју је запослени дужан да врати у одређеном року на основу сагласности запосленог, у складу са чланом 123. Закона о раду).

По правилу, одобравање зајма нормативно се регулише као могућност, а не као обавеза послодавца. Општим актом се, по правилу, уређује да се зајам може одобрити свим запосленима. По нашем мишљењу, пензионерима и другим лицима која нису запослена код послодавца не може да се одобри зајам.

Послодавац сам утврђује висину зајма који се може одобрити. При томе ће се, наравно, руководити својим могућностима, реалним потребама запослених и могућностима запослених да зајам врате у уговореним роковима. При томе, нема сметњи да се висина зајма утврди у номиналном износу (нпр. 25.000, 50.000, 100.000 итд.) или да се веже за неки показатељ (1,2,3 или више просечних зарада у Реггу-блици). Дакле, при утврђивању зајма треба имати у виду стварно потребна средства за ове намене - цену уџбеника, количину и цену огрева, средства потреба за зимницу, као и способност запосленог да враћа зајам и реалне могућности послодавца. Имајући претходно у виду, практично решење било би да се општим актом утврди највећа висина зајма који се може одобрити, а да овлашћени орган правног лица (директор или управни одбор) својом одлуком прецизира висину зајма који се одобрава.

Такође, послодавац утврђује рокове и начин враћања зајма. Тако, може се уредити да се зајам враћа у 6, 9, 12 месечних рата. Међутим, имајући у виду то да се овај зајам одобрава за набавку огре-ва, уџбеника и зимнице, што се, по правилу, врши сваке године, зајам не би требало да се одобри на рок дужи од 12 месеци. Такође, нема сметњи да се одобри и грејс период. На пример, „зајам се враћа у 6 једнаких месечних рата, с тим да отплата

зајма почиње по истеку рока од 3 месеца". При томе, враћање зајма треба везивати за исплату зараде, тј. да се зајам враћа обуставом од зараде. Међутим, уколико послодавац предвиди враћање зајма као обуставу из зараде, у складу са чланом 123. Закона о раду, мора да има писмену сагласност радника. То може да буде писмена изјава запосленог или уговор закључен са сваким запосленим којим се уређују услови одобравања и враћања зајма. На тај начин могу се избећи проблеми са враћањем зајма код свих послодаваца који нередовно исплаћују зараду.

На пример: зајам за зимницу у висини од 75.000,00 динара одобрава се свим запосленима. Са запосленим се закључује уговор о зајму. Зајам се одобрава у месецу мају 2016. године, а враћа се у 6 једнаких месечних рата обуставом од зараде, почев од зараде за месец јул 2016. године.

На зајам не би требало утоварити каматну стопу, мада и то питање треба уредити у акту којим је предвиђено одобравање зајма.

По нашем мишљењу, запосленом не би требало одобравати нови зајам док у целини не врати претходни зајам. Општим актом могу се прописати и неки други услови за одобравање зајма, али то није неопходно у свим случајевима када надлежни орган доноси одлуку о исплати зајма. Међутим, ако се одобравање зајма уреди као право запосленог и веже за одређени месец (на пример: „запосленима се зајам за огрев, уџбенике и зимницу, у висини пресечне зараде у Републици, одобрава у месецу септембру, са роком враћања од 6 месеци", онда у таквим случајевима треба предвидети и друге (рестриктивне) услове, јер је сигурно да одобравање зајма не би смело да наруши редовно пословање правног лица.

По правилу, послодавац одобрава зајам запосленима у новчаним средствима, аж може донети одлуку о одобравању зајма за огрев, зимницу и уџбенике у натури, под условом да је то предвиђено као могућност у његовом општем акту (на пример: у дрвима, угљу, уџбеницима, школском прибору, и слично). Вредност зајма одобреног у натури (са ПДВ) не може прећи максимално могући износ зајма утврђен у акту послодавца. Запослени може али и не мора да прихвати овакав зајам, али не може ни да захтева од послодавца да одобри зајам у новцу, уколико је послодавац нормативно регулисао да се зајам може дати у натури. Послодавац мора да прецизира у свом акту утсолико одобрава зајам у натури, која врста робе се нуди на зајам. Међутим, враћање зајма не може да буде у натури, већ се врши из зараде запосленог која се исплаћује у новцу.

Још једном подсећамо на то да се зајам може одобравати само запосленима.

У случају да послодавац донесе одлуку о висини зајма који жели да одобри свим запосленима, а у тренутку исплате нема довољно средстава,

зајам може исплаћивати сукцесивно у одређеним износима, с тим да се износ који се исплаћује одређује у проценту одобреног а неисплаћеног зајма.

Запослени и послодавац на основу одлуке коју доноси надлежни орган, односно директор, закључују уговор о зајму у којем прецизирају све услове прописане актом послодавца. У наставку дајемо пример Уговора о додели зајма за огрев, уџбенике и зимницу.

На основу Одлуке о одобравању и исплати зајма донете на основу члана _____ Правилника о раду, закључује се

УГОВОР О ЗАЈМУ

Закључен између правног лица _____ у _____, као зајмодавца кога заступа директор _____ и запосленог _____ из _____ као зајмопримца, на дан _____ у _____

Члан 1.

Зајмодавац одобрава зајам зајмопримцу у висини од _____ динара (словима _____).

Члан 2.

Зајмодавац исплаћује зајмопримцу у новцу износ из члана 1. у _____ (готовини, на текући рачун, уплатом по основу предрачуна за набавку огрева, зимнице и сл.).

Алтернатива: Зајмодавац исплаћује запосленом износ зајма из члана 1. овог уговора у _____ (натуром – месо, зимницу, књиге, огрев и сл.).

Исплата зајма извршиће се одмах по потписивању овог уговора (односно _____ дана, _____ месеца _____ године).

Члан 3.

Зајам се одобрава на рок од 12 (дванаест) месеци, с обавезом да се врати у 12 месечних рата. Месечна рата износи _____ динара.

Отплата зајма почиње од прве наредне исплате зараде, односно накнаде зараде, од дана исплате зајма.

Члан 4.

Зајмопримац је сагласан да му зајмодавац износ уговорене рате обуставља приликом исплате зараде у износу и роковима из члана 3. овог уговора.

Члан 5.

Зајмопримац се обавезује да ће вршити отплату уговорених рата на начин и у роковима предвиђеним чл. 3. и 4. овог уговора, уплатом на благајни зајмодавца или уплатом на текући рачун _____ зајмодавца у следећим случајевима:

- када је зајмопримац на боловању преко 30 дана, породилском или другом одсуству за време за које се исплата накнаде зараде врши на терет буџета, односно из средстава за здравствено осигурање и сл.;
- када је зајмопримац на неплаћеном одсуству, па му се не исплаћује зарада;
- када престаје да ради код зајмодавца;
- када је због других преузетих обавеза по основу других уговора зарада у тој мери оптерећена да послодавац нема из чега да обустави исплату зајма.

Зајмодавац ће вршити обуставе рата из члана 3. овог уговора из зараде и накнаде зарада које зајмодавац исплаћује на терет својих средстава.

Члан 6.

Уговорене стране сагласне су да евентуални спор који настане у реализацији овог уговора реше споразумно. Уколико не нађу решење у случају спора, спор ће се решавати пред надлежним судом _____ у _____

Члан 7.

Овај уговор сачињен је у 4 (четири) истоветна примерка од којих по 2 (два) припадају свакој од уговорених страна.

Датум закључења _____

Зајмодавац _____ Зајмопримац _____

8.1. Порески третман исплате и обуставе рате зајма

Приликом исплате зајма нема обавезе обрачуна и плаћања пореза и доприноса, јер одобрени зајам нема карактер зараде.

Исплата зајма запосленима књижи се на терет рачуна 232 - Краткорочни кредити у земљи, уз одобрење рачуну 241 - Текући (пословни рачуни). Евентуално предвиђена камата књижила би се у приходе на рачуну 662 - Приходи од камата по датим кредитима у земљи.

8.2. Отпис зајма (опрост дуга по зајму)

Зајам није примање запосленог и на износ одобреног зајма не плаћају се порез и доприноси. Међутим, уколико послодавац ослободи запосленог обавезе враћања зајма (отпис зајма), отписани износ, у скла-ду са одредбом члана 14. Закона о порезу на доходак грађана, представља зараду по основу пружања по годности, на коју се плаћају сви порези и доприноси као на зараду. Обавеза плаћања пореза и доприноса настаје даном доношења одлуке о отпису зајма. Том приликом плаћају се сви порези и доприноси као и на зараде. У Обрасцу ПТТП-ПД, који се подноси пре доношења одлуке о опросту зајма, опроштени дуг исказује се као део зараде (ОВП је 101).

Из ггпрактичних разлога најједноставније је одлуку о опросту дуга донети на дан када се врши исплата и редовне зараде. У том случају редовну зараду треба увећати за износ опроста дуга по зајму. Друга практична могућност је да се опрост дуга по зајму третира као коначна исплата зараде и везати је за последњу исплаћену зараду. Везивањем за последњу исплаћену зараду, без обзира на износ отписаног дуга, прерачун са нето на бруто врши се применом формуле Бруто = (Нето - 1.160,40)/0,701, јер је отписани дуг заједно са претходно исплаћеном зарадом, по правилу, већи од најнижих прописаних основица.

Отпис дуга по зајму књижи се као зарада, с тим што се обавеза за нето зараду затвара са краткорочним кредитима запосленима (520/450, 451, 452 за бруто износ, 521/453 за доприносе на терет послодавца, 450, 451, 452, 453/241 за уплаћени порез и доприносе, и 450/232 за отписани дуг у нето износу).

Уколико послодавац не донесе одлуку о отпису дуга по зајму, а престане са обустављањем од зараде по основу зајма, обавеза уплате пореза и доприноса по том основу настаје по истеку укупног рока на који је одобрен зајам.

Дакле, послодавац не може запосленог ослободити обавезе отплате дуга по одобреном зајму. Ако то учини, опроштени дуг сматра се зарадом на коју се плаћају сви порези и доприноси као на зараду. Једини изузетак је у случају смрти запосленог којем је одобрен зајам, јер у том случају нема обавезе плаћања пореза и доприноса, с обзиром на то да се у том случају опрост дуга не може сматрати исплатом зараде запосленима. У случају отказа уговора о раду, односно у случају престанка радног односа по било којем основу, лице које је примило зајам дужно је да тај зајам врати. Уколико то не уради, послодавац мора предузети све мере за наплату дуга, а то значи и да потраживање наплати судским путем. Ако пружи доказ о

неуспелој наплати тог потраживања суцским путем, нема обавезу плаћања пореза и доприноса.

ПЛАЋАЊА НЕРЕЗИДЕНТНИМ ПРАВНИМ ЛИЦИМА У ВЕЗИ СА СОФТВЕРОМ: КАДА СУ АУТОРСКА НАКНАДА, А КАДА УСЛУГА?

Прошле године, у „Привредном саветнику". бр. 12 и 13/2015, објавили смо два текста о софтверу („Рачуноводствени о порески третман софтвера" - аутор: др Милан Неговановић и „Избегавање међународног двоструког опорезивања ауторских накнада за софтвер и осталих плаћања која се односе на софтвер " - аутор: мр Дејан Дабетић"). Међутим, од 1. марта 2016. године, када је уведен порез по одбитку на услуге нерезидентних правних лица које се пружају/користе у Републици Србији, изразито се актуелизовало питање да ли разна плаћања у вези са софтвером имају карактер ауторске накнаде или комерцијалне услуге, што је и разлог за бављење тематиком задатом у наслову чланка.

Циљ овог написа је да пореским практичарима помогне да направе разграничење између софтверских плаћања нерезидентним правним лицима која имају карактер ауторске накнаде и оних која то својство немају, па се у наставку фокусирамо само на ово питање. Остале пореске димензије софтвера: интерни обрачун ПДВ, царињење, рачуноводствено евидентирање и сл. нису обрађени у овом тексту, будући да су детаљно елабориране у чланцима које смо поменули на почетку. Наглашавамо да смо се у овом раду одлучили за концизна објашњења, без цитирања свих законских одредаба и без преношења делова из релевантних мишљења Министарства финансија, будући да то читаоци могу пронаћи у чланцима о софтверу у „Привредном саветнику". бр. 12 и 13/2015.

Разликовање накнаде за софтвер, која се исплаћује нерезидентном правном лицу, битно је за порез по одбитку из следећих разлога:

1) Уколико нису испуњени услови за примену уговора о избегавању међународног двоструког опорезивања (у даљем тексту: УИДО), и за једну и за другу врсту софтверских плаћања порез по одбитку обрачунава се по стопи од 20% на бруто основицу, осим ако се ради о правним лицима из ЈППС, којом приликом се порез по одбитку обрачунава по стопи од 25% на бруто основицу. Међутим, накнада за софтвер која се исплаћује нерезидентном правном лицу која има својство ауторске накнаде у складу са чланом 40. став 1. тачка 2) Закона о порезу на добит правних лица (у даљем тексту: ЗПДПЛ) опорезује као ауторска накнада и у пореској пријави ПДПО/С се у пољу 3.4 - Шифра врсте прихода/накнаде у ОВП (ознака врсте прихода) уноси ознака 12 - накнада од ауторског и сродних

права и права индустријске својине. Насупрот томе, накнада за софтвер која се исплаћује нерезидентном правном лицу која нема елементе ауторства потпада под чл. 40. ст. 1. тач 5) ЗПДПЛ и третира се као накнада од услуга које се пружају/користе или ће бити пружене/коришћене на територији РС и у пореској пријави ПДПО/С се у пољу 3.4 у ОВП уноси ознака 16 - приход по основу услуга;

2) Уколико су испуњени услови за примену УИДО (исплатилац има валидну оверену потврду о резидентности у земљи са којом Србија примењује међународни порески уговор и поседује доказ о стварном власништву прихода) приликом исплате накнаде за софтвер која има карактер ауторске накнаде исплатилац ће порез по одбитку обрачунати по нижој стопи предвиђеној конкретним уговором (најчешће 10%, ређе 5%), док приликом исплате накнаде за софтвер која има карактер услуге (добитка од пословања у терминологији УИДО), у највећем броју случајева правно лице/предузетник неће обрачунати и платити порез по одбитку (поднеће пореску пријаву без пореске обавезе);

3) Уколико су испуњени услови за примену УИДО, приликом плаћања ауторске накнаде нерезидентним правним лицима са статусом повезаног лица, већина ових уговора предвиђа клаузулу да се бенефицирана стопа пореза по одбитку може применити само до тржишног износа ауторске накнаде утврђеног у складу са принципом „ван дохвата руке“, док се разлика преко тржишног износа опорезује по стопи од 20% на бруто основицу. Код накнада за софтвер које се плаћају нерезидентним повезаним правним ; лицима која нису ауторска накнада када исплатилац испуњава услове за примену УИДО, потреба за утврђивањем износа вредности услуге „ван дохвата руке“ за сврхе пореза по одбитку не постоји јер целокупан износ не подлеже порезу по одбитку у Србији. Ово не искључује потребу утврђивања износа „ван дохвата руке“ за потребе састављања пореског биланса.

Као што видимо, разликовање је посебно битно у случају када су испуњени услови за примену УИДО јер код плаћања накнада нерезидентним правним лицима за софтвер која имају карактер ауторске накнаде уместо пореза по одбитку по стопи од 20% (25% код правних лица из ЈППС) платиће се порез по одбитку по нижој стопи, док се код плаћања за софтвер која имају карактер услуге домаћи исплатилац порез по одбитку неће платити јер већина УИДО предвиђају да Србија нема право да опорезује добитке од пословања, које остварују нерезидентна правна лица, сем када се остварују преко сталне пословне јединице у Србији (изузев ЛШС, када се и код услуга порез по одбитку плаћа по стопи од 25%, је се са њима не закључују УИДО).

Начин опорезивања софтвера који се прибавља од правног лица из иностранства не зависи од врсте и начина испоруке софтвера домаћем стицаоцу, већ од природе права које домаћи корисник добија. Врста софтвера (оперативни/апликативни) и начин његове испоруке (на CD, преко електронске поште, download са интернета нти online коришћење помоћу приступне шифре) не утичу на порез по одбитку. Наведено такође важи у случају да домаће правно лице нерезидентном правном лицу плаћа право коришћења стандардизованог софтвера развијеног за шири круг корисника или право коришћења софтвера који преносилац развија по наруџби и за искључиве потребе конкретнаог кориснжа.

Кључни фактор од којег зависи да ли Ве накнада за софтвер представљати ауторску накнаду или не је природа права која се стичу и ако се стиче право на коришћење рачунарског програма (без преноса комплетних својинских права) у питању је ауторска накнада, у супротаом ради се о комерцијалној услузи.

Посматрано из угла српског законодавства, софтвер представља ауторско право, будући да су рачунарски програми по Закону о ауторским и сродним правима ауторско дело. Већина земаља OECD (са изузетком Швајцарске) штити софтвер као ауторско право.

Када су у гштању УИДО плаћања за софтвер спадају у чл. 12 УИДО (са Немачком чл. 13) који дефинише и уређује порески третман ауторске накнаде. Наиме, овим чланом прописано је да ауторске накнаде чине плаћања било које врсте која супримљена као накнада за коришћење или право коришћења ауторског права на књижевно, уметничко илинаучно дело, укључујући биоскопске фкчмове и филмове или траке за телевизију ишрадио, као и коришћење или право коришћења патента, заштитног знака, нацрта ИЈШ модела, плана, тајне формуле или постуша или за коришћење или за право коришћења ждустријске, комерцијалне или научне опреме или за обавештења која се односе на индугстријска, комерцијална илинаучна искуства.

Битно је истаћи и то да се дефиниција ауторске накнаде у домаћем пореском законодавству разликује од дефиниције у УИДО. Уколико се исплатилац не позива на УИДО приликом исплате, полази се од дефиниције ауторске накнаде у домаћем законодавству, а уколико се позива на УР1ДО, онда се полази од дефиниције у конкретном УИДО.

У већини уговора у члану 12. не помиње се експлишно софтвер, мада се у међународним пореским уговорима које је Србија закључила са Азербејџаном, Естокијом, Ирском, Пакистаном, Чешком Републиком и Шпанијом помиње и софтвер као ауторска накнада. Такође, и у уговору са

Мароком, који је наша земља потврдила али који још увек није ступио на снагу.

Детаљније смернице и тумачења у вези са поре-зом по одбитку на софтвер дата су у Коментару OECD Модела уговора који представља платформу за преговарање у поступку закључења уговора. У Коментару се наводи следеће: „плаћања извршена за коришћење делатности права на ауторском правау, при чему преносилац не отуђује ауторска права у потпуности, представљају ауторску накнаду ако се накнада плаћа за уступање права коришћења програма који би, без такве лиценце, био кршење ауторских права. Причери таквих аранжмана укључују лиценце за репродукцију и дистрибуцију јавног софтвера који обухвата програм заштићен ауторским правом или за модификовање и јавно објављивање програма. У тим околностима, плаћања се врше за право коришћења ауторског права програма тј. коришћења права која би иначе била искључива повластица имаоца ауторског права.”

У складу са овим, према састављачима Коментара, плаћања која су обављена за стицање делимичних ауторских права (при чему преносилац не отуђује своја ауторска права у целини) представљају ауторску накнаду ако се накнада плаћа за уступање права коришћења програма на начин који би без такве лиценце представљао кршење ауторских права. Трансакције које укључују пренос комплетних ауторских права на софтверу се приликом опорезивања третирају као продаја, док се пренос делимичних права за потребе опорезивања сматра ауторском накнадом.

Став наше земље приликом закључења, тумачења и примене УИДО је да „плаћања која се односе на софтвер спадају у поље примене члана 12. уговора о избегавању двоструког опорезивања (у којем се порески третира опорезивање ауторских накнада) уколико је реч о накнади за коришћење или за право коришћења, а не о преносу целокупног права својине на софтверу, и то без обзира на то да ли се накнада исплаћује за коришћење или за право коришћења ауторског права на софтверу за комерцијалну експлоатацију (нпр. даља дистрибуција софтвера) или се накнада односи на коришћење или на право коришћења софтвера за пословну (сопствену) употребу од стране стикаоца коме се софтвер уступа на коришћење, с обзиром на то да се у овим случајевима ради само о различитом обиму датог права на коришћење”¹.

1. КАТЕГОРИЗАЦИЈА НАКНАДА ЗА СОФТВЕР

У наставку, у првом делу чланка, приказане су различите врсте накнада које се појављују у вези са софтвером и њихов третман из угла пореза по

одбитку, а затим су у другом и трећем делу обједињене поре-ске разлике када софтверске накнаде имају својство ауторске накнаде и услуге.

Накнада за лиценцу за софтвер

Плаћања за лиценцу за софтвер, уколико је реч о накнади за коришћење или о праву коришћења, а не о преносу целокупног права својине на софтверу, потпадају под дефиницију ауторске накнаде из Закона о ауторским и сродним правима или УИДО, и то без обзира на то да ли се накнада исплаћује за коришћење или за право коришћења ауторског права на софтверу за комерцијалну експлоатацију (нпр. даља дистрибуција софтвера), или се накнада односи на коришћење шги на право коришћења софтвера за пословну (сопствену) употребу од стране стицаоца коме се софтвер даје на коришћење, с обзиром на то да се ради само о различитом обиму датог права на коришћење. Уговор о лиценци/подлиценци уређен је као посебна врста уговора и у Закону о облитационим односима.

Накнада за лиценцу за софтвер коју правно лице/предузетник исплаћује нерезидентном власнику лиценце (носиоцу ауторског права на софтверу) или лицу на кога је власник лиценце пренео право (даљег) давања софтвера у подлиценцу за шта добија право коришћења софтвера (а не комплетна имовинско-ауторска права) сматра се ауторском накнадом и подлеже порезу по одбитку по стопи од 20% на бруто основицу или по стопи предвиђеној конкретним УИДО (видети преглед по земљама у тачки 2).

Приложом кушвине софтвера корисници су често у заблуди, мислећи да су постали власник софтвера, а у ствари су власник медија на којем се налази софтвер (тврди диск, CD, DVD и сл.) али немају комплетно право својине на рачунарском програму, већ само право коришћења. Зато је битно направити разлику између софтвера и медија на којем се софтвер налази. Када је софтвер уграђен на одређени материјални медиј нпр. на CD, корисник (сшцалац) постаје власник медија нпр. CD; међутим корисник није купио власништво над софтвером, већ само право употребе, те приликом плаћања накнаде нерезидентом правном лицу домаће правно лице/предузетник има обавезу обрачуна пореза по одбитку на ауторске накнаде по стопи од 20% или по стопи из УИДО.

Накнада за надограђени/унапређени софтвер

Уколико се накнадом за надограђени/унапређени софтвер стиче право коришћења нове или значајно унапређене верзије програма у крју су уграђене потпуно нове апликације, нове могућности и алати који

кориснику омогућавају комфорнији и ефикаснији рад, тада то јесте ауторска накнада.

Понекад се куповином лиценце у старту плаћају и будућа унапређења програма, која се касније, приликом уградње не плаћају, будући да представљају вид ажурирања, али тада може да се плати имплементација унапређене верзије програма, што није ауторска накнада већ услуга.

Накнада за саму услугу надоградње или имплементације унапређене верзије софтвера представља услугу која се пружа или користи на територији РС. Додатни услов да се надоградња/унапређење сматра услугом је да постоји основни уговор о лиценци који предвиђа и накнаду за лиценцу која се сматра ауторском накнадом.

Накнада за имплементацију софтвера

Под имплементацијом, у овом контексту, подразумева се накнада коју домаће правно лице/предузетник плаћа нерезидентном правном лицу да би софтвер био стављен у функцију и могао да се користи. То су услуге инсталирања и конфигурисања програма, повезивање са постојећим рачунарским системом којим се врши оспособљавање рачунарских програма за нормално и ефикасно коришћење. Имплементација софтвера не сматра се ауторском накнадом (о чему постоји и мишљење МФИН), већ услугом која је пружена или коришћена на територији Републике Србије и као таква подлеже порезу по одбитку на услуге (осим у случају примене УИДО када се, по правилу, овај порез не плаћа). Додатни услов да се имплементација сматра услугом је да постоји основни уговор о лиценци који предвиђа и накнаду за лиценцу која се сматра ауторском накнадом и накнаду за имплементацију која се не сматра ауторском накнадом.

Накнада за лиценцу за коришћење софтвера на више сајтова или рачунара

Накнада за лиценцу за софтвер (која може, али и не мора, да буде праћена и плаћањем накнаде за имплементацију) плаћа се за коришћење софтвера на једном сајту или рачунару.

Уколико корисник лиценце софтвер жели да користи на више сајтова или рачунара, са власником лиценце (носиоцем ауторског права на софтверу) склапа додатни уговор (или то посебно прецизира у ИБицијалном уговору о лиценци) и на тај начин, уз плаћање посебне накнаде, добија лиценцу за коришћење софтвера појединачно на оном броју сајтова или рачунара колико је наведено у уговору. Наведена додатна накнада је, обично, у

нижем номиналном новчаном износу од иницијалне накнаде коју корисник плаћа за коришћење или за право коришћења софтвера.

Накнада која се плаћа за лиценцу за коришћење софтвера на одређеном броју сајтова или рачунара има карактер ауторске накнаде приликом чије исплате треба обрачунати и платити порез по одбитку.

Накнада за одржавање софтвера

Под овим се подразумевају плаћања за отклањање багова и застоја у функционисању система, елиминацију недостатка, квара и успоравања у раду софтвера и сл. Уколико се не добија право коришћења нове, унапређене верзије софтвера, нових модула и апликација, плаћање не представља ауторску накнаду. У том смислу постоји мишљење МФИН да накнада коју домаће правно лице плаћа нерезидентном правном лицу по основу услуге одржавања софтвера није ауторска накнада. Међутим, од 1. марта о.г. јесте услуга која се пружа/користи на територији Републике Србије и потпада под порез по одбитку на иноуслуге, осим када исплатилац испуњава услове за примену УИДО, када се овај порез не плаћа.

У пракси се јавља и одржавање софтвера удаљеним приступом које представља подваријанту накнаде за одржавање рачунарског система и софтвера који се физички не врши из Србије, већ је нерезидентно правно лице врши из иностранства преко рачунарских мрежа. То је услуга која се просторно не пружа, али се користи на територији РС, па представља услугу која потпада под порез по одбитку, осим код примене УИДО.

Услов да се одржавање софтвера не сматра ауторском накнадом је да постоји основни уговор о лиценци којим је предвиђена накнада за жценцу (која се сматра ауторском накнадом) и накнада за одржавање софтвера (која се не сматра ауторском накнадом).

Накнада за коришћење базе података

Имајући у виду чињеницу да се база података сматра ауторским делом по Закону о ауторским и сродним правима, накнада за њено коришћење представља ауторску накнаду, независно од тога да ли се база података налази на рачунару или на другом уређају домаћег корисника или се она користи online (детаљније у ПС 9/2016, стр. 5).

С тим у вези и према УИДО накнада која се плаћа за коришћење или право коришћења оазс података (као информације које нису јавно доступне) која садржи информације које имају индустријски, комерцијални

њти научни карактер, представља ауторску накнаду приликом чије исплате треба обрачунати порез по одбитку.

Међутим, према Коментару модела OECD, плаћање за услугу коришћења путем компјутерских мрежа базе података за решавање проблема (trouble-shooting) као што су базе података која обезбеђују кориснику софтвера информације које нису поверљивог карактера као одговор на често постављана питања или заједнички проблем који се често јавља, није ауторска накнада већ услуга која се користи на територији РС.

Накнаде у вези са коришћењем сервера у иностранству

Последњих година постаје све популарније закупљивање (hosting) сервера у иностранству (Америка, Канада, Немачка и друге земље) што подразумева да за уговорени пакет који има одређену цену корисник добија право коришћења дела ресурса (у складу са пакетом услуга) који се налазе на одређеном серверу у иностранству преко којег може управљати подацима који се налазе на том серверу. Домаћи корисник путем интернета преко свог рачунара приступа изнајмљеном серверу који се налази у неком data центру у иностранству и на њему чува податке, прави резервне копије, архивира одређене датотеке и информације. Нерезидентно правно лице које поседује велики и моћан сервер са брзим интернетом даје на коришћење своје капацитете на серверу, а корисник самостално приступа серверу, обрађује своје податке на њему, врши streaming фајлова (текстуалних, аудио, видео). преношење нових података и остале активности дефинисане пакетом услуга. Осим изнајмљивања сервера у иностранству, пакет услуга може обухватати и пружање разних услуга од стране нерезидентног правног лица као што су: отклањање застоја у интернет вези, обезбеђивање резервног линка, чување и архивирање података, прављење резервних копија, праћење статистике посећености, проверавање доступности и поузданости сервера, одржавање сајта.

Многе компаније користе услуге веб хостинга за своје сајтове преко којих промовишу пословну активност, производе и услуге. Web hosting је услуга којом се клијентима даје простор на серверима како би на њега поставили своје веб презентације који ће бити доступни на Интернету 24 часа, 7 дана у недељи. Сервери су моћни рачунари са великим простором за складиштење на свом хард диску или низу хард дискова. Тај простор издаје се онима који су заинтересовани за то да њихов веб сајт буде присутан на Интернету. Сваки сервер који је доступан мора на Интернету да има своју јединствено одређену ГР (интернет протокол) адресу, како би био доступан 24 часа.

Услуга web и mail хостинга подразумева постављање веб страница на веб сервере, креирање властитих e-mail адреса и mailbox-а, креирање база података, инсталирање специфичних апликација, статистике по-сећености, итд. Хостинг услуга заправо пружа „дом“, односно смештај страницама и чини их стално доступним на Интернету.

Постоји више пакета у вези са коришћењем сервера у иностранству и више врста плаћања за услуге које се добијају. По нашем мишљењу, имајући у виду наведено:

- Плаћање закупа сервера у иностранству фирми из иностранства на бази којег домаће правно лице добија могућност коришћења простора еа серверу који се налази у иностранству на којем се држе и архивирају подаци којима корисник управља не представља услугу, већ накнаду за закуп покретних ствари у иностранству. Ово под условом да нерезидентно правно лице није извршило неку другу услугу домаћем кориснику, већ му је омогућило да на одређено време користи одређену количину простора и ресурса на серверу у иностранству, а ту могућност домаће правно лице самостално користи тако што путем интернета преко свог рачунара приступа подацима у иностранству, когтира их, премешта, мења њихов садржај, прави резервне копије и сл. Уколико понашање нерезидентног правног лице није активно (у смислу вршења неких радњи и услуга), већ пасивно (само даје на коришћење простор на рачунару), па се ради о накнади за право коришћења покретне имовине која се налази у иностранству и не подлеже порезу по одбитку у Србији у складу са чланом 40. став 1. тачка 4) ЗПДПЛ. Наиме, овом одредбом прописано је да се порез по одбитку плаћа само на накнаду по основу закупа непокретности и покретних ствари у Србији. Ако би се сервер нерезидентног правног лица налазио у Србији, тада би подлегао порезу по одбитку у Србији, будући да се покретна ствар (сервер) налази у нашој земљи. У овом случају обвезнику се не би исплатило да се позива на УИДО, јер по УИДО накнада за право коришћења индустријске, комерцијалне и научне опреме чини ауторску накнаду и подлеже порезу по одбитку по бенефицираној стопи предвиђеној конкретним уговором;

Међутим, уколико нерезидентно правно лице домаћем кориснику поред закупа сервера додатно пружа одређене услуге (праћење статистике постојаности, проверавање доступности и поузданости приступа серверу у иностранству у сваком делу света, услугу прављење резервних копија, одржавање сајта и мењање садржаја и њему и сл.) такво плаћање је за услугу које се користе на територији Републике Србије и подлежу порезу по одбитку на иноуслуге, осим код примене УИДО;

9 Накнада за сервер ће представљати ауторску накнаду када резидентно правно лице плаћа нерезидентном правном лицу право коришћења софтвера за приступ серверу нерезидентног правног лица, о чему пострји мишљење МФИН.

С обзиром на то да постоје различити пакети и разне врсте услуга и плаћања у вези са коришћењем сервера у иностранству, потребно је извршити анализу сваког појединачног случаја.

У тој анализи треба утврдити које врсте активности домаћем субјекту пружа нерезидентно правно лице (да ли само даје у закуп сервер или пружа додатне услуге у вези са његовим коришћењем) и на основу тога одредити да ли се ради о чистом или мешовитом случају.

Накнада за дистрибуцију софтвера

Према Коментару OECD Модела, уговором између имаоца ауторског права на софтверу и посредника у дистрибуцији често се посреднику даје право да дистрибуира копије програма без права да тај програм репродукује. У оваквим трансакцијама, између нере-зидентног правног лица - носиоца ауторских права и резидентног пословног субјекта, дистрибутер стиче право на дистрибуцију копија софтвера. Накнада коју плаћа односи се на набавку копија софтвера, а не на коришћење права ауторског права на софтверу, па би према Коментару плаћање нерезидентном правном лицу за набавку одређеног броја копија софтвера ради њихове даље продаје, без права на њихово репродуковање, требало третирали као добит из пословања (чл. 7 УИДО), а не као ауторску накнаду. При овоме, није битан начин набавке и продаје копија софтвера (на материјалном медију или електронски), као ни евентуална могућност да су ради инсталирања софтвера можда потребна мања усклађивања.

Међутим, Србија је ставила резерву на овакво тумачење садржано у Коментару OECD Модела и званичан став наше земље исказан у званичној позицији Републике Србије у односу на Коментар Модела уговора OECD, као и у Службеном мишљењу број: 430-07-00007/2007-04, од 26. 02. 2007. год. је да накнаде за коришћење иж за право коришћења лиценце за софтвер, односно лиценце за имплементацију и употребу софтвера, спадају у дефиницију ауторске накнаде, која је наведена у одговарајућем члану уговора о избегавању двоструког опорезивања. При томе, уколико се ради о накнади за коришћење или за право коришћења, а не о преносу целокупног права својине на софтверу, ауторском накнадом сматра се како накнада која се исплаћује за коришћење или за право коришћења ауторског

права на софтверу за комерцијалну експлоатацију (нпр. даља дистрибуција софтвера, у том счислу да дистрибутер, претходно, сам ша дозволу за коришћење софтвера коју, do.be, уз дозволу носиош ауторског права преноси на домаћег корисника) тако и накнада која се односи на коришћење иж на право коришћења софтвера за пословну - сопствену употребу од стране обвезника коме се софтвер уступа на коришћење, с обзиром на то да се у овим случајевима ради само о различитом обиму датог права на коришћење.

У вези са накнадом за дистрибуцију софтвера могуће је маркирати неколико случајева:

1. Домаћи дистрибутер (правно лице/предузетник) врши продају лиценци за софтвер за које има право дистрибуције на територији Републике Србије на основу уговора са нерезидентним правним лицем. Тим уговором предвиђено је да домаћи дистрибутер има дозволу носиоца ауторског права из иностранства да врши пренос права коришћења софтвера на домаће кориснике за шта нерезидентном правном лицу исплаћује накнаду за дистрибуцију. Домаћи дистрибутер нема право репродуковања (умножавања) софтвера, већ продаје одређени број копија лиценци за које је стекао право дистрибуције од нерезидентног правног лица. Према Коментару ОЕСД модела уговора, плаћање нерезидентном правном лицу није ауторска накнада, већ добит из пословања. Међутим, наше Министарство финансија не прихвата овакво тумачење и у Србији плаћање иностранству представља ауторску накнаду која подлеже порезу по одбитку на ауторску накнаду и по домаћим прописима и у ситуацији када се обвезник позива на УИДО.

2. Домаћи дистрибутер (правно лице/предузетник) врши посредовање између иностраног власника ауторских права и другог домаћег крајњег корисника у смислу да на основу уговора о лиценци (између нерезидентног власника жценце, тј. иностраног власника ауторског права и другог домаћег крајњег корисника лиценце) продаје право коришћења крајњем кориснику и у име и за рачун нерезидентног власника ауторских права наплаћује накнаду за лиценцу. Поред тога, домаћи дистрибутер нерезидентном власнику лиценце исплаћује и посебну накнаду за право дистрибуције софтвера. Крајњи корисник лиценце за софтвер домаћем дистрибутеру исплаћује накнаду за лиценцу коју затим домаћи дистрибутер прима у име и за рачун иностраног власника лиценце и прослеђује је иностраном носиоцу ауторског права. Ова накнада представља ауторску накнаду и подлеже порезу по одбитку на ауторске накнаде. Поред тога, нерезидентно правно лице издаје домаћем дистрибутеру другу фактуру за накнаду за право дистрибуције софтвера

која се не сматра ауторском накнадом, већ услугом која се користи на територији РС и подлеже порезу по одбитку као услуга, осим код примене УИДО (чл. 7, добит из пословања). Можемо сумирати да накнада за право дистрибуције не представља ауторску накнаду (уз услов да постоји основни уговор о лиценци) када домаћи дистрибутер обавља посредничку улогу између иностраног носиоца ауторских права и крајњег корисника софтвера, али сама накнада за лиценцу представља ауторску накнаду. Наравно, у конкретном случају порески орган ће сходно начелу фактицитета ценити однос између накнаде за право дистрибуције софтвера и накнаде за лиценцу који домаћи дистрибутер може вештачки нарушити предимензионарајући накнаду за дистрибуцију, а минимизирајући накнаду за лиценцу, позивајући се на то да се плаћање према иностранству одвија преко домаћег дистрибутера.

3. Нерезидентно правно лице које је носилац ауторских права је право коришћења софтвера за даљу продају пренело на домаће правно лице које му по том основу штаћа надокнаду, а домаће правно лице на бази сагаасности носиоца ауторских права закључује уговоре о подлиценци са домаћим корисницима уз фактурисање накнаде за давање у подлиценцу. Плаћање које домаће правно лице врши нерезидентном правном лицу за стицање права на коришћење софтвера који ће бити даље дат у подлиценцу представља ауторску накнаду и подлеже порезу по одбитку на ауторску накнаду. Накнада за подлиценцу која се зарачунава домаћим корисницима не подлеже порезу по одбитку, будући да се ради о приходу од тантијема резидентног правног лица (на њу се обрачунава ПДВ ако је преносилац обвезник ПДВ).

4. Нерезидентно правно лице врши продају рачунарског програма у смислу преноса целокупних материјално-својинских права домаћем правном лицу крје му по том основу исплаћује купопродајну цену, а затим домаће правно лице које је постало власник ауторских права на софтверу домаћим корисницима врши давање на лиценцу тог софтвера. Овакав случај је најређи и најмање вероватан у пракси. Плаћање које домаћи стичалац софтвера врши нерезидентном правном лицу нема карактер ауторске накнаде (јер се не односи на право коришћења). Према домаћем поре ском законодавству, овакво плаћање представљало би куповину нематеријалног права, односно промет услуге која се користи на територији РС и подлежало би порезу по одбитку на услуге нерезидентних правних лица, осим у случају примене УИДО када се ради о добитку из пословања. Имајући у виду чињеницу да у Републици Србији софтвер не представља индустриј-ску, већ интелектуалну својину (вид ауторског права регулисан Законом о ауторским и сродним правима),

нерезидентно правно лице није остварило капиталну добит од продаје индустријске својине, већ приход од услуге која се користи на територији РС, односно добит из пословања у терминологији УИДО.

Уступање информација у вези са програмирањем

Уступање уз накнаду информација у вези са програмирањем не сматра се ауторском накнадом ако не представља know-how (тајне формуле или податке који се тичу стручних звања), али јесте услуга која се пружа или користи на територији Републике Србије.

Ова накнада ће представљати ауторску накнаду уколико се преноси know-how, а ТО ће бити када уз одређену накнаду нерезидентно правно лице врши достављање информација које представљају основне идеје или принципе који чине срж програма као што су логика, алгоритми, програмски језици или технике и када стицалац тих информација не може да их објави без посебног одобрења и која представљају заштићену пословну тајну.

Пренос целокупног ауторског права на софтверу (куповина софтвера)

Када домаће правно лице/предузетник изврши плаћање нерезидентном правном лицу по основу куповине целокупног имовинско-материјалног права на софтверу, а не само за право коришћења, тада предметна накнада нема карактер ауторске накнаде, будући да се њоме не стачу делимична права ограничена на коришћење, већ целокупна ауторска права. Тада ће имати својство добити из пословања (чл. 7. УИДО). Ово је врло редак случај када преносилац софтвера на стицаоца преноси комплетно власништво над софтвером. Купац постаје искључиви власник софтвера, а продавац (преносилац) отуђује ауторска права у целини на начин што стицаоцу уступа изворни програмски код (source code), ажоритме за функционисање софтвера и сва друга права у вези са развојем, експлоатацијом, дистрибуцијом, давањем у лиценцу и сл. без задржавања икаквих имовинских права на страни преносиоца.

Накнада за куповину софтвера који се уграђује у финални производ који је предмет продаје

Домаће правно лице/предузетник од нерезидентног власника ауторских права купује алгоритам (који представља део ширег програма или

подсистема) који уграђује у финални производ који домаћи стизалац продаје на тржишту као сопствени производ. Овде се на основу лиценцног уговора стаче право коришћења софтверског модула, који се уграђује у одређени производ чиме се омогућава његово функционирање или боље коришћење, али домаћи корисник не постаје власник софтвера, будући да инострани партнер задржава ауторска права на софтверу.

Домаћи пословни субјект је власник производа са уграђеним софтвером над којим је стекао право коришћења (у смислу уградње у производ), али без осталих власничких права, укључујући право даље препродаје софтвера у изворном облику. Плаћање нерезидентном правном лицу, у оваквом случају, има карактер ауторске накнаде.

Заступљење и случај да домаћи пословни субјект од нерезидентног правног лица увози одређена добра ради даље продаје на домаћем или страном тржишту, која у себи имају уграђени софтвер који омогућава њихово функционисање. Примера ради, из иностранства се увозе моторна возила са АБС системом, мобилни телефони са уграђеним апликацијама и сл. Домаће привредно друштво је овим стекло власништво над дотичним добрима која се увозе као трговачка роба, а не и над ауторским правима која је задржао инострани продавац. Када домаћи корисник продаје набављена добра у изворном облику и под оригиналним називом, он обавља класичну препродајну функцију, без стицања ауторских права и не појављује се ауторска накнада.

Остала плаћања у вези са софтвером

Поред наведених, домаћи привредни субјекти врше разна друга плаћања која се, посредно или не-посредно, могу довести у вези са софтвером. Списак који следи садржи накнаде у вези са софтвером које се не сматрају ауторском накнадом јер код њих не долази до преноса права коришћења, али се сматрају услугама пруженим/коришћеним у Србији. Код њих постоји активно учешће нерезидентног правног лица на пружању услуге која се, ако услуга физички није пружена у Србији, у највећем броју случајева користи у вези са пословним активностима примаоца услуге у Србији, па као таква подлеже порезу по одбитку, сем у случају примене УИДО. Ако је другачије и сматра се ауторском накнадом, у наставку је посебно назначено. Остала плаћања у вези са софтвером обухватају:

- плаћања за услугу сервисирања после продаје лиценце за софтвер;
- услуге обуке у вези са коришћењем софтвера;
- услуге техничке помоћи;
- савети дати електронским путем од инжињера и техничара;

- плаћање интернет домена у иностранству;
- плаћање нерезидентном правном лицу програма за утврђивање присутности на социјалним мрежама у циљу објављивања вести у право време. Ова исплата имала би карактер ауторске накнаде уколико је реч о исплати по основу права коришћења програма. Уколико је, евентуално, реч о томе да нерезидентно правно лице помоћу свог програма утврди присутност на социјалним мрежама и готов резултат фактурише домаћем правном лицу, тада се ради о услузи која се користи на територији РС (домаће правно лице не стиче право коришћења програма, већ добија извештај о присутности који нерезидентно правно лице саставља на бази свог програма над којим не преноси право коришћења),
- плаћање услуга хостовања видео материјала и евиденције података о посетама фирми из иностранства. Када нерезидентно правно лице домаћем субјекту пружа услугу у смислу сакупљања, обраде и уступања података, ради се о услузи која је користи у РС; може имати карактер ауторске накнаде уколико је реч о исплати по основу права коришћења програма или по основу коришћења базе података;
- плаћање нерезидентном правном лицу за коришћење алата за слање е-mailова на 100.000 адреса. Исплата за право коришћења овакве апликације има карактер ауторске накнаде. Међутим, ако би нерезидентно правно лице помоћу своје апликације (без омогућавања коришћења такве апликације домаћем субјекту) извршило слање е-mailова на 100.000 адреса, радило би се о услузи која је коришћена на територији РС;
- плаћање за услугу тестирања програма фирми из иностранства;
- плаћање нерезидентном правном лицу услуге да домаћи субјект буде излистан на одређеном сајту (productivity category);
- услуга превођења на више страних језика за део апликације фирми из иностранства под условом да се тако урађен превод (уз клаузулу поверљивости, односно уз заштиту ауторских права на преводу) даје на коришћење резиденту представљала би ауторску накнаду; у супротном, превођење није ауторска накнада, већ услуга која се користи на територији РС.

Претходно представља наше ставове поводом наведених врста плаћања. Због осетљивости теме, као и евентуалне могућности постојања другачијих ставова, упућујемо претплатнике да се за званичан став обрате Министарству финансија.

Мешовити случајеви

Мешовити уговори садрже аранжмане о продаји рачунарског хардвера са уграђеним системским и апликативним софтвером потребним за његово функционисање и/или продају лиценце за право коритдђења тог софтвера, у комбинацији са пружањем разних. услуга као што су обука, одржавање, сервисирање и слично. Мешовити уговори садрже елементе уступања права, купопродајног уговора и пружања услуга, тј. комбиновање промета услуга, преношења права и отуђења имовине.

Укупан износ накнаде која се плаћа треба рашчланити на основу података који су садржани у уговору или објективном расподелом са одговарајућим пореским поступањем у односу на стварно расподељени део.

Примера ради, са нерезидентним правним жцем домаће привредно друштво закључује уговор о лиценци којим стиче право коришћења одређених рачунарских програма, за шта плаћа уговорену лиценцу накнаду. Поред тога, нерезидентном правном лицу се на основу посебне фактуре плаћа накнада за обуку запослених за рад на новом информационом систему и накнада за одржавање софтвера. Плаћање накнаде за лиценцу представља ауторску накнаду, а плаћање за услугу обуке запослених на рад на новом информационом систему представља услугу која се користи на тери-торији Републике Србије (независно од тога да ЛЕ је обука одржана у земљи или у иностранству). Плаћање за одржавање софтвера такође не представља ауторску накнаду, већ услугу која се користи у РС.

Уколико је из уговора видљиво даједан његов део чини главну сврху уговора, а други делови су помоћног, допунског и углавном неважног карактера, тада се на целокупну накнаду примењује одговарајући порески третман, полазећи од критеријума претежности, тј. у зависности од тога шта се сматра главним прометом.

Када у уговору није извршено рашчлањавање укупне накнаде на поједине саставне делове за софтвер, врло тешко је да корисник сам изврши разумну расподелу, па је упутно обратити се преносиоцу софтвера у иностранству са молбом да изда одвојене фактуре (једну за жценцу за софтвер, а другу за оста-ле пропратне услуге: обуку, инсталацију, одржавање) или да на једној фактури посебно прикаже вредност наведених врста накнада.

Пореским обвезницима саветујемо посебан опрез приликом опредељивања плаћања која се у вези са софтвером врше нерезидентном правном лицу, будући да их порески орган може оспоравати као супротне суштинским чињеницама, што је посебно могуће код услуга имплементације, одржавања, ажурирања уко-лико је накнада за њих

непримерено већа у односу на накнаду за лиценцу или друто плаћања које се сматра ауторском накнадом.

Наиме, код мешовитих плаћања, када поред накнаде за лиценцу софтвера која се сматра ауторском накнадом, постоји и допунска накнада која се не сматра ауторском накнадом, порески обвезници могу у сарадњи са инodobављачем покушати да минимизирају накнаду за лиценцу и прикажу увећану накнаду за одржавање или имплементацију софтвера, будући да у складу са УИДО тада плаћају мањи порез по од-битку. То може бити предмет сумње и неприхватања од стране фискауса, па додатна мера опреза свакако треба да се укључи.

2. ПОРЕЗ ПО ОДБИТКУ КОД НАКНАДА ЗА СОФТВЕР КОЈЕ ИМАЈУ КАРАКТЕР АУТОРСКЕ НАКНАДЕ

Код плаћања накнада за софтвер које имају карактер ауторске накнаде (као што су накнада за лиценцу за софтвер, накнада за лиценцу за коришћење софтвера на више сајтова или рачунара, накнада за коришћење базе података и сл.), порез по одбитку обрачунава се по стопи од 20% на бруто износ ауторске накнаде и у пореској пријави ПДПО/С се у поље 3.4 - Ознака врсте прихода (ОВГГ) уноси ознака 12 - приход по основу накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине.

Уколико правно лице/предузетник - стицалац софтвера испуњава услове за примену УИДО (поседује валидну оверену потврду о резидентности на Обрасцу ПОР-2 или оверен судски превод потврде на обрасцу државе резидентности стварног власника прихода и има уговор у писменом облику као уобичајени доказ стварног власништва прихода), тада се порез по одбитку обрачунава и плаћа по бенефи-цираној стопи предвиђеној конкретним уговором.

Преглед бенефицираних стопа пореза по одбитку на ауторске накнаде за софтвер из УИДО

Стопа пореза по одбитку	Земља
10%	Азербејџан, Албанија, Белгија, Белорусија, Босна и Херцеговина, Бугарска, Велика Британија и Северна Ирска, Вијетнам, Грузија, Грчка, Данска, Естонија, Индија, Иран, Ирска, Италија, Канада, Катар, Кина, Кипар, Кореја, Кувајт, Либија, Литванија, Мађарска, Македонија, Малезија, Молдавија, Немачка, Пакистан, Пољска, Румунија, Руска Федерација, Словачка, Тунис, Турска, Уједињени Арапски Емирати, Украјина, Финска, Холандија, Хрватска, Шпанија, Шри Ланка
5%	Аустрија, Летонија, Малта, Норвешка, Словенија, Црна Гора, Чешка Република,
0%	Француска, Швајцарска, Шведска
15%	Египат

Напомене уз табелу:

– 0% пореза по одбитку овде има значење да Република Србија, као земља извора, нема право опорезивања ауторских накнада. Ово је битно и из техничких разлога јер се код исплата ауторских накнада за софтвер правним лицима из ових земаља у пољу 3.4 пореске пријаве ПДПО/С у поље ППС уноси ознака 2 – порез се не плаћа у Републици Србији, већ у држави резидентства примаоца/прихода/накнаде. Насупрот, таме, приликом исплате ауторских накнада за софтвер нерезидентним правним лицима уз примену УИДО са бенефицираном стопом пореза по одбитку (10%, 5%, 15%) уноси се ознака 1 – примењује се ППС;

– **Норвешка:** у складу са новим УИДО са Норвешком који се примењује од 1. јануара 2016. год. (видети ПС 1 и 2/2016, стр. 307–312) стопа пореза по одбитку на ауторске накнаде износи 5% (на интелектуалну својину), односно 10% (на индустријску својину). Плаћања за софтвер сврставају се у интелектуалну својину, па је бенефицирана стопа пореза по одбитку 5%. Ово посебно напомињемо јер је до 31.12.2015. год. у складу са „старим“ УИДО са Норвешком стопа пореза по одбитку износила 10%;

– **Швајцарска:** УИДО са Швајцарском предвиђа стопу пореза по одбитку на ауторске накнаде од 10%. Међутим, саставни део уговора је Протокол који

предвиђа да све док у складу са својим унутрашњим пореским законодавством Швајцарска не заведе порез по одбитку на ауторске накнаде резидентима Србије, ни Србија неће опорезовати ауторске накнаде које се исплаћују резидентима Швајцарске. У складу са тим, тренутно се на бази УИДО, приликом плаћања ауторских накнада резидентима Швајцарске у Србији не плаћа порез по одбитку (ако се подноси пореска пријава без пореске обавезе).

Приликом плаћања накнада за софтвер, које представљају ауторску накнаду, извршених повезаним нерезидентним правним лицима, треба водити рачуна о томе да већина УИДО предвиђа да се бенефицирана стопа пореза по одбитку предвиђена уговором може применити до износа ауторске накнаде „ван дохвата руке“, а прекотржишни износ који премашује износ „ван дохвата руке“ подлеже порезу по одбитку по стопи од 20%.

Примера ради, ако се повезаном нерезидентном правном лицу из Ирске (које има удео у капиталу исплатиоца од 51%) плаћа бруто ауторска накнада за софтвер у износу од 100.000 EUR, а износ „ван дохвата руке“ износи 75.000 EUR, бенефицирана стопа предвиђена уговором од 10% може се применити на износ од 75.000 EUR, док се на 25.000 EUR порез по одбитку мора обрачунати по стопи од 20%. Највећи проблем је како утврдити износ ауторске накнаде „ван дохвата руке“, будући да нематеријална имовина представља најсложеније подручје трансферних цена. Ово излази из оквира овог чланка и о овој тематици писаћемо неком другом приликом.

3. ПОРЕЗ ПО ОДБИТКУ КОД НАКНАДА ЗА СОФТВЕР КОЈЕ НИСУ АУТОРСКЕ НАКНАДЕ

Приликом плаћања накнада за софтвер које немају карактер ауторске накнаде (као што су накнада за имплементацију и одржавање софтвера, накнада за услугу унапређења софтвера, техничка помоћ, обука запослених у вези са коришћењем софтвера, услуге тестирања функционалности програма, услуга складиштења и архивирања података на серверу у иностранству, накнада за дистрибуцију софтвера и сл.), ради се о услугама нерезидентних правних лица које подлежу порезу по одбитку када је услуга физички пружена или се користи на територији Републике Србије. Већина набројаних софтверских услуга ако није физички пружена на територији РС (што ће бити случај када се пружају електронски са неке локације у иностранству) представља услуге које домаћи исплатиоци користе на територији РС, јер је услуга у вези са њиховим пословањем у земљи, што их чини подложним порезу по одбитку у складу са чл. 40. ст. 1. тач 5) ЗПДПЛ по стопи од 20% на бруто основицу, сем ако нису испуњени услови за примену УИДО.

Уколико домаће правно лице/предузетник у моменту исплате испуњава услове за примену УИДО (поседује валидну потврду о резидентности оверену у иностранству на Обрасцу ПОР-2 или оверен судски превод потврде на обрасцу стране земље са којом Србија има потписан УИДО и доказ да је нерезидентно правно лице стварни власник прихода), у највећем броју случајева домаћи исплатилац неће морати да обрачуна и плати порез по одбитку, будући да се према чл. 7. УИДО ради о добицима из пословања које Србија нема право да опорезује ако нису остварени преко сталне пословне јединице у Србији. Изузетак постоји код УИДО са Албанијом, Индијом, Пакистаном и Тунисом који предвиђају бенефицирану стопу пореза по одбитку од 10% код накнада за техничке, менаџерске, консултантске и административне услуге (видети „Привредни саветник“, бр. 6/2016, стр. 58).

Код накнада за софтвер које немају карактер ауторске накнаде, већ услуге која се пружа/користи у земљи, домаћи исплатилац, који испуњава услове за УИДО, у највећем броју случајева неће обрачунати и платити порез по одбитку (јер Србија нема право да опорезује добитке нерезидентних правних лица од услуга које нису остварене преко сталне пословне јединице). Ипак, и у овом случају постоји обавеза да домаћи исплатилац поднесе пореску пријаву ПДПО/С у којој ће нарб. 3.10 - Потврда о резидентности чекирати поље за потврду о резидентности и приложити је у електронском облику у одговарајућем формату (pdf, png, jpeg, bmp). Овде

се нећемо детаљније упуштати у начин попуњавања пореске пријаве, будући да је то објашњено у чланку о електронској пореској пријави за порез по одбитку у „Привредном саветнику“, бр. 6/2016, као и у бр. 7/2016 на стр. 10. (одговор на питање како се попуњава образац ПДПО/С када је стопа пореза по одбитку 0).

У случају испуњености услова за примену УИДО код плаћања у вези са софтвером која имају карактер услуге, у пореској пријави ПДПО/С у поље 3.4 ознака врсте прихода (ОВП) уноси се ознака 16, а у поље ППС уноси се ознака 2 - порез се не плаћа у Републици Србији, већ у држави резидентства примаоца накнаде/прихода.

Уколико је накнаду за софтвер која се не сматра ауторском накнадом, већ услугом пружио нерезидентно правно лице са статусом повезаног лица и испуњени су услови за примену УИДО приликом плаћања не постоји захтев да се до тржишног износа накнаде утврђеног у складу са принципом „ван дохвата руке“ може применити стопа пореза по одбитку 0%, а на износ преко тога законска стопа од 20%, што иначе постоји код ауторских накнада. За целокупан износ важи „пореско ослобођење“ у Србији од пореза по одбитку уз подношење електронске пореске пријаве ПДПО/С без плаћања пореза. Ово наравно, не искључује обавезу да се за сврхе састављања пореског биланса ПБ 1, односно ПБ 2 врши провера усклађености трансферних цена по основу ових услуга од повезаног нерезидентног правног лица када нису испуњени услови за достављање извештаја у скраћеном облику.

ПРИ УСАГЛАШАВАЊУ ЈАВНИХ ПРЕДУЗЕЋА ОБАВЕЗНО ТРЕБА ПРИМЕНИТИ И ОДРЕДБЕ ДРУГИХ ЗАКОНА, НА КОЈЕ УПУЋУЈЕ ЧЛАН 76. ЗАКОНА О ЈАВНИМ ПРЕДУЗЕЋИМА

Општа напомена

Ступањем на снагу важећег *Закона о јавним предузећима* (у даљем тексту: Закон) престао је да важи ранији Закон о јавним предузећима. У прелазним и завршним одредбама важећег закона дати су рокови за усаглашавање јавних предузећа и указано је на легитимитет и легалитет постојећих органа ових предузећа, тј. на рокове за њихово деловање. Тако је, нпр., прописано да постојећи извршни одбори наставаљају са радом (само) до усклађивања оснивачких аката са новим законским решењима (члан 80. став 8), што значи до почетка септембра 2016. године, после којег рока престају са радом. У истом року престаће мандат и члановима надзорног одбора који не испуњавају услове одређене у смислу члана 18. Закона. Поред овога и према другим законским одредбама оснивачки акти јавних предузећа треба да обухвате и нека нова решења која нису раније била садржана у том акту. У року од 90 дана од истека рока за усаглашавање оснивачких аката треба ускладити остала општа акта јавног предузећа, а у првом реду статут и друге опште акте.

При обављању свих послова ради усаглашавања треба свакако обратити пажњу на решења члана 76. Закона. Наиме, према одредби става 1. тог члана „На сва питања која нису посебно уређена овим законом, односно законом којим су одређене делатности од општег интереса, а односе се на јавна предузећа, сходно се примењују одредбе закона којим се уређује правни положај привредних друштава које се односе на друштво с ограниченом одговорношћу“. Подсећамо на то да је у ранијем Закону о јавним предузећима, већ у члану 1. став 3, било дато слично решење одредби става 1. члана 76, с том разликом што је у ранијој одредби било указано на то да се на јавна предузећа сходно примењују одредбе *Закона о привредним друштвима* (у даљем тексту: ЗОПД) које се односе и на друштво с ограниченом одговорношћу и на акционарско друштво. Ово је наизглед незнатна разлика између раније и важеће одредбе, али она има важну поруку за усаглашавање оснивачког акта и статута јавних предузећа. То је и разлог, односно повод за објављивање овог текста, будући да наведено решење члана 76. има непосредан значај за усаглашавање постојећих аката јавних предузећа, а поводом кога се постављају одређена питања која треба размотрити и у нови акт уградити одговарајућа решења.

Разлог више да се ближе укаже на питања сходне примене појединих одредаба ЗОПД које се односе на д.о.о. (а не и одредаба о а.д.) при усаглашавању јавних предузећа је и у томе што је положај јавног предузећа, као предузећа које је по средствима и капиталу, далеко ближе положају акционарског друштва са једним власником, него друштву с ограниченом одговорношћу са једним власником. Наиме, према сада важећој концепцији одредаба ЗОПД о друштву с ограниченом одговорношћу може се рећи да је то друштво претежно уговорна категорија, јер је осим одређених решења величина питања препуштена да их слободно уреде сами чланови друштва (нпр., доношење одлука, расподела и сл.), док је јавно предузеће у највећој мери непосредно уређено законских одредбама, што се односи и на акционарско друштво. Осим тога, д.о.о. (према важећим одредбама ЗОПД) више нема одговарајући назив, јер чланови овог друштва више не одговарају својом имовином за његове обавезе, осим у случајева пробијања правне личности, а основни капитал овог друштва може бити само у износу од 100 динара, тако да се одредбе о таквом д.о.о. тешко могу и сходно применити на јавно предузеће. Такође, такво д.о.о. заиста нема положај друштва капитала, што јавно предузеће има, али са посебним правним режимом због делатности од општег интереса. Када се узму у обзир и нека друга решења о положају д.о.о., упоређујући их са обележјем јавног предузећа, могло би се закључити да би било прихватљивије да се на јавна предузећа

сходно примењују одредбе ЗОПД које се односе на акционарско друштво које има једног власника.

Законодавац је олако превидео и чињеницу да се на одређена питања која се уређују у д.о.о. сходно примењују одредбе ЗОПД које се односе на акционарска друштва (в. с тим у вези, нпр. чл. 149, 183, 201, 203, 216. и др.), тако да се заправо и на јавна предузећа сходно примењују, поред одредаба које се односе на д.о.о. и одредбе ЗОПД које се односе на акционарско друштво. У том смислу је у ранијем Закону о јавним предузећима управо и било истакнуто да се на јавна предузећа сходно примењују одредбе које се односе инад.о.о. ина а.д.

Такође, нови Закон инсистира на корпоративном управљању у јавним предузећима, док одредбе ЗОПД не указују на корпоративно управљање у друштвима с ограниченом одговорношћу, већ у акционарским друштвима. У том смислу пропис којим Влада уређује питања корпоративног управљања у смислу члана 18. ст. 2. и 3. има за јавна предузећа значај кодекса корпоративног управљања.

Могла би се набројати и нека друга питања у прилог томе да је сходна примена одредаба ЗОПД које се односе на д.о.о. и на јавна предузећа веома сложена категорија, а у појединим случајевима се таква примена и не може остварити. Тако, нпр. ЗОПД на исти начин уређује статусна питања и статусне промене свих друштава, а не посебно за д.о.о., па се поставља питање које ће се и како поједине одредбе ЗОПД применити сходно на јавна предузећа. Посебни проблеми су се јавили у случају одвајања дела имовине и оснивања новог јавног предузећа и сл.

Независно, међутим, од изнетог, а ради усаглашавања оснивачких аката и статута јавних предузећа, у којима, поред осталог, треба уредити и сходну примену одредаба ЗОПД које се односе на д.о.о. на јавна предузећа, у даљем тексту чини се покушај да се ова проблематика ближе обради и пружи предлози за конкретна решења.

У сваком случају, усаглашавање оснивачких аката и статута треба посматрати и у складу са укупном реформом јавних предузећа.

Сходна примена појединих важнијих одредаба ЗОПД и на јавна предузећа у смислу члана 76. Закона о јавним предузећима

1. Према одредби члана 3. став 2. тач. 1) и 2) Закона, делатност од општег интереса, поред јавног предузећа, могу да обављају друштво с ограниченом одговорношћу и акционарско друштво, али чији је (тих друштава) једини власник јавно предузеће, као и њихово контролно, тј. матично друштво (тачка 1). А према тачки 2) делатност од општег интереса

може да обавља и друштво капитала (д.о.о. и а.д.) чији је једини власник Република, АП и локална самоуправа, као и зависно друштво тог друштва капитала. С позивом на члан 1. Закона, сва ова друштва јављају се као једночлана, који положај има и јавно предузеће и на њих се сходно примењују одредбе ЗОПД, осим одредаба које се односе на делатност од општег интереса, по основу којег оснивачи остварују утицај на та друштва у смислу Закона и због чега ова друштва нису у потпуности самостална. За разлику од ових друштава, друштва којима је поверено обављање делатности од општег интереса су самостална и на њих се примењују одредбе ЗОПД, с тим да их обавезују одредбе о поверавању ових делатности. Сагласно са овим на наведена друштва примењују се сходно одредбе ЗОПД које уређују питања односа контролног и зависног друштва, а оба морају бити једночлана. При томе се може поставити питање сагласности између става 2. тач. 1) и 2) члана 3. и члана 76. јер се у члану 3. истиче да делатност од општег интереса могу да обављају и д.о.о. и а.д. док се у члану 76. предвиђа сходна примена одредаба ЗОПД које се односе само на д.о.о. Ово се може превазићи у смислу претходне напомене о томе да се на поједина питања д.о.о. сходно примењују одредбе ЗОПД које се односе на а.д., па тиме и на јавна предузећа.

Управљање друштвима из члана 3. сав 2. тач. 1) и 2) остварује се сходном применом одредаба ЗОПД које се односе најједночлана д.о.о., односно једночлана а.д., што значи да ова друштва немају органе које има јавно предузеће, избор директора не врши се на начин на који се бира директор јавног предузећа и сл., јер немају положај јавног предузећа, али њихови органи у свему морају да поступају према налозима, ставовима и одлукама њихових оснивача. Утицај оснивача на управљање овим друштвима може бити двостепен, у случају друштва из тачке 2) става 2. члана 3, јер у случају овог друштва његов оснивач је друштво капитала (основано од Републике, АП и јединице локалне самоуправе), као матично друштво, а оснивачи тог друштва су државни органи. Овде, дакле, постоји однос друштва које је основала држава, као кровно матично друштво, а затим друштво тог друштва према свом зависном друштву (кћерка тог друштва, тј. унука друштва која према њему врши оснивачка права преко свог друштва посредно или непосредно). Како ова питања у Закону уопште нису ближе уређена, посебно, нпр. питања остваривања права оснивача према зависном друштву (кћерки), у случају поремећаја у пословању и сл., а такође, расподела добити у овим друштвима не врши се на начин на који се то чини у јавном предузећу и сл. Поставља се и питање да ли ова наведена друштва доносе програме које доносе јавна предузећа, јер то није изричито предвиђено. Због свега тога при усаглашавању оснивачких аката оснивача

ових друштава (прво оног које је основала држава у смислу тачке 2. става 2. члана 3., а затим и оснивачког акта зависног друштва), наведена питања треба ближе уредити у оснивачком акту, односно и у статуту ако је зависно друштво а.д., како би се на јединственим основама обезбедило успешно обављање делатности од општег интереса.

Уз претходно истакнуто треба имати у виду и то да јавно предузеће може основати ново друштво капитала (д.о.о. и а.д.), уз сагласност оснивача, које ће обављати делатности од општег интереса, као и друштво капитала које неће обављати делатности од општег интереса, већ неке друге делатности, а, такође, јавно предузеће може улагати капитал на различите начине у постојећа привредна друштва (в. чл. 11. и 12. Закона). Оснивање нових друштава од стране јавних предузећа која неће обављати делатности од општег интереса врши се према одредбама ЗОПД, јер то питање није уређено у новом Закону, тако да се овде члан 76. Закона само јавља као упућујућа норма о томе да се за овај случај (као и за друге случајеве који нису посебно уређени у Закону) примењују одредбе ЗОПД.

Ако поменути једночланим друштвима пристутш нови члан, што није забрањено, али све уз сагласност оснивача, тада то друштво нема положај друштва у смислу наведене одредбе, већ се успоставља као свако друго друштво са, нпр. два члана, образују се нови органи, све сагласно са одредбама ЗОПД, с тим да наставља да обавља делатност од општег интереса.

2. Чланом 58. Закона предвиђено је само да се део добити преноси у буџет оснивача, у складу са прописом оснивача, а остала питања везана за добит нису уређена, тако да у том погледу треба сходно применити одговарајуће одредбе ЗОПД и других прописа који се односе на једночлано друштво капитала. При усклађивању оснивачких аката, а затим и статута јавних предузећа, треба ближе уредити наведено питање, како би што мање простора остало за евентуална различита тумачења законских одредаба, јер се питања с тим у вези већ постављају. У том смислу поставља се и питање да ли у тим актима треба нешто рећи у смислу члана 4. тачка 4, у којој је истакнуто да се јавно предузеће оснива, тј. постоји и ради стицања добити, јер се оно јавља и као добитна организација. Ово је свакако потребно, и то у првом реду због одговорности органа због неостваривања добити, ако су постојали услови да дође до остваривања добити. У свему осталом, с позивом на члан 76. Закона, на добит јавног предузећа треба сходно примењивати одредбе ЗОП и других прописа. Може се поставити питање да ли се одредбе ЗОПД о ограничењу плаћања члановима могу применити и на јавно предузеће имајући у виду одредбу члана 58. Закона. Такође, може се поставити питање да ли јавно предузеће може добит текуће године

пренети оснивачу уколико има непокривене губитке ранијих година, будући да ЗОПД прописује да, практично, само добит изнад непокривеног губитка може бити предмет расподеле.

Када је реч о распоређивању добити друштава капитала која обављају делатности од општег интереса, основана у смислу члана 3. став 2. тачка 2, она ће, као зависна друштва, пренети део добити свом оснивачу, а оснивач ће део своје укупне добити пренети надлежном државном органу.

3. Подразумева се да се јавно предузеће као и друштва капитала из члана 3. став 2. тач. 1) и 2) оснивају одлуком, јер имају једног оснивача, тако да се одлуком

усаглашава важећа одлука као оснивачки акг. Поставља се питање да ли усаглашавање важећег оснивачког акта треба вршити путем измена и допуна или донети нови оснивачки акт, а важећи ставити ван снаге. С позивом на члан 76. Закона и члан 12. став 5. ЗОПД могла би се у овој варијанти усаглашавања сачинити пречишћени текст новог оснивачког акта. Полазећи, међутим, од значаја и суштине нових законских решења, било би упутно да се уместо измене и допуне важећег осни-вачког акта донесе нови оснивачки акт. Ово и због тога што се пречишћени текст не примењује, већ неизмењене и нове одредбе оснивачког акта, што знатно отежава и компликује примену новог оснивачког акта. Уосталом, на ово указује и сам важећи Закон о јавним предузећима, јер њиме нису вршене измене и допуне ранијег закона, већ је донет нови закон.

4. Поред сходне примене одредаба ЗОПД на јавна предузећа, што при усаглашавању свакако треба ближе уредити, на јавна предузећа сходно се (или непосредно) примењују и одредбе Закона о јавној својини, иако то није наглашено у члану 76. Закона. Наиме, према одредбама члана 14. Закона о јавној својини, оснивачи јавних предузећа (Република, АП и локална самоуправа) могу средства у јавној својини улагати у капитал јавног предузећа и друштва капитала, наравно у складу са тим и другим законом, а по основу тих уложених средстава оснивачи стичу уделе, односно акције (ако су средства уложена у друштво капитала), а ако су уложена у јавно предузеће у том случају се повећава улог оснивача у капиталу јавног предузећа. Такође, оснивачи могу у имовину јавних предузећа пренети и право коришћења на стварима у јавној својини (члан 10. став 2. и члан 14. став 3. Закона о јавним предузећима). На ово се указује само зато што при усаглашавању оснивачких аката и статута јавних предузећа у потпуности и на несумњив начин треба одредити која средства у јавној својини су од стране оснивача унета као њихов улог у капиталу јавног предузећа, а која су унета као право коришћења, ако ово питање није решено при усаглашавању јавних предузећа са ранијим Законом о јавним

предузећима. Ако то није учињено, у том случају треба извршити процену вредности свих средстава као неновчаног улога, то унети у оснивачки акт, касније и у статут, мада нема сметњи да се и статут донесе одмах после оснивачког акта, уз уградњу одредбе да ће се касније примењивати.

5. Већ је указано на поједине специфичности привредних друштава из члана 3. став 2. тач. 1. и 2. која обављају делатности од општег интереса. При усаглашавању оснивачких аката ових друштава не ради се о сходној примени одредаба ЗОПД, како се то истиче у члану 76. Закона, већ о непосредној примени одредаба тог закона, што је изричито и предвиђено у члану 6. став 2. Закона, према којем оснивачки акт тих друштава, поред садржине предвиђене у ставу 1. тог члана, садржи и одредбе ЗОПД које се односе на та друштва. Реч је свакако о једночланим друштвима која имају положај зависног друштва, када им је оснивач јавно предузеће или друштво које је основала Република, АП или локална самоуправна. Као и за сва јавна предузећа, за ова зависна друштва капитала мора се при усаглашавању оснивачког акта изричито навести износ основног капитала, укључујући и неновчана средства (члан 6. став 1. тачка 8) Закона, упоредита са садржином оснивачког акта д.о.о., наравно ако то већ није уређено при усаглашавању са ранијим законом).

Још једном се указује на то да је за усаглашавање оснивачког акта битно да се у њему наведе процена вредности неновчаног капитала, на основу процене вредности (ако процена раније није извршена), што је изричито прописано у члану 10. ст. 5. и 6. Закона. Без података о томе не може се говорити о усаглаше-ном оснивачком акту, јер је то битан елемент тог акта.

6. Идентификација основног капитала и имовне јавног предузећа и друштава капитала из члана 3. став 2. тач. 1) и 2) врло је битна и за одговорност ових субјеката за преузете обавезе. Јавно предузеће и наведена друштва су у погледу одговорности за своје обавезе изједначена са одговорношћу друштава како је то предвиђено у одредбама ЗОПД и изричито прописано у члану 13. Закона, према којем јавно предузеће за своје обавезе одговара целокупном имовином. С тим у вези треба имати у виду одредбу члана 10. став 2, којом је дефинисан појам имовине јавног предузећа и поменутих друштава. Дакле, одговорност јавног предузећа и наведених друштава за преузете обавезе је предмет закона, тако да се та питања не могу мењати

оснивачким актом, али се нека морају ближе уредити, нпр. питање задужења, имовини која се не може отуђити, располагањем стварима у јавној својини која су пренета у својину јавног предузећа и наведених друштава и сл.

Поводом одговорности за преузете обавезе од стране јавног предузећа и поменутих друштава поставља се и питање да ли њихови заступници одговарају за обавезе тих субјеката ако у заступању злоупотребе овлашћења заступника у смислу члана 18. ЗОПД. С позивом на члан 76. Закона, да се на јавна предузећа сходно примењују одредбе ЗОПД, ако Законом (о јавним предузећима) неко пжње није посебно уређено, а гагање одговорности заступника у случају злоупотребе овлашћења у заступању није посебно уређено, може се закључити да се одредба члана 18. ЗОПД односи и на заступнике јавних предузећа, а на друштва из члана 3. став 2. тач. 1) и 2) се свакако примењује, јер су то привредна друштва која настају и послују у складу са ЗОПД. Ни ова гштања није потребно посебно уређивати у усаглашеном оснивачком акту, мада не би сметало да се исто утради код одредаба о надлежностима директора (члан 26), јер директор јавног предузећа, поред осталог, одговара за законитост рада јавног предузећа, што свакако укључује и његову одговорност у заступању овог предузећа.

7. Напомиње се да у новом оснивачком акту треба уредити и нека гштања која нису уређена Законом, или се могу уредити сходном применом ЗОПД, у смислу члана 76. Закона. Наиме, иако је Закон посветио већи број одредаба директору јавног предузећа, одредбом члана 26. прописано је да директор представља јавно предузеће и да одговара за законитост рада јавног предузећа, а оба ова питања нису уређена у Закону, нити у оснивачком акту могу бити уређена сходном применом одредаба ЗОПД, јер ЗОПД више не предвиђа представљање друштва од стране директора, нити његову одговорност за законитост рада друштва, будући да су та питања постављена на сасвим другачијим основама у односу на раније одредбе ЗОПД. Због свега тога представљање јавног предузећа од стране директора и његова одговорност за законитост рада морају бити уређена у новом оснивачком акту, тако да се на тај начин попуни ова правна празнина.

8. Још једно питање треба у основи уредити у новом оснивачком акту јер до сада није било предмет ближег уређивања. Наиме, полазећи од тога да оснивачки акт, поред других питања, уређује и питања органа јавног предузећа (члан 6. став 1. тачка 10), а имајући у виду да су према члану 18. ст. 2. до 4. чланови надзорног одбора и представници оснивача у друштвима из члана 3. став 2. тач. 1) и 2), дужни да се додатно стручно усавршавају у области корпоративног управљања, као и одредбу члана 25. став 1. тачка 5), према којој се, као услов за именовање директора, предвиђа да познаје област корпоративног управљања, несумњиво је да у новом оснивачком акту треба пред-видети основна решења о

корпоративном управљању ради примене наведених законских одредаба, на шта је већ указано, а суштина је у томе да чланови надзорног одбора и директор треба да делују као представници власника јавног предузећа.

9. Када је реч о усаглашавају јавних предузећа и уређивању статусних промена, то питање није уређено Законом, тако да се на исто, сагласно са чланом 76. Закона, сходно примењују одредбе ЗОПД. Не постоји потреба да се статусне промене јавног предузећа ближе уређују у новом оснивачком акту, осим што треба унети поједине одредбе у циљу спровођења сходне примене одредаба ЗОПД. Статусне промене јавног предузећа не односе се на промену облика тог предузећа, јер таква промена није предвиђена. О статусним променама јавног предузећа (подела, спајање, одвајање) одлучује надзорни одбор, али уз претходну сагласност оснивача, тако да је одлука о статусној промени везани акт, јер не може ступити на снагу, нити се примењивати без претходне сагласности оснивача. Упутно је да надзорни одбор, на предлог директора, припреми и предложи целокупни поступак за остваривање дате статусне промене, све по сходној примени одредаба ЗОПД о статусној промени привредног друштва, тако да би, у вези са тим, процедуралним решењима помогло надзорном одбору да донесе одлуке о статусној промени у складу са законом, а један од послова који треба обавити је и процена вредности средстава због наведене статусне промене која може доћи у обзир као једно од решења у реформи датог јавног предузећа.

И ако огранак јавног предузећа не спада у статусну промену тог предузећа, на исти се сходно примењују одредбе ЗОПД које се односе на огранак привредног друштва (чл. 567. до 572). Слично статусним променама у оснивачком акту треба дати основна решења о огранку датог јавног предузећа, ако је потребно због промене или унапређивања унутрашње организације јавног предузећа.

ЗЛОУПОТРЕБА УГОВОРА О ИЗБЕГАВАЊУ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА, СА ПОСЕБНИМ ОСВРТОМ НА ПОЈАМ СТВАРНОГ ВЛАСНИКА ПРИХОДА

Увод

Тема овог чланка су услови за примену погодности приликом опорезивања дивиденди, камата, ауторских накнада или иакнада од услуга у складу са Уговорима о избегавању двоструког опорезивања (у даљем тексту УОИДО/уговор), а посебна пажња поклоњена је дефинисању појма стварног власника прихода.

Закључењем УОИДО, држава ограничава своје право да опорезује одређене врсте дохотка који, у целини или делимично, припадају другој држави уговорници. Међутим, једино лица која су резиденти најмање једне од две државе уговорнице, у принципу, имају право на то да користе погодности из закључе-ног уговора. Због тога, за пореске обвезнике који нису резиденти ниједне од држава уговорница, може бити веома шгтересантно и чак, провокативно (инспиративно) да покушају да пронађу начин помоћу којег би и они могли да уживају погодности из уговора. Најпростији пример таквог деловања представља оснивање предузећа у једној од држава уговорница иж пословање преко посредника који је резидент једне од држава уговорница.

Злоупотреба уговора о избегавању двоструког опорезивања

Имајући у виду наведено, у теорији и пракси међународног пореског права, под изразом „иоупотреба уговора" - енг. *treaty abuse*, односно „некоректна прњчена уговора и - енг. *improper use of the convention* подразумева се нетачна/некоректна примена уговора што, обавезно не мора да значи незаконито поступање или кршење одредаба уговора. Позивање на некоректну примену уговора подразумева ситуацију у којој порески обвезници одредбе уговора примењују или тумаче на начин који је супротан духу уговора, његовом предмету или циљу. Међутим, израз ^чоупотреба уговора " може се односити на разне ситуације у пракси које, сваку за себе, треба посматрати одвојено, будући да оне, појединачно, имају сопствене карактеристике које, због тога, захтевају посебан законски одговор од стране надлежних пореских органа.

Истовремено, у међународном пореском праву и посебно у материји пореског уговорног права, одомаћио се изгаз снг. *treaty shopping* о КОИСМ говосимо, увек када порески обвезник који, на основу одредаба УОИДО, нема право на погодности предвиђене уговором, наведене погодности покушава да оствари на неки друти начин. У пракси се наведени покушаји, најчешће, јављају у случајевима у којима порески обвезник настоји да створи привид околности под којима би био опорезован бенефицираним стопама пореза по одбитку на дивиденде, камате, ауторске накнаде иж накнаде од услуга (односно, околности под којима наведене врсте прихода не би биле опорезованеу држави извора).

С обзиром на изнето, указујемо на то да Модел уговора ОЕЦД не садржи опште одредбе које би се односиле на онемогућавање или спречавање злоупотребе уговора о избегавању двоструког опорезивања. Том питању, међутим, веома детаљно приступа Ко-ментар Модела уговора ОЕЦД.

Верзија Коментара из 2005. године, по први пут је (што је пракса, која је настављена и у каснијој верзији Модела) садржала одређене типске одредбе појединих (потенцијално, „најугроженијих“) чланова уговора које државе уговорнице (уколико то желе) могу да уграде у уговор о избегавању двоструког опорезивања које међусобно закључују, односно:

Извод из Коментара ОЕЦД Модела уговора у вези са чланом 1. (Лица на која се уговор примењује) Модела

„Главни и непосредни циљ уговора о избегавању двоструког опорезивања јесте промоција слободног протока људи и капитала, као и размена добара и услуга. Истовремено, ови уговори спречавају избегавање и утају пореза.

Порески обвезташ могу доћи у искушење да злоупотребе одредбе пореских закона једне државе, тако што ће искористити разлике у законским решењима измеђ држава. Наведено поступање (злоупотреба) може бити у супротности са законским решењима или судском праксом у националном законодавству односно државе. Због тога, државе које закључују уговор о избегавању двоструког опорезивања, неће бити спремне да у исти уграде одредбе које могу дати повода за злоупотребу одредаба уговора, што је у супротности са решењима садржаним у домаћем пореском законодавству. Овако, државе неће бити спремне да примењују законске уговоре о избегавању двоструког опорезивања, на начин који омогућава злоупотребу њихових одредаба.

Такође је важно напоменути, да повећање броја укупно закључених уговора о избегавању двоструког опорезивања (око 3600 закључених уговора - прим. Д.Д.) пропорционално, повећава ризик од злоупотребе решења садржаних у уговорима јер је олакшана могућност креирања вештачких правних конструкција које као циљ имају уживање пореских погодности које су предвиђене домаћим пореским законодавством или самим уговорима о избегавању двоструког опорезивања.

Такав би, на пример, био случај уколико би неко лице (без обзира да ли је или није резидент државе уговорнице) своје пословање вршило преко посредника - правног лица које је основано у некој држави уговорнице, а све у циљу уживања погодности из уговора о избегавању двоструког опорезивања на које (погодности) иначе, то лице непосредно не би имало право. Један други пример, представљао би случај у којем неко физичко лице (којеу једној од држава уговорница има своје пребивалиште и у којој се налази центар његових целокупних пословних интереса, што укључује и већински пакет акција у компанији која је резидент те државе) одлучи да прода своје акције и, у циљу избегавања опорезивања (у тој држави) капиталног добитка од отуђења акција, одлучи да своје пребивалиште

(резидентност) претестиу другу државу уговоршћу у којој је порез на капитални добитак низак или, уопште, не постоји.

Наведени примери, поред осталог, дају повод за постављање два основна питања о којима се говори у наставку, и то:

- дали се пореске олакшице предвиђене у уговору о избегавању двоструког опорезивања могу признати у односу на трансакције које представљају злоупотребу одредаба уговора?

- да ли су законски прописи и посебна судска пракса државе уговорнице који су прописани са циљем спречавања злоупотребе пореског законодавства те државе, у супротности са одредбама уговора о избегавању двоструког опорезивања које је та држава закључила са другим државама?

У многим државама, одговор на прво питање зависи од одговора на друго питање. Ове државе полазе од чињенице да се порези разрезају и пршењују у складу са одредбама домаћег законодавства, као и да такво поступање, у извесној мери, може бити ограничено (а врло ретко, и проширено) одредбама уговора о избегавању двоструког опорезивања. Због тога, злоупотреба уговора о избегавању двоструког опорезивања може, такође, бити окарактерисана и као злоупотреба одредаба домаћих закона на основу којих ће порез бити разрезан. За ове државе, основно питање које се може поставити јесте, дали одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања могу спречити примену одредаба о забрани злоупотребе домаћег пореског законодавства што је, у ствари, суштине другог напред наведеног питања. Одговор на ово друго питање јесте да, умериу којој су правша за спречавање утаје пореза део домаћег законодавства које се односи на утврђивање чињеница на основу којих се порез може разрезати, исте се не односе на уговоре о избегавању двоструког опорезивања, због чега ти уговори на њих немају никаквог утицаја. С обзиром на изнето, уопштено се може закључити да не постоји сукоб између мера предвиђених у домаћем пореском законодавству и одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања.

Друге државе, пак, воле да злоупотребу одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања посматрају независно од злоупотребе одредаба домаћег пореског законодавства. Ове државе, међутим, сматрају да, уколико на коректан начин тумаче уговоре о избегавању двоструког опорезивања, имају право да не узимају у обзир трансакције којима се злоупотребавају одредбе уговора, а које су (трансакције) предузете са циљем уживања погодности из уговора на које (она који тек трансакцијама прибегавају) иначе, у нормалним околностима, не би имали право. Овакав начин тумачења и резновања заснива се на предмету и циљу уговора о

избегавању двоструког опорезивања, као и због тога што се сви међународна уговори морају тумачити у доброј вери, како то предвиђа члан 3.1 (нстред споменуте - лрим. Д.Д.) Бечке конвенције о уговорном праву.

И у једном и у другом случају, државе уговорнице немају обавезу да признају право на пореске олакшице уколико је, у конкретном случају, реч о случајевима у којима се може препознати намера да се злоупотребе одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања.

С тим у вези, такође је важно напоменути да се, при заузимању става да је порески обвезник на правно недозвољен начин покушао да злоупотреби одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, неизоставно, претходно, морају утврдити сверелевантне чињенице које иду у прилог таквој тврдњи, односно да се не сме олако прихватити презумпција виности понашања пореског обвезника. Линија вођења би требало да буде таква, да не би требало признати право наживљања пореских олакшица у случајевима у којима је могуће извести закључак да је главни мотив пореског обвезника да предузме одређене опорезиве трансакције био тај, да оствари повољнији порески третман, што би, у конкретним околностима, било у супротности са предметом и циљем одговарајуће одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања.

Могућа прегледана одредаба домаћег законодавства које спречавају злоупотребу пореских закона, нужно не значи да исте или сличне одредбе не треба да буду уграђене и у сам у текст уговора о избегавању двоструког опорезивања које, са своје стране, спречавају прибегавање посебним видовима избегавања пореске обавезе. Када се разни покушаји пореских обвезника да изиграју пореске прописе једанпут идентификују, а спречавање таквих покушаја најбоље на одређене проблеме, пракса да се проблеми успешно превазилазе уграђивањем у текст уговора о избегавању двоструког опорезивања јасних норми које то спречавају, четири пута, представља једино могуће решење. Ово утолико пре, у случају да држава која више воли да проблем решава на основу норми домаћег законодавства, спозна чињеницу да оно, у довољној мери, не нуди комтетна решења која случај могу трајно спречити.

На пример, различите форме могућег избегавања пореза су изричито бивше третиране у уговорима о избегавању двоструког опорезивања, и то: усвајање концепта стварног власника прихода: дивиденди, камата, ауторских накнада и накнада од услуга (у чл. 10, 11, 12. и др.); постизање сагласности у погледу јединственог става поводом опорезивања тзв. „уметничких или спортских компанија" (члан 17. став 2.) о чему ће бити говора касније.

Истовремено, у одређених случајевима, захтеви за признавањем погодности из уговора о избегавању двоструког опорезивања, лодити од стране филијала (матичних компанија) а посебно оних које су основане у држави тзв. лореског раја или које остварују погодности из разлога штетне лорескв конкуренције, могу бити одбијени уколико лажљиво разматрање свих чињеница и околности покаже да место стварне управе филијале, у стварности, није у држави њеног оснивања (држави пореског раја) већ у држави резидентности матичне компаније, односио да се за потребе домаћег законодавства, као и за по-требу уговора о избегавању двоструког опорезивања филијала сматра резидентом државе чији је резидент и матична компанија (ово је важно у случајевима када должиће законодавство једне државе, приликом утврђивања резидентности правног лица, користи критеријум места његове стварне управе или неки други сличан критеријум).

Пажљиво разматрање чињеница и околности сваког конкретног случаја може такође показати да се пословањем филијале управљало из државе резидентности њене матичне компаније, и то на такав начин да је и сама филијала имала сталну пословну јединицу (напр. место управе) у тој држави (држави резидентности матичне компаније) којој се приписује целокупна добит сталне пословне јединице или њеи значајан део.

Још једно питање заслужује да буде истакнуто. Највеће, искуство и пракса су показали да постоји рашућена тенденција да се тзв. проточна друштва (кондуитне компаније -) чија је једина сврха постојања да се избегне плаћање пореза, користе као средство помоћу кога се могу остварити погодности из уговора о избегавању двоструког опорезивања, а што није била интенција бржава уговорница приликом закључења уговора. Као одговор на наведено понашање, државе уговорнице све више у уговорима о избегавању двоструког опорезивања предвиђају одредбе (општег или посебног карактера) којима то покушавају да спрече кли, пак, примењују одредбе из домаћег пореског законодавства које онемогућавају злоупотребу такве некоректне примене уговора о избегавању двоструког опорезивања.

Решења садржана у уговорима о избегавању двоструког опорезивања која су креирана да спрече злоупотребу и некоректну примену уговора (што резултира избегавањем опорезивања) могу имати различите облике и формулације. Као примери тих регије наводе се она која у међусобним уговорима о избегавању двоструког опорезивања прописују држави чланци ОЕЦД-а. Оно што се, у свим тим случајевима, може посматрати као заједничко, на неки начин, представља упутство које лица која преговарају уговор, могу усвојити приликом разматрања сваког

појединачног случаја из праксе чије карактеристике представљају потенцијалну опасност за избегавање пореске обавезе. С тим у вези, посебно треба водити рачуна о:

- чињеници да се решења међусобно не искључују, односно да различита решења могу бити неопходна, како би се у пракси одговорило на свако понашање пореских обвезника које потенцијално за резултат може имати избегавање опорезивања;
- о мери у којој пореске олакишце, захваљујући посебној стратегији за избегавање пореске обавезе, реално могу бити остварене;
- о правном контексту који постоји у обе државе уговорнице а, посебно, о томе у којој мери домаће пореско Законодавство, већ у напред, садржи одговарајућа решења која спречавају избегавање пореске обавезе; и
- о мери у којој пребложена решења, ненамерно могу угрозити економске активности које се обављају у дојорј мери."

У вези са наведеним, овом приликом биће речи о одредби која је под називом клаузула о ограничавању *posodwsmuf* преузета из америчког Нацрта уговора и њихове праксе приликом закључења уговора, као и о појму стварног власника, који своју примену налази приликом опорезивања дивиденди, камата, ауторских накнада или накнада од услуга (о чему ће, детаљније, бити говора касније ,).

Дакле, нема сумње да је на државама уговорницама, односно њиховим експертима, одговорност да одаберу начин на који ће се борити против злоупотребе уговора о избегавању двоструког опорезивања. Оне то могу учинити уграђивањем одговарајућих законских решења у домаће пореско законодавство, или путем самог уговора о избегавању двоструког опорезивања. С правом се може рећи да су у свету, Сједињене Америчке Државе земља која је највише урадила на пољу борбе против злоупотребе уговора. Амерички Нацрт уговора, у свом члану 22, садржи општу одредбу која је на веома сложен, али истовремено и детаљан начин, искључиво посвећена овом проблему. Почев од 1989. године (каба је, по први пут, уграђена у уговор о избегавању бвоструког опорезивања - у Уговор са Немачком) Сједињене Америчке Државе у све уговоре које закључују са другим земљама уграђују клаузулу о ограничавању погодности (енг. *limitation on benefits clause*).

Клаузула о ограничавању *pozodnosti* (опорезивање дохотка из иностранства који је дозшчен (унет) у земљу резидентности)

У складу са одредбама домаћег пореског законодавства неких држава (у које не спада Република Србија) лица која имају статус резидента, али која (истовремено) немају оно што се сматра сталном везом са односном државом (најчешће јеу питању пребивалшите), опорезују се само у односу

на доходак који се оствари из иностраних извора (из извора ван бржаве резидентности), и то у мери у којој је тај доходак стварно унет или дозначен у државу резидентности. Због тога, наведена лица не подлежу потенцијалном двоструком опорезивању, у мери у којој страни доходак није унет или дозначен у њихову државу резидентности, услед чега се оцењује да није неопходно да се приликом опорезивања односног дохотка (у државиизвора) примени преферендијални режим опорезивања предвиђен УОИДО.

Државе уговорнице које су сагласне са тиме да ограниче примену одредаба УОИДО (које предвиђају преференцијални режмш опорезивања) на доходак који је стварно опорезован у рукама претходно наведених лица, исто могу да учине тако што ће у текст билатералног УОИДО уградити следећу одредбу:

ко је, на основу било које одредбе уговора, доходак који настајеу државиуговорнициу тој држави, у целини или делимично, изузет од опорезивања, а на основу закона важећег у другој држави уговорници односно лице се, за исти доходак, опорезује у односу на износ дохотка који јеунет или дозначену односиу другу државу уговорнигшу а иеу односу на његов (дохотка) цео износ, онда се било која пореска олакшица предвиђенауговором о избегавању двоструког опорезивања пршењује само на доходак који се опорезујеу тој другој држави."

У вези са наведеним, пракса је показала да примена претходно наведене одредбе, понекад, може да изазове извесне административне тешкоће, уколико је протекло доста времена од времена настанак дохотка у држави уговорници, и времена његовог опорезивања у другој држави уговорници (држави резидентности ошвариоца дохотка). Државе којима описана ситуација може стварати проблем, последњи део претходно цитиране реченице могу изменити, тако да гласи:

„ ... блаже опорезивање односног дохотка у првопоменутој држави уговорници (држаеи изеора дохотка) могуће је само ако је доходак опорезован у другој држави уговорници (држави резидентности оствариоца дохотка) под условом, да доходак у тој другој држави уговорници мора да буде опорезован у одређеном периоду времена (који не сме бити много дуг) у односу на временски период у којем је доходак настао у држави извора. "

Остале одредбе које спречаеају злоупотребу уговора о избегавању двоструког опорезиеања

Коментар Модела уговора ОЕЦД (у делу о спречавању злоупотреба уговора) између осталих, садржи и следећу општу одредбу која се односи на услове за опорезивање (у држави извора) бенифицираним стопама пореза по одбитку дивиденди, камата и ауторских накнада (аналогно се може применити и на накнаде од услуга прим Д.Д.) која гласи:

„Одредбе овог члана (10, 11. или 12. -Дивиденде, Камате или Ауторске накнаде) (које се односе на примену бенефицираних стопа пореза по одбитку - прим. Д.Д.) не примењују се, ако је главни разлог или један од главних разлога коглица (које се бави емитовањем или преносом акција или других права на основу којих се дивиденде исплаћују - члан 10.) (које се бави заснивањем или преносом потраживања дуга за које се плаћа камата - члан 11.) (које се бави остваривањем или преносом права на основу којих се ауторске накнаде плаћају - члан 12.) био корашћење погодности овог члана (путем емитовања или преноса - члан 10.) (путем заснивања или преноса - члан 11.) (путем остваривања ши преноса - члан 12.).”

У вези са наведеним, указујемо на то да Република Србија (уколико на томе инсистира друга држава уговорница) прихвата да цитирану одредбу угради у чл. 10, 11. и 12. билатералног текста УОИДО.

Имајући у виду наведено, а у циљу илустрације различитих видова понашања којима државе уговорнице (у које, свакако, треба убројити и Републику Србију) покушавају да спрече потенцијалну злоупотребу и некоректну примену одредаба УОИДО, у наставку се, у виду питања и одговора, дају детаљнија објашњења три посебно изабране студије случаја које се односе на:

Међусобни однос дивиденди и капиталног добитка и избегавање двоструког опорезивања

Увод

Члан 13. (Капитални добитак) ОЕЦД Модела уговора право опорезивања капиталног добитка, у зависности од конкретних околности, уступа обема државама уговорницама. Став 5. овог члана, искључиво право опорезивања капиталног добитка од имовине која није наведена у претходним ставовима овог члана даје држави резидентности лица које је отуђило имовину (остварено капитални добитак). С тим у вези, право опорезивања капиталног добитка од акција, у притрпу спада у поље прегледане претходно наведеног става 5, осим уколико није реч о капиталном добитку од акција

акционарског капитала компаније чија се имовина посредно или непосредно, углавном, састоји од непокретности, што је регулисано чланом 13. став 4.

Имајући у виду наведено, односно да право опорезивања капиталног добитка припада искључиво држави резидентности, примарни задатак пореског танирања заснован је на идеји искоришћавања наведене погодности. На пример, порески обвезник може привремено променити државу резидентности, селећи се у другу државу уговорницу која у свом домаћем законодавству не опорезује капитални добитак.

У циљу спречавања наведене могућности, односно злоупотребе одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања, државама на располагању (као што је напоменуто раније) стоје две могућности, и то: предвиђање у националном законодавству мера које онемогућавају описано понашање; или предвиђање истих таквих мера у уговорима о избегавању двоструког опорезивања. С тим у вези, неке државе се искључиво ослањају на домаће законодавство, у којем случају онда долази до потребе разматрања њиховог односа са одредбом уговора о избегавању двоструког опорезивања који би, уопштено говорећи, као и на основу доминирајуће међународне теорије и праксе, требало да имају примат над домаћим законодавством, што, у пракси, понекад може да изазове разлике у мјешовитости. Зависно од конкретних околности, могућа решења биће изложена у наставку.

Студија случаја: Преименовање дивиденди и његово спречавање кроз уговор о избегавању двоструког опорезивања

Преименовање дивиденди је начин (шема) за избегавање пореске обавезе који функционише тако гито компанија приликом расподеле добити својим акционарима то чини у виду капиталног добитка, а не у виду дивиденди, из тог разлога што се (уопштено говорећи) капитални добитак опорезује (или може бити опорезован) нижим износом пореза.

У циљу илустрације наведеног, дајемо следећи

Пример:

Компанија А намерава да расподели добит од 100 динара, и то уз помоћ посредничке компаније Б, односно:

Први корак: Компанија Б, од садашњих власника акција, купује акције компаније А по цени од 100 динара + 50 динара;

Други корак: Компанија А исплаћује компанији Б дивиденде у износу од 100 динара;

Трећи корак: Компанија Б продаје своје акције Компанији А, њиховим ранијим (претходним) власницима по цени од 50 динаро.

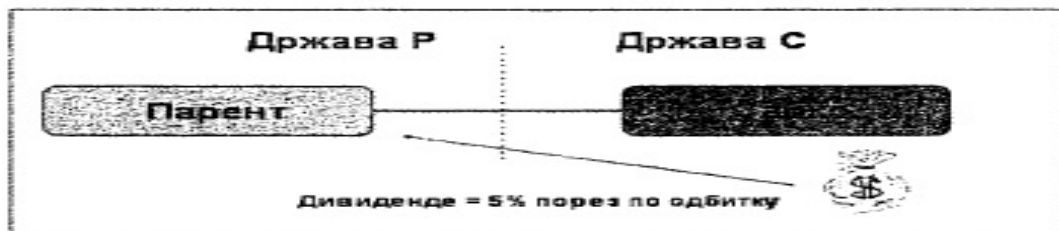
Нето ефекат наведене операције, за власнике акција, износи 100 динара капиталног добитка, уместо да је реч о исплати дивиденди у истом износу. Нето ефекат наведене операције за Компанију Б износи нула (као такав не постоји), односно дивиденда коју ова компанија прима представља доходак (добит) чији губитак од тргоеине акцијом представља одбитну ставку. Да би остварила право на одбитак, компанија Б треба да је регистрована за обављањв делатности трговине акцијама.

У циљу онемогућавања описаног понашања пореских обвезника, већина држава креирала је своје пореско законодавство на начин да оно садржи општа правила која могу представљати правни основ за спречавање различитих варијанти претходно наведене шеме.

Имајући у виду наведено, посебно указујемо на то даупракси неизбежно долази до примене УОИДО, што за последицу може имати постављање питања која се тичу односа између погодности које произилазе из одредаба УОИДО и мера које онемогућавају злоупотребу примене прописа (у које спадоју и УОИ-ДО) предвиђених у домоћем пореском законодавству.

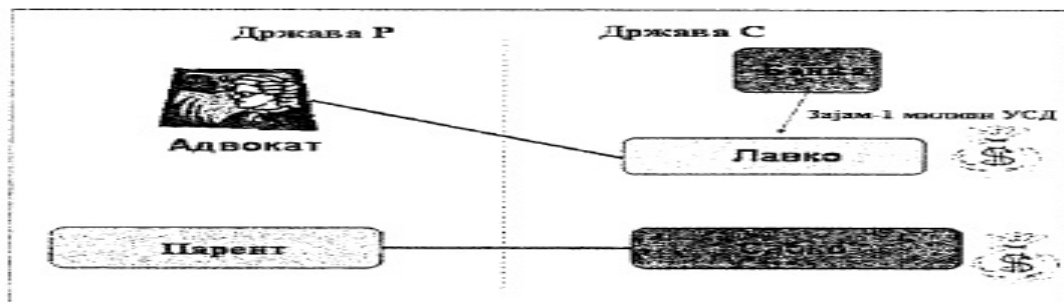
Чињенице:

ПАРЕНТ, компанија која је резидент државе Р, у свом целокупном власнштву поседује фшијалу САБКО која је резидент државе С. САБКО-ваједина имовина (актива) јесте 1 мгшион USD који се налази на њеном банкарском рачуну, арезултат је продаје њених инвестиција. ПАРЕНТ даугаси, односно ликвидира компанију САБКО и да на тај начгт дође у посед 1 мгшион USD у кешу. Међутим, на основу домаћег законодавства државе С, наведена трансакција имала би третман истате дивиденди од стране САБКО-а ПАРЕНТ-у, која би се у држави С опорезовала порезом по одбишку у висину од 5 одсто од бруто износа дивиденди, што јеу складу сарешењем садржаниму Уговору о избегавању двоструког опорезивања између државе Р и државе С.



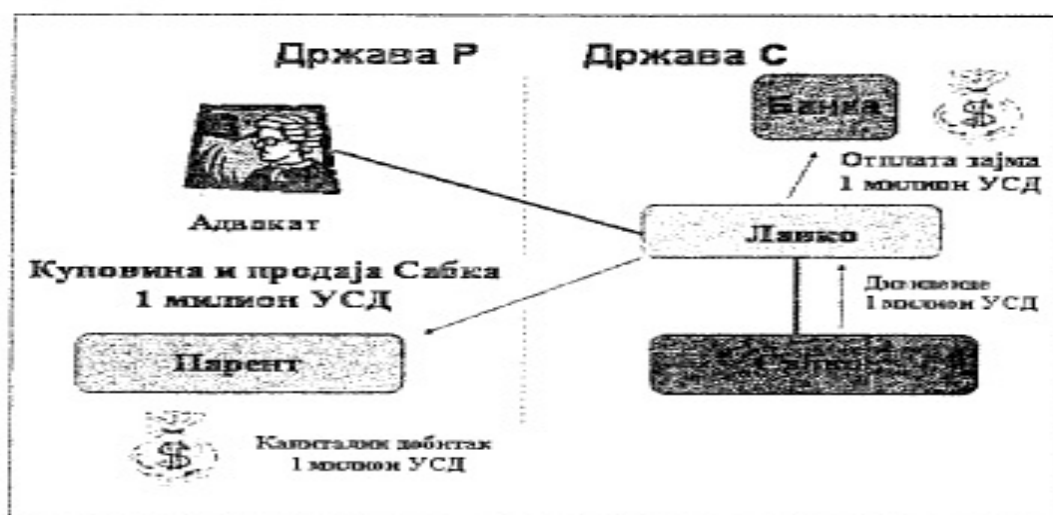
У циљу гвбегавања наведеног пореског третмана трансакције која је (у конкретном случају) у питању, порески обвезник осмислио је одговарајући начгт поступања, на основу којег је адвокат компаније ПА-РЕНТ, који јерезидент државе Р, у држави С основао компанију под називом ЛАВКО. ЛАВКО позајмљује 1 Мmион USD од банкеу држави С. Наведени

новчани износ ЛАВКО користи да би од компаније ПАРЕНТ купио акције компаније САБКО.



Продајом акција компанија ПАРЕНТ остварује капитални добитак, који се на основу члана 13. (Капитални добитак) стае 5. УОИДО између државе Р и државе С, у држави С изузима од опорезивања („Капитални добитак од отуђења имовине, осим готовине наедеие у ап. 1, 2, 3. и 4. опорезујг се саивіо у држави уговоритши чији је резидент лицг које је отућио имовину”).

САБКО исплаћује дивиденде компанији ЛАВКО, у износу од 1 милион УСД. Дивиденде су у држави С изузете од опорезивања, и то на основу одредаба њеног домаћег пореског законодавства које се односи на изузимање од опорезивања међу - компанијски дтиденди. Новцем од 1 милион USD (које је у виду дивиденди примила од компаније САБКО) компанија ЛАВКО отплаћује (враћа) банкарски зајам у истом износу, тј. 1 мшион УСД. Компаније САБКОиЛАВКО су, сада, фиктивне компаније 9 које не поседују никакву имовину (капитал) а новцему кешу којгш је претходно располагала компанија САБКО, сада располаже компанија ПАРЕНТ, шшо је резултат продаје компаније САБКО компанији ЛАВКО.



Компанија ПАРЕНТ сматра да одредбе УОИДО имају примату односу на домаће пореско законодавство и да, стога, држава С треба да се сагласи са тиме да се, на основу УОИДО, каштални добитаку држави С изузима од опорезивања.

Релевантни порески пропис:

За потребе наведене студије случаја, УОИДО између државе Р и државе С следи решења садржана у ОЕЦД Моделу уговора. Решења садржана у домаћем законодавству државе С овлашћују државе уговорнице у којима ће се примењивати УОИДО, да исти примењују: „Независно од осталих одредаба домаћег пореског законодавства“.

Истовремено, домаће пореско законодавство, такође, садржи опште одредбе о спречавању злоупотребе, односно некоректне примене УОИДО, које (одредбе) претходно описани начин преплитања дивиденди и капиталног добитка чини неважећим.

Питања за дискусију:

Компанија ПАРЕНТ сматра да одредбе УОИДО имају примат у односу на домаће пореско законодавство и да, стога, држава С треба да се сагласи са тиме да се, на основу УОИДО, капитални добитак у држави С изузима од опорезивања.

1) Да ли сте сагласни са оваквим тумачењем? Какав би био ваш одговор?

1) Дали сте сагласни са оваквим тумачењем Какав би био ваш одговор?

Одговор:

Могло би се изразити неслагање са тумачењем које износи компанија ПАРЕНТ да, у конкретном случају, одредбе УОИДО имају примат у односу на домаће законодавство и да, због те чињенице, држава С треба да прихвати да се, у складу са УОИДО, капитални добитак у држави С изузима од опорезивања. Међутим, уз презентовање наведеног става, потребно је напоменути да, у вези са тим, још увек постоје одређена питања која претходно наведено становиште могу доеести у питање, а то је: у којој мери надлежни порески органи могу бити уверени да, у конкретном случају, постоји намера пореског обвезника да злоупотреби одредбе УОИДО? Да ли је за такву тврдњу довољна проста чињеница да он неће бити опорезовану држави извора дохотка (ово, наравно, под условом да се надлежни порески органи државе извора сагласе са његовом (пореског обвезника) интерпретацијом целог случаја) или постоје и други, у већој мери, прецизнији критеријуми? Из наведеног произилази и следећа професионална дилема, и то: Да ли ће, приликом утврђивања евентуалне намере пореског обвезника да злоупотреби одредбе УОИДО, надлежни порески органи првенствено водити рачуна о решењима из међународне праксе (која није уни-(horMNd) V.RV. о Ко.чентару

ОЕЦД Модела уговора, или о нечем трећем (арбитражи, домаћем законодавству, и др.)? Ово је из тог разлога јер је намера нешто што је бестелесно. Као одговор на постављена питања, надлежни порески органи требали би, у преом реду да се руководе решењима из домаћег пореског законодавства (под условом да иста постоје) која спречавају примену шеме о преплитању дивиденди и кашталног добитка у циљу злоупотребе решења из УОИДО, као и одредаба самог домаћег пореског законодавства.^{20 19} Енг. *shell companies* - компаније које оснивају непостојећи оснивачи ради прикривања шема за избегавање пореза.

Извор: International Tax Terms, OECD - Centre for Tax Policy and Administration.

Даље. КОЈИ је орган надлежан заутврђивање преварне намере пореског обвезника? Да ли је то орган наведен у члану 3. (Опште дефиниције) УОИДО или неки други орган? У сваком случају, ради се о надлежном органу државе извора, у конкретном случају државе С.

Правни основ за претходно наведену анализу конкретног случаја, налази се у претходно наведеним отитим одредбама Коментара члана

1. ОЕЦД Модела уговора.

Истовремено, посебно треба нагласити да би за практичну примену у пракси надлежним пореским органима у великој мери било од помоћи да и сам текст УОИДО између државе Р и државе С садржи одговарајуће решење којим онемогућава описани вид могуће злоупотребе одредаба УОИДО, чиме би се избегло позивање на домаће пореско законодавство.

Коначно, није могуће ставити значајније пргшедбе на међународно уобичајено схватање да, у начелу, одредбе УОИДО о избегавању двоструког опорезивања треба да имају примат у односу на домаће пореско законодавство.

2) Дали постоје околности које би утицале на промену претходно наведеног одговора? На пример, штауколико је компанија САБКО компанија чијим акцијама се јавно тргује на тржишту (берзи) иу којој компанија ПАРЕНТ има портфолио инвестиције?

Одговор:

У случају да је компанија САБКО компанија чијим акцијама се јавно тргује на тржишту (берзи) иу којој компанија ПАРЕНТ има портфолио инвестиције, одговор на основно питање би, свакако, био другачији, односно: Компанија ПАРЕНТ (која, на пример, поседује мање од 10% од укупних акција компаније САБКО) би могла да очекује издату дивиденди од, на пример, 100 USD. У исто време, компанија ПАРЕНТ (из башо којег разлога) могла би да очекује капитални добитак у износу који премашује 100 USD, уколико одлучи да своје акције (мање од 10% од укупних акција)

у компанији САБКО (пре расподеле дивиденди) прода на тржгаиту хартија од вредности. Могућност наведене трансакције, из практичних и елтиријских разлога, не доводи се у питање.

Имајући у виду наведено, у ситуацији у којој је компанија САБКО компанија чијим акцијама се јавно тргује на тржшиту (берзи) у практичној примени прописа, било би веома тешко доказивати да код сеих акционара постоји колективна намера да се, на недозвољен начин, избегне тиумаћи пореска обавеза.

Питање:

Шта се дешава уколико постоји временски размак од тренутка када је компанија ЛАВКО купила акције компаније САБКО и времена у којем је компанија САБКО исплатила дивиденде?

Одговор:

Уопштено говорећи, уколико постоји дужи, односно значајнији временски размак од тренутка када је компанија ЛАВКО купила акције компаније САБКО и времена у којем је компанија САБКО исплатила дивиденде, одговор на постављено питање могао би бити другачији. Оно што, у том случају, може бити отежавајућа околност, јесте непознана колики временски размак треба да буде у питању? С тим у вези, не може се занемарити пореско планирање којем, у зависности од кретања на тржшиту акција, порески обвезници често прибегавају.

3) Под претпоставком да УОИДО између државе Р и државе С садржи посебан члан који говори о методу за отклањање двоструког опорезивања који примењују државе уговорнице, а који је сличан члану 23. (Отклањање двоструког опорезивања) из ОЕЦД Модела уговорора, на основу којег би држава Р доходак који њени резиденти остваре у држави С требало да изузме од опорезивања или да омогући примену пореског кредита за порез који је на основу одредаба УОИДО плаћену држави С, питање које се, у конкретном случају, може поставити јесте дали би држава Р била у обавези да компанији ПАРЕНТ омогући пореске поеласнице предвиђене УОИДО (примену метода изузећа или метода кредита) у случају да је држава С компанију ПАРЕНТ опорезовала по основу оствареног капиталног добитка?

Одговор:

Имајући у виду одговор дате на претходна питања, подразумева се да држава резидентности треба да се сагласи са претходно наведеним тумачењем (датим као таквгш од стране државе извора) (у циљу окончања случаја, и то у поступку узајамног договорарања предвиђеног одговарајућим чланом УО-ИДО) а уколико то није случај, надлежни органи обе државе

уговорнице треба да уложи додатне напоре како би случај у потпуности био решен.

Уколико се држава резидентности сагласи са тумачењем које држави С (као држави извора) даје право да предметни доходак опорезује као дивиденде, а не као капитални добитак (по спону пореза по добитку која је предвиђена у УОИДО) подразумева се да ће држава Р свом резиденту (компанији ПАРЕНТ) који је у држави С остварио приход прегнути право на порески кредит висини пореза тајногу држави С.

Коначно, уколико држава Р не буде сагласна са тумачењем које држави С даје за право да одиосни приход категоризује и, сходно томе, опорезује као дивиденде, а не као капитални добитак, а држава С то ипак учини, још увек постоји могућност да држава Р компанији ПАРЕНТ призна право на порески кредит, али овога пута не на основу УОИДО, већ у складу са домаћим пореским законодавством, што је тренутно случај у Републици Србији (идеја је да држава, у циљу избегавања двоструког опорезивања својих резидената, мора дати све од себе да то и оствари у пракси - са или без УОИДО).

Овера резидентности резидената друге државе уговорнице који у Републици Србији остварују приходе

Уколико резиденти друге државе уговорнице у Републици Србији остварују доходак или поседују имовину који се, у складу са одговарајућим одредбама уговора, могу опорезивати у Републици Србији (реч је, у првом реду, о категоријама прихода који се опорезују порезом по одбитку, напр. дивидендама, каматама, ауторским накнадама итд. накнадама од услуга) наведена лица резидентност своје матичне државе (потписом и печатом надлежног органа) за текућу годину, доказују на обрасцу ПОР - 2 (за претходну/е годину/е, односно текућу годину - на српско/енглеском, односно српско/француском језику) чија су садржина и форма (о чему смо у претходном периоду већ писали, па, овога пута то нећемо понављати) прописани Правилником о поступку и начину издавања и изгледу образаца потврда о резидентности („Службени гласник РС”, број 80/10).

Напомињемо да је резидентност матичне државе могуће доказивати и, овереним преводом потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен УОИДО.

Имајући у виду наведено, посебно указујемо на то да, сагласно са чланом 107а ЗПДГ и чланом 40а Закона о порезу на добит правних лица, код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Србија (у ЗГТДГШ, република”) закључио уговор о избегавању двоструког

опорезивања и да је нерезидент стварни власник прихода (дивиденди, камата или ауторских накнада). ЗПДПЈ наввдєну обавєзу доказивања својства стварног власника, порєд осталог, проширује и на примаоце накнада одуслуга које се пружају или користе, односно које ће бити пружене или коришћене на територији Републике.

У наставку дајемо додатаа и детаљнија објашњења појма стварни власник прихода (дивиденди, камата, ауторских накнада, накнада одуслуга).

Стварни власник дивиденди, камата, ауторских накнада и накнада од услуга

Приликом наплате пореза по одбитку на дивиденде, камате и ауторске накнаде (аналогно сєможе применити и на накнаде одуслуга - прим. Д.Д.) које резидент државе уговорнице оствариу другој држави уговорници (држави извора) Моделуговора ОЕЦД (сачо за дивиденде и шчате) и Модел уговора УН, предвиђају решење по којем је услов за опорезивање бенефицираном стопом пореза по одбитку у држави (али неопорезивања у држави извора) тај да је стварни власник односних прихода резидент државе уговорнице. Појам „стварни власник“, у. често појма „прималац“ који је фигурирао у ранијим верзијама Модела уговора, унет је са циљем да се спречи маневар пореских обвєзника (стварних власника прихода, који нису резиденти држава уговорница и који, због тога, немају право на погодности из уговора) да преко посредника, тј. примаоца односних прихода (који је резидент једне од држава уговорница и који због тога има право на погодности из уговора) испуне услов за опорезивање бенефицираном стопом пореза по одбитку.

„Израз „стварни власник“ (енг. *beneficial owner*, фр. *beneficiaire effectif*, нем. *Nutzungsberechtigter*) је израз који раније, обично, није био коришћен. Упореском законодавству Уједињеног Краљевства повре-мено се користи у одредбача које се баве утицајем губитака на порез на доходак (олакишца за губитак) или изузећима од плаћања таксених марака за трансакције између повезаних предузећа. Изгледа да се овај израз први пут појавио у Одељку 17(6)FA 1954, у вези са опорезивањем реорганизација компаније. У решењу Апелационог суда се води расправа са Харманом Ј. о 060] одредби, уз пршчедбу да је „стварно власништво“, „власништво, које није само законско, због пуке чињенице да је регистровано, већ због права да, бару азвесној мери, располаже имовином као сопственом“ (*Wood Preservation Ltd. v. Prior*, 54 Tax Cases/Порески случајеви 112, 133). На истој линији размшљања је и тврдња да компанија која нема право продаје акција, или право располагања акцијама илиуживања плодова од акција, неможе да се назове њиховим „стварним власником“. Коначно, Међународни биро за фискалну документацију верује да изрази „стварни власник“ и „економски

власник " могу да се изједначе (... „да између израза „стварни власник" и „економски власник" може да се стави знак једнакости) - насупрот „законском власнику" (21ЕТ141, 143 (1981)). У нечачком језику, израз сродан по значењу изразу „Nutzungsberechtigter" може да се нађе у Циркулару о мерама против некоректне примене Уговора о избегавању двоструког опорезивања, у кзбању Швајцарског савезног пореског органа, од 31. децембра 1962. године (31 ASA 247 (1962/63)) који захтева: „ das uneingeschränkte Nutzungsrecht an den Vermögenswerten, die die in Rede stehenden Erträge abwerfen" (неограничено право на корист од представа која доносе плаћања о којима је реч) (Предговор тилео). "

У вези са наведеним, напомињемо да је први и најважнији разлог због којег овој израз не може да се тумачи позивањем на домаћи закон државе која примењује уговор тај да ниједан од националних пореских система о којима је реч не могу прецизиу дефиницију израза „ стварни власник ". Зато овај израз мора да се тумачи позивањем на контекст уговора, а нарочито у погледу иша којем се тежило овим ограничавањем. Све што Коментар Модерна уговор (ОЕЦД и УН) има да каже, у циљу појагињања ове материје, јесте да пореклости из уговора не би требало да буду обобрене онда када између стварног власника прихода и исплатиоца прихода посредује треће лице, попут агента или неког другог именованог лица (напр. члан 10. тачка 12, члан 11. тачка 8, и члан 12. тачка 4. Коментара ОЕЦД Мобел у собору). Даљим анализирањем суштине наведеног појма, Могуће је извести закључак да се он ослања на неку корист (enz. benefit) по примаоца прихода, непосредно (која, у француској верзији, треба да буде стварна, тј. фр. effectif). Чак и израз, „крајњи прималац" (enz. final recipient) који је Комитет за фискалне послове ОЕЦД, првобитно разматрао, у циљу усбајања уместо израза „стварни власник", следи исти правац размтшљања. Пореклости из уговора, дате, не би требало да се дају у сврху признавања формалног права на дивиденде, камату или ауторске накнаде (накуде од уајуза), еен „стварном" носиоцу праварасполагања тим приходима. Другим речима, „стари" спор у погледу питања да ли у примени узоеора предмет треба дати суштини ити форми, требало би да се разреши у корист суштине. С тим у вези, коначну одлуку треба бонети позивањем на омаће, тј. приватно право. Али, да поновимо још једном, питање у којим случајевима полагање права на пореклости из узоеора није пука формалност, јесте нешто што треба да буде утврђено узоеорним правом.

Суштина права на остваривање од ретјених прихода има деострум аспект, Први, представља право одлучивања да ли приход треба да се реализује или не, тј. Да ли би капитал или друга средства требало да се

користе, или да се ставе на располагање за коришћење. Други аспект предмета право на располагање приходом. Власништво је пука формалност ако је власник спутан у погледу оба аспекта, било законски, било фактички. Са друге стране, позивање на УОИДО је оправдано, тј. није некоректно, ако је онај, ко је овлашћен по основу приватног права, слободан да употреби бар једно од набројаних овлашћења. Отуда је стварни власник онај ко слободно одлучује:

- 1) да ли капитал или друга средства треба да се користе, или да се другима омогући њихово коришћење;
- 2) на који начин би приходи од капитала или других средстава требало да се користе или
- 3) и једно и друго.

Модел уговора (ОЕЦД, УН) не постављају као услов то да „стварни власник“ буде законити власник права или имовине која је повод за плаћање (и они се, у овом погледу, разликују од неких УОИДО закључених широм света, нпр. УОИДО између Аустралије и Немачке). Због наведеног је и уживалац права, такође, обухваћен изразом стварни власнику оквиру значења из Модела уговора.

Сметње које искључују „стварно власништво“ могу бити законске или чињеничне (стварне). Када се ради о физичким лицима, обично је тешко доказати постојање чињеничног ограничења могућности располагања физичког лица. Али, то може да буде значајно у случајевима контроле према закону о компанијама. Наравио, акционарско друштво које приходује дивиденде, камату и ауторске накнаде, итекако може да буде стварни власник односно прихода (Коментар ОЕЦД Модела уговора, члан 10. тачка 22, члан 11. тачка 11. и члан 12. тачка 7). Чак и када би таква компанија имала обавезу да расподели акцијарима целокупну своју добит (пример холандских кондуитних компанија) то не би утицало на њен статус стварног власника, као што би то био случај ако би постојала обавеза преноса добити на трећалш. Истовремено, чак то стопостотно учешће у финансијали не искључује неминовно њено (финијале) „стварно власништво“ на средствима која поседује. Трбало би да постоје други показатељи чињетше да руководство филијале није у ситуацији да доноси одлуке које су у супротности са вољом акционара који контролишу компанију. Да је тако, овлашћење филијале било би само формалио и филијала се, стога, не би сматрала „стварним власником“ у оквиру значења чл. 10, 11. и 12. (дивиденде, камата и ауторске накнаде) Модела уговора.

Напомињемо да Република Србија приликом вођења преговора ради закључења УОИДО са другим државама, прихвата да (ради спречавања

могуће злоупотребе уговора) у текст уговора угради наведену измену из Модела уговора ОЕЦД и Модела уговора УИ.

Имајући у виду наведено, уопштено говорећи, за потребе примене погодности из УОИДО (нпр. опорезивања бенефицираним стопама пореза по одбитку или неопорезивања у држави извора) стварним власником дивиденди, камата, ауторских накнада или накнада од услуга сматра се оно физичко или правно лице које потпуно САМОСТА ЛНО и без икаквих ограничења (нпр. у погледу обавезе да дивиденде, камате, ауторске накнаде њчи накнаде одуслуга даље, проследи неком другом лицу) може да располаже дивидендама, кама-том, ауторским накнадама или накнадама од услуга.

С тим у вези, према најновијим тумачењима ОЕДД-а, посредник, агент, проточна (кондуитна) компанија, као и друга лица (физичка или правна) која се појављују у својству администратора (који дивиденде, камату, ауторске накнаде - аналогно и накнаде одуслуга, примајуу име и за рачун других лица) НИСУ стварни власници прихода (дивиденди, камата, ауторских накнада или накнада од услуга) ЗАТО, јер је њихово право на коришћење или „уживање“ дивиденди, камата, ауторских накнада или накнада од услуга ограничено уговорном или законском обавезом да односни приход даље проследи другим лицима - наведена обавеза, уобичајено, настаје на основу одговарајућег правног посла али се, истовремено, њено постојање може утврдити и на основу чињеница и околности сваког конкретног случаја из праксе које, јасно, показују да, у суштини, прималац прихода (дивиденди, камата, ауторских накнада или накнада одуслуга) нема право његовог (прихода) коришћења или „уживања“.

Напомињемо да стварки власник прихода за потребе примене уговора о избегавању двоструког опорезивања НИЈЕ ИСТО што и стварни власник за потребе примене осталих прописа (нпр. домаћег пореског законодавству материји спречавања прања новца у неким државама -у тим прописима нпр. акционар - правно лице - није стварни власник дивиденди, већ је то УВЕК физичко лице које „стоји“ иза односног правног лица).

Из наведеног произлази, да статус резидента државе са којом је закључен УОИДО нерезидент доказује код исплатиоца прихода потврдом о резидентности овереном од надлежног органа друге државе уговорнице, чији је резидент, у складу са законом којим се уређују порески поступак и пореска администрација.

Када нерезидент испуњава оба наведена услова (потврда резидентности и пружање доказа да је стварни власник прихода), тада исплатилац

примењује стопу пореза по одбитку која је за те приходе одређена у уговору који је закључен са државом резидентности примаоца тих прихода.

Ако нерезидент Републике не испуњава оба наведена услова, тада исплатилац прихода примењује порез по одбитку по стогш која је прописана важећим прописима у Републици Србији у моменту исплате прихода (ако су у питању физичка лица, примењује се стопа од 15 одсто од бруто износа дивиденди и камата, или стопа од 20 одсто од бруто износа ауторских накнада - уз признавање Законом прописаних нормираних трошкова, а ако наведене приходе остварују правна лица, примењује се стопа пореза по одбитку од 20 одсто од бруто износа дивиденди, камата, ауторских накнада или накнада од услуга).

Ако исплатилац прихода примени одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, а нису испуњени претходно наведени прописани услови, што за последицу има мање плаћени износ пореза, сносиће разлику између плаћеног пореза и дугованог пореза по ЗПДГ и ЗПДПЛ {сходно члану 107а став 5. ЗПДГ и члану 40а став 6. ЗПДПЛ, ако исплатилац прихода у моменту исплате прихода нерезиденту не располаже потврдом из става 2. овог члана - потврдом о резидентности на прописаном ПОР - 2 обрасцу у овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључи УОИДО - прим. Д.Д., дужан је да пршиком истате прихода пргшени одредбе овог закона, као и да сходно члану 107а став 6. ЗПДГ и члану 40а став 7. ЗПДПЛ, ако нерезидентни обвезник накнадно достави надлежном пореском органу потврду из става 2 овог члана, односно потврду о резидентности на прописаном ПОР - 2 обраагу или овереном преводу потврде на обрасцу који прописује надлежни орган државе са којом је закључен УОИДО – прим Д.Д, разлика шмеђу износа плаћеног пореза и из става 5. овог члана ЗПДГ и става 6. овог члана ЗПДПЛ и износа пореза за који би постојала обавеза плаћања да је обвезник у момеиту исплате прихода располагао потврдом из става 2. овог члана, сматра се втие плаћеним порезом).

Надлежни порески орган је, према члану 107а став 4. ЗПДГ и члану 40а став 4. ЗПДПЛ дужан да, на захтев нерезидента, изда потврду о порезу који је плаћен у Републици Србији.

Дакле, нерезидент Републике Србије коме дивиденде, камату, ауторске накнаде или накнаде од услуга исплаћује резидент Републике Србије, доказ (потврду, изјаву...) о резидентности државе са којом је закључен УОИДО (као и доказ о стварном власништву: извод из АПР, комерцијални уговор о кредиту, лиценци или уговор/фактуру... о пружању услуга) доставља исплатиоцу наведених прихода. Ако нерезидент не достави наведене доказе, резидент Републике Србије (исплатилац дивиденди,

шмата, ауторских накнада или накнада одуслуга) не може применити бенефицирану стоггу из УОИДО (или решење које нг предеиђа опорезивање наведених прихода у држави извора).

Ово је из тог разлога што је, у члану 10. (Дивиденде) ст. 1. и 2, члану 11. (Камата) ст. 1. и 2. (у Уговору са СР Немачком, члан 12), члану 12. (Ауторске накнаде) ст. 1. и 2. (у Уговору са СР Немачком, члан 13.) уговора са свим државама изричито речено да се његове одредбе примењују на случај када: „дивиденде истаћује компанија резидент једне државе уговорншше (Републике Србије) резиденту друге државе уговорншше", „шиата настајеу држави уговорншш (Републици Србији) а исплаћује се резиденту друге државе уговорнице ", „ауторске накнаде које настају у држави уговорници (Републици Србији) а исплаћују се резиденту друге државе уговорнице ", односно да се бенефицирана стопа пореза по одбитку примењује: „ако је стварни власник дивиденди, камата ши ауторскш накнада резидент друге државе уговорнице ". До презентовања потврде о резидентности (као и доказа о стварном власншштву) исплатилац дивиденди, камате или ауторских накнада (коме потврда служи као правни основ за примену бенефшшшране стопе пореза по одбитку) нема конкретних доказа о томе да ли су испуњени услови из претходно наведених чланова уговора.

Иста (у циљу уживања погодности из УОИДО) обавеза, презентовања потврде о резидентности и доказивање својства стварног власника (као што је напоменуто раније), аналогно постоји и код плаћања накнада од услуга, са напоменом да наведене накнаде за њиховог нерезидентног примаоца (сходно члану 7. УОИДО) имају карактер „Добити од пословања" (која се у Републици Србији може опорезивати само ако је остварена преко сталне пословне јединице коју нерезидентно правно лице има у Републици - али тада порезом по решењу, а не порезом по одбитку).

У поступку контроле, ако то порески орган захтева, наведени доказ се доставља и пореском органу.

Уколико надлежни органи Пореске управе не прихвате или изразе сумњу у веродостојност документације поднете од стране стварних власника дивиденди, камата, ауторских накнада или накнада од услуга, исти се могу презентовати на оцену и Министарству финансија Републике Србије (Сектор за фискални систем - Група за уговоре о избегавању двоструког опорезивања) чији би став требало уважавати.

У вези са наведеним, указујемо на то да се под надлежним органом матичне државе (који потврђује статус резидентности) подразумева орган из члана 3. УОИДО.

У већини УОИДО то је министар финансија, односно министарство финансија (Азербејџан, Аустрија, Белгија, Босна и Херцеговина, Бугарска, Грузија, Грчка, Египат, Естонија, Иран, Италија, Катар, Кипар, Кореја, Кувајт, Летонија, Литванија, Мађарска, Македонија, Малезија, Малта, Молдавија, Немачка, Норвешка, Пољска, Румунија, Русија, Словачка, Словенија, Тунис, Турска, Финска, Уједињени Арапски Емирати, Француска, Холандија, Хрватска, Црна Гора, Чешка Република) Министар за буџет (Шведска), Министар за државне приходе (Канада), Министар привреде и финансија (Шпанија), Генерална дирекција за опорезивање (Албанија), Државна пореска администрација (Украјина), Генерални комесаријат за унутрашње послове (Шри Ланка), Државна администрација за опорезивање (Кина), Министар за опорезивање (Данска), Служба за унутрашње приходе (Велш Британија), Државни порески комитет (Белорусија), Директор Савезне пореске администрације (Швајцарска), Представник Централне владе у Министарству финансија - Одељењу прихода (Индија), Порески сектор и Секретаријат за финансије (Либија), Служба пореских повереника (Ирска), Федерална управа прихода (Паштан).

С тим у вези (на основу одредаба члана 3. свш до сада закључених УОИДО) у Републици Србији је Министарство финансија изричито предвиђено као орган надлежан за тумачење у вези са применом уговора.

Наведено тумачење у вези са спречавањем злоупотребе УОИДО, односно са опорезивањем нерезидената Републике Србије (резидентима држава са којима је закључен УОИДО) који у Републици Србији остварују дивиденде, камату, ауторске накнаде или накнаде од услуга, важи и приликом опорезивања резидената Републике Србије (из стране надлежних органа друге државе-говорнице) који од резидената те друге државе уговорнице остварују дивиденде, камату, ауторске накнаде или накнаде од услуга.

ИНСТРУКЦИЈЕ ЗА БУЏЕТСКЕ КОРИСНИКЕ

1. КЊИЖЕЊЕ НАБАВКЕ МАТЕРИЈАЛА И ОПРЕМЕ ИЗ ДАТИХ АВАНСА

Приликом набавке дефицитарног материјала и опреме, у пракси се дешава да су буџетски корисници условљени од стране својих добављача да унапред изврше плаћање (путем датих аванса), пре испоруке нарученог материјала и опреме.

У наставку дајемо примере могућих случајева набавке материјала и опреме из датих (уплаћених) аванса код буџетских корисника.

а) Аванс је дат у претходној ГОДИНИЈ а фактура и материјал примљени у текућој години

Пример:

Здравствена установа је у 2015. години уплатила аванс добављачу за набавку медицинског материјала у износу од 450.000 динара. У поступку припреме завршног рачуна за 2015. годину, здравствена установа је у складу са одредбом члана 2. Правилника о завршном рачуну, прокњижила уплаћени аванс од 450.000 динара на одговарајући konto класе 400000 - Текући расходи уз одобрење конта 291211 - Плаћени аванси за набавку материјала, тако да је према почетном стању на дан 1.01.2016. године уплаћени аванс из 2015. године исказан на контима 12321 1 - Аванси за набавку материјала и 291211 - Плаћени аванси за набавку материјала.

У марту 2016. године, добављач је отпремио медицински материјал здравственој установи и доставио фактуру на износ од 450.000 динара, односно у износу у висини уплаћеног аванса. У фактурисаном износу од 450.000 динара, садржан је и обрачунати ПДВ од 20%.

Књижење:

1)	291211		Плаћени аванси за набавку материјала	450.000	
		252111	Добављачи у земљи		450.000
– по фактури добављача					
2)	252111		Добављачи у земљи	450.000	
		123211	Аванси за набавку материјала		450.000
– за плаћање фактуре из аванса					
3)	022237		Залихе медицинског и лабораторијског материјала	450.000	
		311261	Залихе потрошног материјала		450.000
– за набављени материјал					

Приказани пример књижења односи се на случај када је износ утврђеног аванса у претходној години исти са износом фактуре добављача за испоручени материјал у текућој години.

Међутим, у случају да је примљена фактура из нашег примера уместо 450.000 динара износила 500.000 динара, односно за 50.000 динара већа од уплаћеног аванса, поступак књижења је следећи:

1)	291211		Плаћени аванси за набавку материјала	450.000	
	426711		Материјали за медицинске тестове	50.000	

		252111	Добављачи у земљи		500.000
– по фактури добављача					
2)	252111		Добављачи у земљи	500.000	
		123211	Аванси за набавку материјала		450.000
		121112	Текући рачуни		50.000
– измирење обавеза по фактури добављача					
3)	022237		Залихе медицинског и лабораторијског материјала	500.000	
		311261	Залихе потрошног материјала		500.000
– за набављени материјал					

У приказаним примерима књижења, обрачунати ПДВ од 20% по фактурама добављача, није посебно евидентиран у књиговодству здравствене организације, с обзиром на то да се ради о набавци материјала који се користи у целини за обављање основне делатности, односно у питању је промет из члана 25. Закона о ПДВ за који је прописано ослобођење без права на одбитак претходног пореза. У овом случају обрачунати претходни порез у целини се књижи на терет расхода, односно за износ обрачунаог ПДВ увећава се набавна вредност залиха материјала у класи 000000 и у класи 300000.

Књижење:

а) по основу уплате аванса

1)	123211		Аванси за набавку материјала	300.000,00	
		121112	Текући рачуни		300.000,00
– за уплаћени аванс					
2)	123963		Порез на додату вредност у датим авансима по општој стопи	50.000,00	
		123211-1	Аванси за набавку материјала – за ПДВ садржан у авансу		50.000,00
– за ПДВ садржан у уплаћеном авансу					
3)	426111		Канцеларијски материјал	250.000,00	
		291211	Плаћени аванси за набавку материјала		250.000,00
– за трошкове материјала по основу уплаћеног аванса					

б) по основу примљеног материјала и коначног рачуна добављача

4)	291211		Плаћени аванси за набавку материјала	250.000,00	
	426111		Канцеларијски материјал	50.000,00	

б) Аванс је дат за материјал и примљен је коначан рачун у истом пореском периоду

Пример:

Буџетски корисник (образовна установа) извршио је у марту 2016. године уплату аванса за набавку канцеларијског материјала за компјутере који се користе за обуку грађана (комерцијална делатност), у износу од 300.000 динара.

На основу извршеног плаћања примљен је авансни рачун на износ од 300.000 динара, којим је обухваћен и обрачунати ПДВ 20% у износу од 60.000,00 динара.

У истом месецу примљен је канцеларијски материјал и коначан рачун (фактура) добављача са следећим подацима:

Ред. бр.	Опис	Вредност материјала	Износ ПДВ 20%	Укупан износ
1	Износ по коначном рачуну	300.000,00	60.000,00	360.000,00
2	Наплаћено авансно	250.000,00	50.000,00	300.000
3	За плаћање по коначном рачуну	50.000,00	10.000,00	60.000,00

Обавеза према добављачу по коначном рачуну плаћена је до краја марта 2016. године.

	123961		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса) износ претходног пореза из члана 30. став 1. Закона о ПДВ	60.000,00	
		252111	Добављачи у земљи		360.000,00
– по коначном рачуну добављача					
5)	022231		Залихе административног материјала	300.000,00	
		311261	Залихе потрошног материјала		300.000,00
– за набављени канцеларијски материјал					
6)	252111		Добављачи у земљи	360.000,00	
		123211	Аванси за набавку материјала		300.000,00
		121112	Текући рачуни		60.000,00
– измирење обавеза према добављачу по коначном рачуну					
7)	123211-1		Аванси за набавку материјала – за ПДВ садржан у авансу	50.000,00	
		123963	Порез на додату вредност у датим авансима по општој стопи		50.000,00
– за затварање аванса					

Будетски корисник из приказаног примера, који је набавку канцеларијског материјала вршио искључиво за потребе обављања комерцијалне делатности, у складу са одредбом члана 30. став 1. Закона о ПДВ, на крају пореског периода приликом подаошења по-реске пријаве (Образац ГШПДВ), има право на то да у целини изврши одбитак претходног пореза који је обрачунат у фактури добављача за испоручени канцеларијски материјал.

в) Аванс је дат за набавку опреме у једном пореском периоду, а испорука опреме са коначним рачуном извршена у наредном пореском периоду (утврђивање сразмерног пореског одонка)

Пример:

За потребе обављања своје редовне делатности и делатности комерцијалног карактера (обука грађана на компјутерима) буџетски корисник - факултет је у фебруару 2016. године из текућих прихода извршио уплату аванса за набавку компјутера у износу од 324.000 динара. На основу извршеног плаћања примљен је авансни рачун на износ од 324.000 динара, у којем је садржана:

- вредност компјутера 270.000 динара.
- обрачунати ПДВ (20%) 54.000 динара.

У току марта 2016. године, добављач је испоручио факултету компјутере и доставио коначан рачун са следећим подацима:

Ред. бр.	Опис	Вредност опреме	Износ ПДВ 20%	Укупан износ
1	Износ по коначном обрачуна	300.000	60.000	360.000
2	Наплаћени аванс	270.000	54.000	324.000
3	Разлика за плаћање по коначном рачуну (1 - 2)	30.000	6.000	36.000

Обавеза по коначном рачуну у износу од 36.000 динара уплаћена је добављачу из текућих прихода факултета крајем марта 2016. године.

Књижење:

а) по основу уплате аванса

1)	015222	Аванси за административну опрему	324.000	
	121112	Текући рачуни		324.000
- уплаћени аванс за опрему				

2)	123963-1	Порез на додату вредност у датим авансима по општој стопи – сразмерни порески одбитак из члана 30. став 2. Закона о ПДВ	54.000	
	015212-1	Аванси за опрему – за ПДВ садржан у авансу		54.000
– за ПДВ садржан у авансу				
3)	512221	Рачунарска опрема	270.000	
	291212	Плаћени аванси за нематеријална улагања и основна средства		270.000
– за плаћени аванс за опрему				

б) по основу примљених компјутера и коначног рачуна добављача

4)	291212	Плаћени аванси за нематеријална улагања и основна средства	270.000	
	512221	Рачунарска опрема	84.000	
	123961	Порез на додату вредност по примљеним фактурама по општој стопи – сразмерни порески одбитак из члана 30. став 2. Закона о ПДВ	6.000	
	252111	Добављачи у земљи		360.000
– по коначном рачуну добављача				
5)	252111	Добављачи у земљи	360.000	
	015222	Аванси за административну опрему		324.000
	121112	Текући рачуни		36.000
– измирење обавеза добављача по коначном рачуну				
6)	015212-1	Аванси за опрему за ПДВ садржан у авансу	54.000	
	123963-1	Порез на додату вредност по датим авансима по општој стопи – сразмерни порески одбитак из члана 30. став 2. Закона о ПДВ		54.000
– за затварање аванса				
7)	015122	Административна опрема у припреми	300.000	
	311151	Нефинансијска опрема у припреми		300.000
– за набавку административне опреме				
8)	011222	Рачунарска опрема	300.000	
	015122	Административна опрема у припреми		300.000
– активирање опреме				
9)	311151	Нефинансијска опрема у припреми	300.000	
	311112	Опрема		300.000
– активирање опреме				

У приказаном примеру набавке компјутера које ће буџетски корисник користити за обављање своје редовне делатности и за обуку грађана на компјутерима која има карактер комерцијалне делатности, буџетски корисник - као порески обвезник није у могућности да изврши поделу претходног пореза (који је обрачунат и плаћен код набавке компјутера) према Критеријуму економске припадности на начин прописан у члану 30. став 1. Закона о ПДВ. У овом случају буџетски корисник, у складу са ставом 2. члана 30. Закона о ПДВ, може да одбије сразмерни део претходног пореза који одговара учешћу промета добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза који није укључен ПДВ у укупном промету у који није укључен ПДВ.

У складу са одредбама чл. 2. и 3. Правилника о начину утврђивања и исправке сразмерног пореског одбитка („Службени гласник РС", бр. 122/2012), буџетски корисник из нашег примера је на крају пореског периода приликом састављања обрачуна за плаћање ПДВ за месец март 2016. године, утврдио проценат сразмерног одбитка од 20%, који ће применити на обрачунати претходни порез на набављене компјутере који износи 60.000 динара. За износ претходног пореза од 12.000 динара (60.000 x 20%) може одбити дуговни порез, а за део сразмерног пореза од 80% односно 48.000 динара који се не може одбити од дуговног пореза увећава се набавна вредност купљених компјутера, и по том основу треба извршити следећа додатна књижења:

1)	512221		Рачунарска опрема	48.000	
		123961	Порез на додату вредност по примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса) – сразмерни порески одбитак из члана 30. став 2. Закона о ПДВ		48.000
– корекција набавне вредности опреме за преостали износ претходног ПДВ по обрачуна сразмерног одбитка					
2)	015122		Административна опрема у припреми	48.000	
		311151	Нефинансијска имовина у припреми		48.000
– корекција набавне вредности опреме за преостали износ претходног ПДВ					
3)	011222		Рачунарска опрема	48.000	
		015122	Административна опрема у припреми		48.000
– корекција набавне вредности опреме за преостали износ претходног ПДВ					
4)	311151		Нефинансијска опрема у припреми	48.000	
		311112	Опрема		48.000
– корекција набавне вредности опреме за преостали износ претходног ПДВ					

2. КЊИЖЕЊЕ НАБАВКЕ ОПРЕМЕ ИЗ СРЕДСТАВА ОД ПРИМЉЕНИХ ДОНАЦИЈА

У претходном периоду, почев од 2001. године, значајан број корисника буџетских средстава (установе из области образовања, здравства, социјалне

заштите, културе, као и јединице локалне самоуправе) прима донације како од других држава, међународних организација и донатора, тако и од домаћих правних и физичких лица. Основна карактеристика донација је да су то давања која не условљавају никакву противуслугу, што подразумева да за добијену вредност донације прималац донације (поклонопримац) не пружа, односно не даје никакву противуслугу, односно накнаду даваоцу донације (поклонодавацу).

У складу са Законом о донацији и хуманитарној помоћи, примаоци донације и помоћи могу да буду државни органи, јединице локалне самоуправе, јавна предузећа, јавне установе, друге организације и заједнице које не остварују добит, као и домаће и стране хуманитарне организације.

Донације и хуманитарна помоћ могу да буду у роби (осим дувана и дуванских прерађевина, алкохолних пића и путничких аутомобила), услугама, новцу, хартијама од вредности, имовинским и другим правима).

У највећем броју случајева корисничких буџетских средстава примали су, односно примају донације у новцу са унапред утврђеном наменом коришћења од стране донатора, као и донације у виду испоручене опреме (за здравствене установе, школе, социјалне установе и др.).

У погледу пореског третмана примљених донација, ово питање је уређено Законом о порезима на имовину и Законом о ПДВ.

Када је у питању донација у новчаним средствима, на ове донације не плаћа се ПДВ, с обзиром на то да се не ради о промету добара и услуга (члан 3. Закона о ПДВ), али се плаћа порез на наслеђе и поклон у складу са одредбама члана 14. став 6. Закона о порезима на имовину по стопи од 2,5%, уколико је износ прижљене новчане донације већи од 100.000 динара.

Уколико примљена донација у новцу премашује износ од 100.000 динара, поклонопримац је дужан да у року од 10 дана од пријема донације (поклона) потпуни пореску пријаву ППИ-3 и поднесе је пореском органу на увид.

Уз пријаву се подноси и копија уговора о донацији.

У наставку дајемо примере књижења примљених донација у новчаном износу и опреми код корисника буџетских средстава.

2.1. Примљена донација у новцу

Пример:

Буџетски корисник (здравствена установа) примио је новчану донацију од међународне организације за набавку медицинске опреме у износу од 5.000.000 динара. Уговором о донацији предвиђено је да се од добијених новчаних средстава покривају трошкови пореза на поклон и ПДВ.

Након примљене уплате по основу донације, здравствена установа је поднела пореску пријаву на Обрасцу ППИ-3 надлежном лореском органу, на основу које је порески орган донео решење о порезу на поклон у износу од 122.500 динара који је плаћен у законском року.

Из преосталог износа примљене новчане донације од 4.877.500 динара, здравствена установа набавила је медицинску опрему, чија вредност по фактури добављача, заједно са обрачунатим ПДВ (812.933 од 20%), износи 4.877.500 динара. Фактура добављачу плаћена је у уговореном року.

Књижење:

а) уплата донације и пореза на поклон

1	121112		Текући рачуни	5.000.000	
		732221	Капиталне донације међународних организација у корист нивоа Републике		5.000.000
– примљене донације за куповину опреме					
2	131211		Обрачунати неплаћени расходи	122.500	
		245211	Обавезе по основу пореза на имовину		122.500
– по примљеном решењу пореске управе					
3	245211		Обавезе по основу пореза на имовину	122.500	
		121112	Текући рачуни		122.500
– за плаћени порез на поклон					
4	482291		Остали порези	122.500	
		131211	Обрачунати неплаћени расходи		122.500
– трошкови пореза на поклон					

б) набавка опреме из средстава примљене донације

1	512511		Медицинска опрема	4.877.500	
		252111	Добављачи у земљи		4.877.500
	015125		Медицинска и лабораторијска опрема у припреми	4.877.500	
		311151	Нефинансијска опрема у припреми		4.877.500
– по фактури добављача					
2	252111		Добављачи у земљи	4.877.500	
		121112	Текући рачуни		4.877.500
– по изводу текућег рачуна					
3	011251		Медицинска опрема	4.877.500	
		015125	Медицинска и лабораторијска опрема у припреми		4.877.500
		311151	Нефинансијска опрема у припреми	4.877.500	
		311112	Опрема		4.877.500
– по записнику о стављању опреме у употребу					

У вези са приказаним књижењем набавке опреме из донације, напомињемо следеће:

- износ обрачунатог ПДВ (20%) од 812.933 динара који је посебно исказан у фактури добављача, у конкретном случају буџетски корисник, није посебно евидентарао на одговарајућем субаналитичком конту у оквиру конта 123960 - Порез на додату вредност, с обзиром на то да се ради о набавци опреме која је у функцији обављања основне делатности, односно пружања здравствених услуга на чији се промет у складу са одредбом члана 25. Закона о ПДВ, не плаћа ПДВ без права на одбитак претходног пореза, што значи да се за обрачунати ПДВ у поменутом износу увећава набавна вредност набављене опреме;

- Контним планом за буџетски систем у оквиру категорије пасивних временских разграничења прописан је konto 291111 - Разграничени приходи из донација, на којем се евидентирају примљене (уплаћене) новчане донације које до краја текуће године није могуће у целини утрошити за предвиђене намене.

Код сукцесивне реализације ових донација за износ утрошених средстава задужује се konto 291111, а одобрава одговарајући konto донације у оквиру класе 700000.

У нашем примеру код уплаћене донације није коришћен konto 291111, с обзиром на то да је укупан износ примљене донације искоришћен за набавку опреме непосредно по пријему новчаних средстава од донације, па је укупном износу примљена донација евидентирана преко konta текућих прихода (732221).

2.2. Примљена донација у опреми

Пример:

Буџетски корисник (образовна установа) примио је као донацију 8 нових рачунара од домаћег правног лица у вредности од 240.000 динара за опремање кабинета информатике.

У уговору о донацији наглашено је да је ПДВ садржан у вредности поклоњених рачунара и да је плаћен од стране донатора, па у складу са чланом 14. став 3. Закона о порезу на имовину, поклонопримац - образовна установа нема обавезу да плаћа порез на поклон.

Буџетски корисник (образовна установа) као обвезник ПДВ, који прометуслуга врши без права на одбитак претходног ПДВ, а примљену опрему користи за обављање своје редовне делатности, нема право да исказани ПДВ у примљеној донацији користи као претходни порез. У овом случају образовна установа је обавезна да обезбеди у својој евиденцији податке о вредности примљених рачунара.

Књижење:

1	015126		Опрема за образовање, науку, културу и спорт у припреми	240.000	
---	--------	--	---	---------	--

		311151	Нефинансијска опрема у припреми		240.000
– примљене донације у опреми					
2	011261		Опрема за образовање	240.000	
		015126	Опрема за образовање, науку, културу и спорт у припреми		240.000
	311151		Нефинансијска имовина у припреми	240.000	
		311112	Опрема		240.000
– по записнику о стављању опреме у употребу					

3. САСТАВЉАЊЕ ТРОМЕСЕЧНОГ - ПЕРИОДИЧНОГ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАЈА О ИЗВРШЕЊУ БУЏЕТА ЗА ПЕРИОД ЈАНУАР-ЈУН 2016. ГОДИНЕ

Одредбама члана 8. Уредбе о буџетском рачуноводству („Службени гласник РС”, бр. 125/2003 и 12/2006 -у даљем тексту: Уредба), прописана је обавеза корисника буџетских средстава, корисника средстава Републичког завода за здравствено осигурање и органи-зација обавезног социјалног осигурања да састављају тромесечне - периодичне извештаје о извршењу буџета, односно финансијских планова. Према одредби члана 8. ст. 1. и 4, индиректни корисници буџетских средстава и корисници средстава Републичког завода за здравствено осигурање обавезни су да саставе тромесечне извештаје о извршењу буттета и извештаје о извршењу финансијских планова за период јануар-јун 2016. године и да их до 10. јула 20016. године доставе надлежним директним корисницима, односно Републичком заводу за здравствено осигурање.

Индиректни корисници буџетских средстава и кориснитди средстава Републичког фонда за здравствено осигурање, поменуте тромесечне извештаје за период јануар-јун 2016. годане, састављају на Обрасцу 5 - Извештај о извршењу буџета, који је прописан Правилником о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава и корисника средстава организација обавезног социјалног осигурања („Службени гласник РС”, бр. 18/2015 у даљем тексту: Правилник о обрасцима).

Имајући у виду то да у првом делу прописаног Обрасца 5 нису обухваћени извори средстава, односно пренета неутрошена средства из претходних година којима се финансирају текући расходи и издаци у текућој години, код појединих индирекших буџетских корисника (који користе ова средства) приликом састављања тромесечних (периодичних)

извештаја о извршењу буџета на Обрасцу 5, јављају се проблеми у погледу реалног утврђивања разлике између одобрених средстава и извршења која се исказују у трећем делу Обрасца 5. Наиме, у Обрасцу 5, буџетски корисници као изворе средстава из којих финансирају текуће расходе и издатке, исказују само текуће приходе и примања, не укључујући и друге изворе средстава, као што су: нераспоређени вишак прихода и примања из ранијих година, новчана средства амортизације, кредитаа средства, средства од приватизације и друга пренета неутрошена средства из ранијих година, која су у текућем периоду коришћена за покриће расхода и издатака, који се исказују у Обрасцу 5 за одговарајући период. У овим случајевима, буџетски корисници, који су у текућој години поред текућих прихода и примања користили и наведене изворе средстава за финансирање текућих расхода и издатака, по правилу ће у Обрасцу 5 у III делу - Утврђивање разлике између одобрених средстава и извршења, увек исказивати већи износ текућих расхода и издатака за нефинансијску имовину на позицији ОП 5436, од износа текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине на позицији ОП 5435, односно исказиваће мањак прихода и примања - буџетски дефицит на позицији ОП 5438.

Буџетски корисници, који по периодичном извештају за период јануар-јун 2016. године, исказу мањак прихода и примања на позицији ОП 5438, уз извештај о извршењу буџета (Образац 5), у складу са чланом 7. став 4. тачка 1) Уредбе, директном кориснику треба да доставе и образложење одступања укупно остварених прихода и примања и утрошених средстава за расходе и издатке.

Директни корисници буџета у складу са одредбом члана 8. став 2. Уредбе, примљене извештаје од индиректних корисника из своје надлежности усклађују са подацима из главне књиге трезора и са подацима из својих помоћних књига. На основу извршеног усклађивања података, директни корисници буџета врше консолидацију података, односно састављају консолидовани Извештај о извршењу финансијског плана који садржи податке о укупно оствареним приходима и извршеним расходима, као и о наменском коришћењу буџетских средстава на нивоу директног корисника буџета.

Консолидовани извештај о извршењу финансијског плана за период јануар-јун 2016. године, директни корисници достављају Министарству финансија -Управи за трезор, односно органу управе надлежном за послове финансија локалне власти до 20. јула 2016. године.

Погуњавање обрасца 5 - Извештај о извршењу буџета, односно уношење података у кол. 4. до 11. врши се према броју синтетичког конта из колоне 2 обрасца, односно према опису казкув конта кз ко-лоне 3 Обрасца. Колону

4 поггуњавају само директни корисници буџетских средстава, у коју уносе податке о планираним приходима и примањима из буџета, као и податке о расходима и издацима који су одобрени буџетом Републике Србије за 2016. годину и усвојених одлука о буџету локалне власти за 2016. годину, и додатна средства која су у периоду јануар-јун 2016. године одобрена повећањем апропријација из текуће буџетске резерве.

У колоку 11 (остали извори) обрасца 5, икдкретни корисници буџетских средстава из области образовања (школе), поред средстава од остварених сопствених прихода уносе и наменски прикупљена средства од родитеља, за финансирање ђачких екскурзија, набавке уџбеника, ђачких кухиња и др.

Треба напоменути да директни корисници бутдетских средстава имају проблема у поступку консолидације података из примљених извештаја о извршењу буџета од индиректних буџетских корисника, и састављању консолидованог извештаја који подносе Управи за трезор.

Ови проблеми настају, пре свега, због тога што индиректни корисници, поред редовних буџетских средстава које добијају од директног корисника републичког буџета у чијој су надлежности, остварују приходе и од других директних корисника републичког буџета, а чије остварење и утрошак приказују у колони 6 Обрасца 5 (као износ остварених прихода и примања из буџета Републике, односно као износ извршених расхода и издатака на терет буџета Републике). Из наведеног разлога индиректни корисници су, у складу са одредбом члана 79. Закона о буџетском систему, поред Обрасца 5, дужни да доставе и образложење одступања укупно остварених прихода и утрошених средстава из бугдета Републике у односу на остварене приходе од директног корисника републичког буџета у чијој су надлежности.

Такође, посебне проблеме у поступку консолидације тромесечних извештаја о извршењу буџета могу имати и директни корисници републичког буџета у чијој су надлежности индиректни буџетски корисници са територије АП Војводине, у вези са исказивањем извора средстава који се односе на приходе буџета Републике и буџета АП Војводине. Наиме, за све индиректне кориснике буџетских средстава са територије АП Војводине чији је оснивач Република Србија, средства се појединачно опредељују (планирају) у оквиру раздела надлежног директног буџетског корисника (министарства). Међутим, Управа затрезор определена средства за индиректне кориснике са територије АП Војводина, збирно преноси покрајинском секретаријату за извршење буџета, а затим се ова средства од стране поменутог секретаријата појединачно преносе индиректним корисницима. Индиректни корисници који примају ова средства (обезбеђена у републичком буџету), прижом

састављања тромесечног извештаја о извршењу буџета на Обрасцу 5, исказују погрешно као приход буџета Аутономне покрајине уместо као приход буџета Републике, због чега настају проблеми у поступку консолидације тромесечног извештаја о извршењу буџета, код директних корисника буџетских средстава у чијој су надлежности индиректни корисници буџетских средстава са територије АП Војводина.

Ради превазилажења присутних проблема у вези са консолидацијом тромесечних периодичних извештаја, потребно је да директни корисници буџетских средстава, пре консолидације, ускладе стање из својих помоћних књига и евиденција са стањем у главној књизи трезора. После овог усклађивања, директни корисници треба да доставе свим индиректним корисницима из своје надлежности, податке о преносу средстава из буџета која су реализована преко трезора.

У складу са одредбом члана 8. став 5. Уредбе, на сличан начин као и директни корисници буџета, и Републички завод за здравствено осигурање врши консолидацију примљених извештаја о извршењу финансијских планова од свих корисника средстава за период јануар-јун 2016. године, саставља консолидовани Извештај о извршењу финансијског плана за период јануар-јун 2016. године, и доставља га Управи за трезор до 20. јула 2016. године.

Поред наведених субјеката, обавезу састављања тромесечног извештаја о извршењу финансијског плана за период јануар-јун 2016. године, у складу са одредбом члана 8. став 5, имају и организације обавезног социјалног осигурања (одговарајући пензиони фондови и Национална служба запошљавања), које ове извештаје достављају Управи за трезор до 20. јула 2016. године

ОБРАЧУН ПЛАТЕ, ДОДАТАКА НА ПЛАТУ ЗАПОСЛЕНИХ У ЈАВНИМ СЛУЖБАМА, ДРЖАВНИМ ОРГАНИМА, ДРЖАВНИХ СЛУЖБЕНИКА И НАМЕШТЕНИКА

1. ОБРАЧУН ПЛАТА У ЈАВНИМ СЛУЖБАМА

Плате запослених у јавним службама уређене су: Законом о платама у државним органима и јавним службама („Службени гласник РС”, бр.

34/01,...и 99/14); Законом о раду („Службени гласник РС", бр. 24/05,... и 75/14);

Законом о привременом уређивању основице за обрачун и исплату плата, односно зарада и других сталних примања код корисника јавних средстава („Службени гласник РС", бр. 116/14);

Уредбом о корективном коефицијенту, највишем процентуалном увећању основне плате, критеријумима и мерилима за део плате који се остварује по основу радног учинка, оо и начине обрачуна плате запослених у здравственим установама („Службени гласник РС", бр. 100/11,... и 46/13);

Уредбом о коефицијентима за обрачун и исплату плата запослених у јавним службама („Службени гласник РС", бр. 44/01,... и 58/14);

Појединачним колективним уговорима за запослене у јавним службама (образовање, наука, здравство, култура изд.)

Увод

Законом о платама у државним органима и јавним службама уређује се начин утврђивања плата, додатака, накнада и осталих примања:

- 1) председника Републике, народних посланика, чланова Владе, изабраних, именованих, постављених и запослених лица у службама председника Републике и Народне скупштине Републике Србије;
- 2) изабраних, постављених и запослених лица у органима и организацијама територијалне аутономије и локалне самоуправе;
- 3) запослених у јавним службама које се финансирају из буџета Републике, аутономне покрајине и јединица локалне самоуправе;
- 4) запослених у јавним службама које се финансирају из доприноса за обавезно социјално осигурање;
- 5) запослених у организацијама обавезног социјалног осигурања, изузев запослених у Фонду за социјално осигурање војних осигураника.

11. Елементи за обрачун плате и основна плата

У складу са чланом 2. Закона, плате запослених у јавним службама утврђују се на основу:

- 1) Основице за обрачун плата;
- 2) Коефицијента;
- 3) Додатка на плату;
- 4) Обавеза које запослени плаћа по основу пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање изплате у складу са законом.

ОСНОВНУ плату изабраних, именованих и постављених лица и запослених из члана 1. (осим запослених у здравству) чини производ основице и коефицијента.

Плату запослених у јавним службама које се финансирају из доприноса за обавезно социјално осигурање (здравствене установе) чине:

- 1) Основна плата;
- 2) Радни учинак;
- 3) Додаци на плату;
- 4) Обавезе по основу пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање.

Основна плата за запослене у здравственим установама, утврђује се множењем коефицијента, основице за обрачун плате и корективног коефицијента који износи 0,9612.

1.2. Основице за обрачун плата и привремено уређивање (смањење) основица

Основице за обрачун плата за јавне службе Закључцима утврђује Влада Републичке Србије. Влада РС донела је Закључак 05 Број: 121—13723/2015—1 којим су утврђене основице за обрачун плата у јавним службама почев од децембра 2015. године, и то:

1. Плате запослених у основном и средњем образовању и ученичком стандарду које се финансирају из буџета обрачунаваће се и исплаћивати по основици која, почев од плате за децембар 2015. године износи - нето 2.462,95 динара, са припадајућим порезом и доприносима за социјално осигурање;

2. Плате запослених у високом образовању и студентском стандарду које се финансирају из буџета обрачунаваће се и исплаћивати по основици која, почев од плате за децембар 2015. године, износи - нето 2.415,59 динара, са припадајућим порезом и доприносима за социјално осигурање;

3. Плате запослених у здравственој и социјалној заштити, обрачунаваће се и исплаћивати по основици која, почев од плате за децембар 2015. године, износи - нето 2.439,27 динара, са припадајућим порезом и доприносима за социјално осигурање;

4. Плате запослених у предшколском образовању могу се обрачунавати и исплаћивати по основици која почев од плате за децембар 2015. године, може да износи - нето 2.462,95 динара, са припадајућим порезом и доприносима за социјално осигурање.

Законом о привременом уређивању основице за обрачун и исплату плата, односно зарада и других сталних примања код корисника јавних средстава

(„Службени гласник РС”, бр. 116/14), привремено се уређују основице, односно вредност радног часа, вредност бода и вредност основне зараде за обрачун и исплату плата, односно зарада као и других сталних примања изабраних, именованих, постављених и запослених лица код корисника јавних средстава. Корисници јавних средстава су: директни и индиректни корисници буџетских средстава Републике Србије, организације за обавезно социјално осигурање и корисници средстава тих организација, директни и индиректни корисници буџетских средстава локалне власти у смислу закона којим се уређује буџетски систем. Према овом закону основна нето плата јесте производ коефицијента и основице за обрачун и исплату плате, односно основна зарада по уговору о раду закљученом у складу са за-коном који уређује радне односе, умањена за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање који се плаћају из зараде. У складу са овим законом (члан 5) основица за обрачун и исплату плата код корисника јавних средстава умањује се за 10%. Смањене основице примењују се од 1. новембра 2014. године. Запослени чија је основна нето плата пре почетка примене овог закона за пуно радно време била нижа од 25.000 динара задржава своју нето плату. Уколико би се применом умањене основице у смислу овог закона утврдила основна нето плата нижа од 25.000 динара, том запосленом се за пуно радно време исплаћује основна нето плата у износу од 25.000 динара.

149

То значи да се на стару основну нето плату до 25.000 динара не врши умањење, односно не примењује се умањена основица, већ се обрачун врши применом старе основице и коефицијента. На стару основну плату у распону од 25.001 до 27.777,78 динара, не врши се комплетно умањење, већ се његова основна нето плата своди на 25.000, за ове запослене не може се у потпуности применити нова основица утврђена Закључком Владе, већ се мора утврдити одговарајућа основица која омогућава да се поштује законска одредба да се основна нето плата од 25.000 не умањује. По нашем мишљењу, за ове запослене основица која ће се примењивати може се утврди као количник основне нето плате од 25.000 и његовог коефицијента ($25.000 / \text{коефицијент}$). На стару основну нето плату вишу од 27.777,78 динара примењују се нове основице према Закључку Владе. Пример умањења основне плате дат је код основица за државне службенке и намештенике.

Запосленом који ради са непуним радним временом, плата се утврђује сразмерно са његовим радним временом, а умањење се утврђује сразмерно са умањењем плате коју би остварио за пуно радно време, за месец за који се врши исплата.

1.3. Коефицијенти за обрачун плата

Коефицијенти за обрачун плата у јавним службама прописани су Уредбом о коефицијентима за обрачун и исплату плата запослених у јавним службама („Службени гласник РС”, бр. 44/01,... и 58/14).

У складу са чланом 4. Закона о платама, коефицијент изражава сложеност послова, одговорност, услове рада и стручну спрему. Коефицијент садржи и додатак на име накнаде за исхрану у току дана и регреса за коришћење годишњег одмора.

1.4. Допатак на плату

У складу са чланом 5. Закона о платама, запослени у јавним службама имају право на додатак на плату за:

- минули рад - у висини од 0,4% од основице, за сваку пуну годину рада остварену у радном односу код послодавца, у смислу члана 1. овог закона;
- прековремени рад - у износу од 26% од основице (основна плата), сразмерно са временом проведеним на раду (прековременим радом сматрају се дежурство у здравственим установама, приправност и рад по позиву, што је уређено ПКУ за здравствене установе). Прековремени рад не може да траје дуже од осам часова недељно, нити дуже од четири часа дневно по запосленом, у складу са чланом 53. Закона о раду. О прековременом раду у складу са ПКУ за запослене у здравственим установама пишемо у наставку;
- рад на дан државног и верског празника - у износу 110% основице, сразмерно са временом проведеним на раду;
- теренски додатак - у износу утврђеном Општим актом послодавца;
- рад ноћу (између 22 и 6 часова наредног дана), ако такав рад није вреднован при утврђивању коефицијента - у износу од 26% основице, сразмерно са временом проведеним на раду. Код ноћног рада треба напоменути то да, уколико је запослени засновао радни однос код послодавца за послове који се обављају искључиво ноћу и такав рад је вреднован кроз коефицијент запосленог, што мора да буде уређено решењем о плати или другим одговарајућим актом, тај запослени нема право на додатак на плату по основу ноћног рада. Остали запослени, ако раде ноћу, независно од тога по којем основу раде, имају право на додатак на плату за рад ноћу у висини од 26% за онолико сати колико су радили ноћу.

Основицу за обрачун додатака на плату чини основна плата (основица x коефицијент), а за запослене у здравственим установама основицу за обрачун додатака чини основна плата увећана за радни учинак.

1.5. Минули рад

Изменама Закона о платама у државним органима и јавним службама допуњен је члан 5. став 1. тачка 1) Закона, тако да додатак на плату за запослене у јавним службама и државним органима припада: **„ за време provedено у радном односу (минулу рад) -у висини од 0,4% од основице, за сваку годину рада остварену у радном односу код послодавца, у смислу члана 1. овог закона”**.

У члану 5. додат је нови став 2 који гласи: **„Све установе у истој делатности обухваћенг истим планом мреже, односно зсноване од истог нивоа еласти сматрају се испит послодавцем у смислу става 1. овог члана”**.

Члан 1. Закона о платама уређује начин утврђивања плата, додатака, накнада и осталих примања:

1) председаика Републике, председника и потпредседника Народне скупштине, председника и заменика председника посланичке групе, председника и заменика председника сталног радног тела Народне скупштине, народног посланика на сталном раду у Народној скупштини, чланова Владе Републике Србије (у даљем тексту: Влада), судија Уставног суда, других изабраних лица и именованих, постављених и запослених лица у министарствима, посебним организацијама, судовима, јавним тужилаштвима, Републичком јавном правобранилаштву, органима за прекршаје и у службама Народне скупштине, председника Републике, Владе и Уставног суда,

2) изабраних, постављених и запослених лица у органима и организацијама територијалне аутономије и локалне самоуправе;

3) запослених у јавним службама које се финансирају из буџета Републике, аутономне покрајине и јединица локалне самоуправе;

4) запослених у јавним службама које се финансирају из доприноса за обавезно социјално осигурање;

5) запослених у организацијама обавезног социјалног осигурања, изузев запослених у Фонду за социјално осигурање војних осигураника, за које ће се примењивати прописи којима се уређује утврђивање плата, додатака, накнада и осталих примања припадника Војске Србије.

ИСТИМ ПОСЛОДАВЦЕМ у смислу наведених измена Закона сматрају се:

1) СВЕ УСТАНОВЕ (образовање, наука, култура, здравство, ученички и студентски стандард, социјална заштита и др.) у истој делатности обухваћене истим планом мреже и које су основане од истог нивоа власти, где се подразумевају установе чији су оснивач Република Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе. На пример, здравствене установе обухваћене су истим планом мреже, у складу са одредбама Уредбе о плану мреже здравствених установа („Службени гласник РС”, бр. 42/06,... и 8/14), или мрежа предшколских установа чији је оснивач Град Београд („Службени лист Града Београда 8/12). То значи да ако неко ради у болници па пређе у државну управу, минули рад неће бити исплаћиван за време проведено на раду у болници, већ за време проведено на раду у државној управи. Ако је неко радио у Дому здравља па пређе да ради у неку од болница, минули рад биће обрачунат за све године проведене на раду. Исто је и са наставницима ако пређу из једне школе у другу, минули рад ће се обрачунавати за све године рада;

2) ТЕРИТОРИЈАЛНА АУТОНОМНЈА за запослене у територијалној аутономији, ЛОКАЛНА САМОУПРЕВА за запослене у локалној самоуправи, без обзира на то у којем органу је запослени био у радном односу. То значи, ако запослени прелазе из општине у градску управу, минули рад биће обрачунат само за године рада у градској управи, ако запослени пређе из локалне самоуправе (општина) у републичку администрацију, минули рад обрачунаваће се код актуелног послодавца (републичка администрација);

3) ОРГАНИЗАЦИЈЕ ОБАВЕЗНОГ СОЦИЈАЛНОГ ОСИГУРАЊА за запослене у Републичком фонду ПИО, Републички фонд за здравствено осигурање и Националној служби за запошљавање.

Запослени у организацијама обавезног социјалног осигурања има право на минули рад у организацији обавезног осигурања у којој је у радном односу. Ако запослени пређе из фонда ПИО у фонд здравства, минули рад се рачуна за време проведено у фонду здравства.

Могу ли се утврдити већа права за минули рад, узимајући у обзир укупан минули рад остварен у радном односу код свих послодаваца, од права прописаних законом?

По нашем мишљењу, **не могу**. Наиме, чланом 2. Закона о раду утврђено је да се одредбе овог закона примењују и на запослене у државним органима, органима територијалне аутономије и локалне самоуправе и јавним службама, **ако законом није другачије одређено**. С обзиром на то да су плате запослених у јавним службама уређене Законом о платама у државним органима и јавним службама, а чланом 5. став 1. тачка 1) овог закона утврђено је право запосленог на додатак на плату за време проведено **у раном односу (минули рад) у висини 0,4% од основице, за сваку пуну годину рада остварену у радном односу код послодавца.**

Према томе, посебним законом, односно Законом о платама у државним органима и јавним службама, уређено је право запосленог на увећање плате по основу минулог рада, па се на запослене у јавним службама и државним органима примењују одредбе тог посебног закона.

Овакав став важи и за запослене у државним органима, с обзиром на то да су и плате државних службеника и намештеника уређене посебним законом, Законом о платама државних службеника и намештеника, где је чланом 23. утврђен додатак за време проведено у радном односу, којим државни службеник има право на додатак на основну плату од 0,4% основне плате за сваку навршену годину рада у радном односу (минули рад) код послодавца.

1.6. Обрачун пореза и доприноса из плата за ПИО и доприноса за здравствено осигурање

Код обрачуна и исплате плате у јавним службама и државним органима (буџетски корисници) плаћају се исти порези и доприноси као код исплата зарада код других послодаваца, што смо детаљно објаснили у овом „Привредном саветнику“. Према Закону о порезу на доходак грађана и Закону о доприносима за обавезно социјално осигурање, **на плате јавних служби, државних органа, државних службеника и намештеника плаћају се:**

1) порез на доходак грађана по стопи од 10% на бруто основицу умањену за 11.604,00 динара месечно.

Ако се плата исплаћује у деловима, за умањење пореске основице важе следећа правила:

- ако се прва аконтација плате исплаћује у току месеца за тај месец (на пример: прва аконтација за фебруар исплаћује се 20. фебруара), порез се обрачунава на бруто зараду, тј. бруто зарада се не умањује за износ од 11.604,00 динара. У овом случају умањење пореске основице врши се у пуном износу при коначној исплати плате;
- ако се прва аконтација плате исплаћује по истеку месеца за који се зарада исплаћује (на пример: прва аконтација за мај исплаћује се 10. јуна), порез се обрачунава на бруто зараду (плату) умањену за пун износ умањења пореске основице (за 11.604 динара) а при исплати другог дела плате нема умањења пореске основице, без обзира на то што је умањење усклађено на виши ниво;
- ако је аконтација за месец исплаћена по истеку тог месеца и ако приликом исплате аконтације није искоришћено укупно умањење основице, већ се у одређеном проценту од укупног умањења, приликом исплате другог дела зараде основица пореза може умањити у неискоришћеном проценту умањења основице.

2) Доприноси за социјално осигурање на терет запосленог (укупно 19,90%) по следећим стопама:

- допринос за пензијско инвалидско осигурање по стопи од **14%**;
- допринос за здравствено осигурање по стопи од **5,15%**;
- допринос за осигурање у случају незапослености по стопи од **0,75%**;

3) Доприноси за социјално осигурање на терет послодавца (укупно 17,90%) по следећим стопама:

- допринос за пензијско инвалидско осигурање по стопи од 12%;
- допринос за здравствено осигурање по стопи од 5,15%;

- допринос за осигурање у случају незапослености по стопи од 0,75%.

1.6.1. Коефицијенти за прерачун са нето на бруто зараду

Коефицијенти за прерачун са нето износа плате на бруто износ ради обрачуна пореза и доприноса, који се врши по измењеним законским прописима, односно када умањење пореске основице износи 11.604,00 динара, стопа пореза на доходак грађана износи 10%, допринос за ПИО 14% на терет запосленог, односно 12% на терет послодавца, допринос за здравство износи 5,15% и допринос за незапосленост износи 0,75%, су следећи:

$$(1) \quad \text{Бруто зарада} = \frac{\text{Нето зарада} - 1.160,40}{0,701}$$

Претходна формула важи за плате које су више од најниже и ниже од највише основице за обрачун социјалних доприноса и ако запослени има право на пуно умањење основице пореза од 11.604,00. динара. Ако запослени нема право на пуно умањење основице пореза, претходна формула је:

$$(1) \quad \text{Бруто зарада} = \frac{\text{Нето зарада} - 11.604 \times K_k \times 10\%}{0,701}$$

где је K_k = коефицијент корекције који се добија као количник часова за које је остварена плата и накнаде плата које се по Закону о раду сматрају платом и броја могућих часова рада за месец, тј. **K_k = оства-рени часови/могући часови.**

Ако запослени остварује зараду нижу од најниже основице или вишу од највише основице и има право на пуно умањење основице од 11.604,00 динара, онда је формула за прерачун нето у бруто:

$$(2) \quad \text{Бруто зарада} = \frac{\text{Нето зарада} - 1.160,40 + \text{Сд}}{0,90}$$

где је Сд = номинални износ социјалних доприноса обрачунат на најнижу, односно највишу основицу, тј. Сд = најнижа (највиша) основица x 19,9%. Ако запослени нема право на пуно умањење основице пореза, претходна формула је:

$$(2a) \quad \text{Бруто зарада} = \frac{\text{Нето зарада} - (11.604 \times \text{Кк} \times 10\%) + \text{Сд}}{0,90}$$

Основицу за социјалне доприносе (на терет запосленог и на терет послодавца) чини исплаћена бруто плата, без умањења неопорезивог износа пореза од 11.604,00 динара, односно најнижа месечна основица ако је бруто плата нижа од најниже месечне основице, односно највиша месечна основица ако је бруто плата виша од највише месечне основице. Одредбом члана 51. ст. 2-4. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, прописана је обавеза послодавца да доприносе обрачуна и **уплати истовремено са исплатом зараде, разлике зараде или уговорене накнаде за привремене и повремене послове, по прописима који важе у моменту исплате тих примања.**

Ако послодавац не исплати зараду до последњег дана у текућем месецу за претходни месец, дужан је да најкасније до тог рока обрачуна и уплати доприносе за претходни месец **на најнижу месечну основицу доприноса.** Ако послодавац у наведеном року не обрачуна и не уплати доприносе за претходни месец, тада ће надлежна организациона јединица Пореске управе, по службеној дужности, а на основу распо-ложивих података, обрачунати доприносе на најнижу основицу у име и за рачун послодавца. О подношењу пореске пријаве по службеној дужности писали смо у „Привредном саветнику“, бр. 12/14 на 102. страни.

1.7. Пример обрачуна и исплате плата у јавним службама по умањењу неопорезивог износа од 11.604,1)0 динара

Наставнику (VI степен стручне спреме) исплаћује се зарада за мај текуће године. Исплата се врши у јуну текуће године (није вршена исплата аконтације у мају). Запослени је радио цео месец, односно има пун месечни фонд радних сати. Ради код истог послодавца 25 година и има додатак на плату по основу минулог рада у висини 10%.

Елементи за обрачун плате (зараде) су:

Коефицијент за наставника (VI степен стручне спреме)	14,88
Нето цена рада за мај текуће године	2.462,95
Минули рад	10,00%
Стопа пореза на доходак грађана	10,00%
Неопорезиви износ	11.604
Социјални доприноси на терет запосленог	19,90%
Социјални доприноси на терет послодавца	17,90%

Обрачун зараде (плате):

1.	Нето плата за V (коефицијент x цена рада) = $14,88 \times 2.462,95$	36.648,70
2.	Додатак на минули рад (ред. бр. 1 x 10%) = $36.648,70 \times 10\%$	3.664,87
3.	Нето плата – укупно (ред. бр. 1 + ред. бр. 2)	40.313,57
4.	Бруто плата = (нето плата – 1.160,40) : 0,701 ($39.153,17 - 1.160,40$) : 0,701 = $37.992,77 : 0,701$	55.853,31
	– бруто по основу цене рада = $(36.648,70 - 1.160,40) : 0,701$	450.625,25
	– бруто по основу минулог рада = $(3.664,87 : 0,701)$	5.228,06
5.	Износ плате ослобођен од плаћања пореза	11.604,00
6.	Основица за обрачун пореза (ред. бр. 4 – ред. бр. 5)	44.249,31
7.	Обрачунати порез на зараде (ред. бр. 6 x 10%)	4.424,93
8.	Обрачунати допринос на терет запосленог (ред. бр. 4 x 19,9%)	11.114,81
	– ПИО 14%	7.819,46
	– Здравство 5,15%	2.876,45
	– Незапосленост 0,75%	418,90
9.	Обрачунати доприноси на терет послодавца (4 x 17,90)	9.997,74
10.	Нето плата (зарада) (ред. бр. 4 – ред. бр. 7 – ред. бр. 8)	40.313,57

Обрачун плате (зараде) у наведеном примеру важи за зараде које су више од најниже и ниже од највише основице за обрачун социјалних доприноса. Из примера се види да **ефекат пореског ослобођења у износу од 1.160,40 динара** не иде у корист запосленог, већ у корист буџета. Зато је уговорена нето плата са редног броја 3 из примера остала непромењена и иста је као нето плата на ред. бр. 10 у примеру.

Исти обрачун зараде може се добити преко **корективног фактора** и то на следећи начин:

1.	Бруто цена рада = $2.462,95 : 0,701$	3.513,48
2.	Коефицијент за наставника VI SSS	14,88
3.	Минули рад	10%
4.	Бруто ефекат пореског ослобођења $1.160,40 : 0,701$ (корект. фактор)	1.655,35
5.	Бруто зарада (ред. бр. 1 x 14,88) x 110%	57.508,64
6.	Ефекат пореског ослобођења – ред. бр. 4	1.655,35

7.	Бруто плата по умањењу ефекта пореског ослобођења (ред. бр. 5 – ред. бр. 6)	55.853,29
8.	Износ који је ослобођен пореза на доходак	11.604,00
9.	Основица за плаћање пореза (ред. бр. 7 – ред. бр. 8)	44.249,29
10.	Обрачунати порез (ред. бр. 9 x 10%)	4.424,93
11.	Обрачунати допринос на терет запосленог (ред. бр. 7 x 19,9%)	11.114,80
12.	Обрачунати допринос на терет послодавца (ред. бр. 7 x 17,9%)	9.997,74
13.	Нето плата (зарада) (ред. бр. 7 – ред. бр. 10 – ред. бр. 11)	40.313,56

У овом примеру бруто ефекат пореског умањења у износу од 1.655,35 динара важи за пун месечни фонд часова и за зараде више од најниже и ниже од највише основице за обрачун социјалних доприноса. Ако се оствари мањи фонд часова, ефекат пореског умањења у износу од 1.655,35 ($1.160,40 : 0,701$) динара се пропорционално умањује. Пропорционално умањење може се утврдити према броју сати за које се прима зарада у смислу Закона о раду у односу на могући број часова у месецу, тј. по следећој формули:

$$\text{пропорционално} \\ \text{умањење} \\ \text{пореског ефекта} = \frac{1.655,35 \times (\text{часови на раду} + \text{часови накнада на терет} \\ \text{послодавца})}{\text{могући} \\ \text{број часова}}$$

У случајевима да је уговорена нето зарада нижа од најниже основице за обрачун социјалних доприноса или виша од највише основице за социјалне доприносе или је у висини минималне зараде, примењују се различити коефицијенти за прерачун нето зараде на бруто зараду. Коефицијенти за прерачун нето плате у бруто плату дати су у првом делу овог текста.

Приликом исплате плате саставља се пореска пријава ППП-ПД, порез и доприноси се плаћају на уплатни рачун 840-4848-37 - Обједињена наплата пореза и доприноса по одбитку.

ОБРАЗАЦ ППП-ПД

1.	ПОДАЦИ О ПРИЈАВИ	
1.1.	Врста пријаве	1
1.2.	Обрачунски период	05 2015 К
1.4.	Датум плаћања	05.06.2015
2.	ПОДАЦИ О ПОСЛОДАВЦУ	
2.1.	ТИП ИСПЛАТИОЦА	2
2.2.	ПИБ	100056781
2.3.	Број запослених	1
3.	ПОДАЦИ О ПРИМАОЦИМА	
3.6.	Шифра прихода	1 01 101 00 0
3.7.	Број дана	31
3.8.	Број сати рада	176
3.9.	Бруто плата	55.853,31
3.10.	Основица пореза	44.249,31
3.11.	Порез за уплату	4.424,93
3.12.	Основица доприноса	55.853,31
3.13.	Допринос за ПИО за уплату	7.819,46
3.14.	Допринос за здравство за уплату	2.876,45
3.15.	Допринос за незапосленост за уплату	418,90

На основу обрачуна плате спроводе се следећа књижења:

411111		Плате по основу цене рада	50.625,25	
411115		Додатак за минули рад	5.228,06	
	231111	Обавезе за нето плате и додатке		40.313,57
	231211	Обавезе по основу пореза на плате		4.424,93
	231311	Обавезе по основу доприноса за ПИО на плате		7.819,46
	231411	Обавезе по основу доприноса за здр. осигурање		2.876,45
	231511	Обавезе по основу доприноса за незапосленост		418,90
– за обрачун плате за месец мај текуће године				

412111		Допринос за ПИО на терет послодавца	6.702,40	
	234111	Допринос за ПИО на терет послодавца		6.702,40
412211		Допринос за здрав. осигур. на терет послодавца	2.876,45	
	234211	Обавезе по основу доприноса за здравствено осиг. на терет послодавца		2.876,45
412311		Допринос за незапосленост	418,90	
	234311	Допринос по основу доприноса за незапосленост на терет послодавца		418,90
– за обрачунате доприносе из плате и на плату за мај				
231211		Обавезе по основу пореза на плате и додатке	4.424,93	
231311		Обавезе по основу доприноса за ПИО на плате	7.819,46	
231411		Обавезе по основу доприноса за здравство	2.876,45	
231511		Обавезе по основу доприноса за незапосленост	418,90	
234111		Обавезе по основу допр. за ПИО на терет послод.	6.702,40	
234211		Обавезе по основу доприноса за здравствено осиг. на терет послодавца	2.876,45	
234311		Обавезе по основу доприноса за случај незап. на терет послодавца	418,90	
	121112	Текући рачун		25.537,49
– за плаћање обавеза из плата				
121113		Прелазни рачун	40.313,57	
	121112	Текући рачун		40.313,57
– за подигнуту готовину за исплату плата				
121311		Главна благајна	40.313,57	
	121113	Прелазни рачун		40.313,57
231111		Обавезе за нето плате и додатке	40.313,57	
	121311	Главна благајна		40.313,57
– за исплату нето плата и додатака				

1.8. Обрачун плате запослених у здравственим установама

Плата у здравственим установама утврђује се на основу:

1. Основице за обрачун плата, које својим актима, односно Закључцима утврђује Влада РС. Основица за запослене у здравственим установама, почев од децембра 2015. године износи нето 2.439,27 са припадајућим порезом и доприносима за обавезно социјално осигурање.

2. Коефицијента који је прописан Уредбом о коефицијентима за обрачун и исплату плата запослених у јавним службама. У складу са чланом 4. Закона о платама, коефицијент за обрачун плата изражава сложеност послова, одговорност, услове рада и стручну спрему. Коефицијент садржи и додатак на име накнаде за исхрану у току дана и регрес за коришћење годишњег одмора.

3. Део плате по основу радног учинка. Изменама и допунама Закона о платама (члан 2. став 2. Закона) уводи се категорија радног учинка, односно награђивање према раду за запослене у здравственим установама. Увођењем радног учинка стварају се услови за награђивање према раду, односно награђивање према резултатима рада, што је један од основних елемената за промену начина финансирања обавезног здравственог осигурања. Тако се стварају услови да запослени у здравственој установи који има боље резултате рада оствари плату већу од плате оног запосленог који не остварује просечне резултате рада.

Критеријуме и мерила за део плате који се остварује по основу радног учинка утврдила је Влада Републике Србије Уредбом о корективном коефицијенту, највишем процентуалном увећању основне плате, критеријумима и мерилима за део плате који се остварује по основу радног учинка, као и начину обрачуна плате запослених у здравственим установама („Службени гласник РС”, бр. 101/11,... и 46/13 у даљем тексту: Уредба). Део плате по основу радног учинка одређује се процентуалним увећањем основне плате.

Процентуално увећање основне плате за део плате по основу радног учинка износи највише 8,08% (члан 5. Уредбе).

4.Додатка на плату, који се обрачунава и исплаћује у висини утврђеној чланом 95. ПКУ за здравство и Законом о раду, осим додатка за минули рад који за све јавне службе износи 0,4% од основице, за сваку пуну годину рада остварену у радном односу. Последњим изменама Закона о платама у државним органима и јавним службама, минули рад у јавним службама обрачунава се за време проведено у радном односу код послодавца. Послодавцем се сматрају установе

у истој делатности обухваћене истим планом мреже, односно основане од истог нивоа власти.

Додатак на плату припада и за:

- **прековремени рад здравствених радника** (дежурство и рад по позиву) у висини 26% од основне плате;
- **прековремени рад немедицинских радника** и здравствених сарадника у висини 26% од основне плате
- **рад на дан празника** који је нерадни дан у висини од 110% од основне плате;
- **теренски додатак;**
- **рад ноћу између 22 и 6 часова** наредног дана, ако такав рад није вреднован при утврђивању коефицијента најмање 26% од основице;
- **рад недељом** у висини од 20% од основне плате.

5. Обавеза које запослени плаћа по основу пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање из плате у складу са законом.

На плате јавних служби плаћају се: порез на доходак грађана по стопи од 10% на бруто основицу умањену за 11.604,00 динара месечно, доприноси за социјално осигурање **на терет запосленог укупно 19,90%** и доприноси за социјално осигурање **на терет послодавца укупно по стопи 17,90%.**

1.8.1. Основна плата запослених у здравственим установама

У складу са чланом 2. став 4. Закона о платама и члана 4. став 1. Уредбе, основна плата одређује се множењем коефицијента, основице за обрачун плате и корективног коефицијента.

Корективни коефицијент за утврђивање основне плате износи 0,9612.

**ОСНОВНА ПЛАТА = ОСНОВИЦА X КОЕФИЦИЈЕНТ X
КОРЕКТИВНИ КОЕФИЦИЈЕНТ**

Пример:

Ако лекар специјалиста има коефицијент 22,73, основица за обрачун и исплату плата у здравственој делатности износи нето 2.439,27 динара.

Основна плата лекара износи:

ОСНОВНА ПЛАТА НЕТО = 2.439,27 x 22,73 x 0,9612 = 53.293,35

ОСНОВНА ПЛАТА БРУТО = (нето плата -1.160,40): 0,701) = (53.293,35-1.160,40): 0,701 = 52.132,95:0,701 = 74.369,40

1.8.2. Обрачун дела плате по основу радиог уческа запослених у здравственим установама

У складу са чланом 4а Закона о платама, део плате по основу радног учинка одређује се процентуалним увођењем основне плате. Процентуално увећање основне плате изражава признати радни учинак по основу обима рада, квалитета извршеног посла, броја и структуре опредељених осигураних лица, као и других критеријума и мерила које уређује Влада. Радни учинак утврђује се по запосленом у здравственој установи, односно по тиму запослених који учествују у обављању одређених послова, односно по организационој јединици или делу здравствене установе, односно здравствене установе у целини.

Критеријуме и мерила за део плате по основу радног учинка утврдила је Влада Републике Србије.

Чланом 5. Уредбепотписано је да се део плате по основу радног учинка одређује процентуалним увећањем основне плате. Процентуално увећање основне плате износи највише 8,08%.

За сваки од критеријума (регистација, рационалност, ефикасност, превентива) одређује се оцена. Оцене имају вредност од 0 до 10. Оцена 5 даје се за оне резултате који су једнаки просеку здравствене установе, односно области рада. Збир свих пондерисаних оцена даје укупну оцену на основу којих се обрачунава део плате за радни учинак.

Претпоставимо да је лекар из претходног примера (основна нето плата 53.293,35) добио коначну оцену 8,00 по свим критеријумима за радни учинак. Уредбом је прописано да део плате по основу радног учинка износи највише 8,08 и одређује се процентуалним увећањем основне плате, као и да је вредност једне оцене износи $(8,08:10) 0,8$. Укупни радни учинак износи $(8 \times 0,808) 6,46\%$.

НЕТО РАДНИ УЧИНАК = НЕТО ОСНОВНА ПЛАТА X РАДНИ УЧИНАК = $53.293,35 \times 6,46\% = 3.442,75$

БРУТО РАДНИ УЧИНАК = НЕТО РАДНИ УЧИНАК : 0,701 = $3.442,75 : 0,701 = 4.911,20$

НЕТО основна плата + нето радни учинак

$(53.293,35 + 3.442,75 : 0,701 = 56.736,10)$ служи као основица за обрачун свих додатака на плату у складу са законом и ПКУ.

1.8.3. Основици за обрачун додатака на плату

У складу са чланом 5. став 4. Закона о платама и члана 4. став 3. Уредбе, основицу за обрачун додатка на плату чини основна плата увећана за радни учинак.

Ако лекар специјалиста из претходног примера има 20 година радног стажа у здравственој установи, додатак на плату по основу минулог рада износи 0,4% за сваку пуну годину рада оствареног у радном односу у установи, што укупно износи 8%, односно, $56.736,10 \times 8\% = 4.538,89$

Обрачун укупне плате из наведеног примера треба да изгледа овако:

Елементи за обрачун укупне плате су:

– нето цена рада	2.439,27
– коефицијент	22,73
– корективни коефицијент	0,9612
– остварен радни учинак	6,46%
– минули рад (20 x 0,4)	8%

Обрачун укупне плате:

1.	Основна нето плата $2.439,27 \times 22,73 \times 0,9612$	53.293,35
2.	Део плате по основу радног учинка (ред. бр. 1 x 6,46) = $53.293,35 \times 6,46\%$	3.442,75
3.	Додатак на плату за минули рад (ред. бр. 1 + 2) x 8% = $(53.293,35 + 3.442,75) \times 8\%$	4.538,89
4.	Нето плата – укупно (ред. бр. 1 + 2 + 3)	61.274,99
5.	Бруто плата – укупно $(61.274,99 - 1.160,40) : 0,701$	85.755,48
6.	Износ плате ослобођен од плаћања пореза	11.604,00
7.	Основица за обрачун пореза (ред. бр. 5–6)	74.151,48
8.	Обрачунати порез на зараде (ред. бр. 7 x 10%)	7.415,15
9.	Обрачунати доприноси на терет запосленог (ред. бр. 5 x 19,90%) = $83.233,81 \times 19,90\%$	17.065,34
10.	Обрачунати доприноси на терет послодавца (ред. бр. 5 x 17,90%) = $85.755,48 \times 17,90\%$	15.350,23
11.	Нето плата за исплату (ред. бр. 5–8 – 9)	61.274,99

Исти обрачун плате може се добити полазећи од бруто цене рада и бруто ефекта пореског ослобођења (корективни фактор), и то на следећи начин:

1.	Бруто цена рада (2.439,27 : 0,701)	3.479,70
2.	Коефицијент за лекара	22,73
3.	Корективни фактор из Уредбе	0,9612
4.	Радни учинак	6,46%
5.	Минули рад	8%
6.	Бруто ефекат пореског ослобођења (1.160,40 : 0,701)	1.655,35
7.	Бруто основна плата (ред. бр. 1 x 2 x 3)	76.024,75
8.	Бруто радни учинак (ред. бр. 7 x 4)	4.911,20
9.	Бруто минули рад (ред. бр. 7 + 8) x 8%	6.474,88
10.	Бруто плата – укупно (7 + 8 + 9)	87.410,83
11.	Бруто плата по умањ. ефекта пор. ослоб. (ред. бр. 10–6)	85.755,48
12.	Износ који је ослобођен пореза на доходак	11.604,00
13.	Основица за плаћање пореза на доходак (ред. бр. 11–12)	74.151,48
14.	Обрачунати порез (ред. бр. 13 x 10%)	7.415,15
15.	Социјални доприноси на терет запосленог (ред. бр. 11 x 19,90%)	17.065,34
16.	Социјални доприноси на терет послодавца (ред. бр. 11 x 17,90%)	15.350,23
17.	Нето плата за исплату (ред. бр. 11–14–15)	61.274,99

Обрачун плате у наведеним примерима важи за плате које су више од најниже и ниже од највише основице за обрачун социјалних доприноса. Коефицијенти за прерачун нето на бруто љлату у случајевима када је плата већа од највише и мања од најниже основице налазе се на почетку овог текста.

Приликом исплате плате саставља се пореска пријава ППП-ПД, порез и доприноси плаћају се на уплатни рачун 840—4848-37 - Обједињена наплата пореза и доприноса по одбитку.

1.8.4. Прековремени рад у здравственим установама

Прековремени рад у здравственим установама уређен је Законом о здравственој заштити („Службени гласник РС", бр. 107/05,... и 93/14) и

Посебним колективним уговором у здравственим установама чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина и локална самоуправа („Службени гласник РС”, бр. 1/15).

Према одредбама чл. 77. и 78. Закона о здравственој заштити и чл. 39-41 ПКУ здравства, постоје три облика прековременог рада и то:

1. Дежурство;
2. Приправност и
3. Рад по позиву.

1.8.4.1. Дежурство

Према чл. 39. ПКУ, здравствена установа може, ради обезбеђивања непрекидне здравствене заштите, да уведе дежурство као прековремени рад, у складу са законом и овим уговором. Према члану 77. Закона, здравствена установа може да уведе дежурство као прековремени рад, ако организацијом рада у сменама из члана 76. овог закона или прерасподелом радног времена није у могућности да обезбеди здравствену заштиту. За време трајања дежурства здравствени радник мора бити присутан у здравственој установи. Дежурство може да се уведе ноћу, у дане државног празника и недељом. Дежурство које се уводи ноћу почиње после друге смене, а завршава се почетком рада прве смене.

Одлуку о увођењу и обиму дежурства на нивоу здравствене установе, као и по запосленом здравственом раднику доноси директор.

Здравственом раднику дежурство не може трајати дуже од 10 часова недељно.

Изузетно, директор може донети одлуку да за одређеног здравственог радника дежурство траје и дуже, **а највише до 20 часова недељно**, у зависности од делатности здравствене установе, расположивог кадра, као и организације здравствене службе за територију коју покрива здравствена установа.

На овакву одлуку, министарство даје сагласност, уз претходно прибављено мдшљење надлежног завода зајавно здравље.

1.8.4.2. Приправност

Према чл. 40. ПКУ, приправност је посебан облик прековременог рада код којег запослени здравствени радник **не мора бити присутан** у здравственој установи, али мора бити стално доступан ради пружања хитне медицинске помоћи у здравственим установама.

Одлуку о увођењу и обиму приправности доноси директор.

Запослени здравствени радник који је у приправности мора да обавести непосредног руководиоца о броју телефона на који може бити позван.

Запослени здравствени радник који је у приправности и који је позван ради пружања медицинске помоћи мора се јавити на посао у што краћем року.

Приправност радним даном може да траје највише 16 сати, а суботом, недељом и празником 24 сата (члан 44.ПКУ).

1.8.4.3. Рад по позиву

Према члану 41. ПКУ, рад по позиву јесте посебан облик прековременог рада код којег здравствени радник не мора бити присутан у здравственој установи, али се мора одазвати на позив ради пружања здравствене заштите.

Ако се организацијом рада здравствене установе у редовном радном времену, односно дежурству, односно приправности, не може обезбедити континуирано пружање здравствене заштите, здравствена установа може, изузетно (у случају наступа елементарних и других већих непогода или саобраћајних незгода), организовати рад по позиву.

Одлуку о увођењу рада по позиву доноси директор, односно лице које он овласти, на предлог руководиоца организационе јединице, којом се одређују здравствени радници који се позивају ради пружања здравствене заштите, непосредно по наступању околности предвиђених у претходном ставу.

1.8.4.4. Права запослених по основу прековременог рада

Према члану 78. став 6. Закона о здравственој заштити и члану 95. ПКУ, здравствени радници који су на дежурству, у приправности, и који се из приправности позове да ради имају право на увећану зараду у складу са законом и прописима којима се уређује рад, и то:

- **за прековремени рад здравствених радника (дежурство и рад по позиву) - 26% од основне плате;**
- **за прековремени рад немедицинских радника и здравствених сарадника-26% од основне плате,**
- **за време приправности запослени има право на додатак за сваки сат проведен у приправности у износу од 10% вредности радног сата основне плате,**

- **када се запослени здравствени радник позове из приправности, престаје стање приправности и отпочиње рад (прековремени рад) за који запослени има право на додатак на плату 26% од основне плате.** Ако се истовремено стекну услови за увећање плате по више основа, плата се увећава процентом добијеним сабирањем процената увећања по свим основама.

Према члану 95. став 4. ПКУ, Основицу за утврђивање додатака на плату - прековременог рада (дежурство и рад по позиву) чини основна плата увећана за радни учинак, у складу са законом.

За време **приправности** запослени има право на додатак за сваки сат проведен у приправности у износу **од 10% вредности радног сата основне плате** (основна плата без увећања за радни учинак) (**члан 95. став 5. ПКУ**).

Пример:

Претпоставимо да је у јуну (174 h) запослени здравствени радник - лекар из претходног примера остварио 10 сати прековременог рада, 10 сати приправности и 5 сати рада по позиву из приправности који има третман прековременог рада. Запослени лекар је у јуну месецу, дакле, остварио 15 сати прековременог рада и 10 сати приправности.

Обрачун увећаке зараде по основу прековременог рада и приправности би изгледао:

1.	Основна нето плата (2.439,27 x 22,73 x 0,9612)	53.293,36
2.	Део плате по основу радног учинка	3.442,75
3.	Нето плата увећана за радни учинак (1+2)	56.736,11
4.	Часови рада	174
5.	Основица за прековремени рад по радном часу (ред. бр. 3 : 4)	326,07
5а	Увећање основице за прековремени рад ред. бр. 5 + (5 x 26%) 326,07+(326,07 x 26%)	410,85
6.	Додатак на плату за прековремени рад (15h x 410,85) – нето	6.162,75
7.	Обрачун додатка на плату за време приправности:	
8.	Вредности радног сата основне плате без радног учинка 53.293,36 : 174	306,28
9.	Вредност радног сата за обрач. приправности /306,28 x 10%)	30,63
10.	Додатак за приправност 10h x 30,63	306,28
11.	Укупна нето плата са додацима на плату за прековремени рад и приправност (ред. бр. 3 + 6 + 10)	63.205,14

Остварена нето плата се прерачунава на бруто плату на коју се обрачунавају и плаћају порез и социјални доприноси на начин дат у претходном примеру.

У складу са чл. 39. ПКУ и 77. Закона, дежурство не може да траје дуже од 10 часова недељно, а изузетно послодавац може донети одлуку да оно траје дуже за одређеног здравственог радника, али највише до 20 часова недељно. Приправност траје највише 16 сати радним даном, а суботом, недељом и празником 24 сата.

Прековремени рад, који није дежурство, приправност и рад по позиву, у складу са чланом 53. ст. 2. и 3, Закона о раду, не може трајати дуже од 8 часова недељно, с тим да запослени се може да ради дуже од 12 часова дневно, укључујући и прековремени рад.

У складу са чланом 44. став 3. ПКУ, **сати дежурства, рада по позиву и приправности међусобно се искључују.** То значи, да ако лекар дежура, он мора за време дежурства да буде присутан у здравственој установи, у том случају не може да има **рад по позиву и сате приправности** (рад по позиву и приправност не захтевају присутност у здравственој установи).

Чланом 42. став 3. ПКУ прописано је да **запосле ни може захтевати да се уместо додатка на плату за прековремени рад, прековремени рад прерачуна у слободне сате.** У том случају, прековремени рад се тромесечно прерачунава у слободне сате и послодавац је дужан да запосленом

обезбеди коришћење слободних сати најкасније у року од шест месеци од протекла тромесечја у којем их је остварио.

За сваки сат прековременог рада, запослени има право на сат и по слободно.

Ако због потреба процеса и организације рада (чл. 43. ПКУ) слободни сати не могу бити искоришћени у прописаном року, запослени остварује право на додатак на плату за прековремени рад у складу са законом.

У случају да запослени не може да искористи слободне сате због престанка радног односа или премештаја на послове у другу радну јединицу, има право на додатак на плату за прековремени рад.

2. ПЛАТЕ ДРЖАВНИХ СЛУЖБЕНИКА И НАМЕШТЕНКА

Плате државних службеника и намештеника уређене су:

- **Законом о платама државних службеника и намештеника** („Службени гласник РС”, бр. 62/06, . . . и 99/14);

- **Посебним колективним уговором за државне органе (ПКУ).** ПКУ је објављен у „Службеном таснжу РС”, бр. 25/15. Овај уговор примењује се на државне службенике и намештенике који су у радном односу код послодавца. Послодавац државних службеника и намештенжа је Република Србија, а права и дужности послодавца у име Републике Србије врши руководиоца државног органа. ПКУ се непосредно примењује и он уређује права, обавезе и одговорности из радног односа у државним органима, међусобне односе учесника Уго-вора. ПКУ се утврђују већа права и повољнији услови рада од права и услова који су утврђени законом, као и права која нису утврђена законом, уколико законом није одређено другачије;

- **Закона о државним службеницима** (Службени гласник РС”, бр. 79/05, . . . и 99/14). Овим законом уређују се права и дужности државних службеника и поједина права и дужности намештеника.

Према члану 2. Закона о државним службеницима, **ДРЖАВНИ СЛУЖБЕНИК** је лице чије се **радно место** састоји од послова из делокруга:

- **органа државне управе,**
- **судова,**
- **јавних тужилаштва,**
- **Републичког јавног правобранилаштва,**
- **Служби Народне скупштине,**
- **Председника Републике,**
- **Владе,**

- **Уставног суда и**
- **Служби органа чије чланове бира Народна скупштина или са њима повезаних општих правних, информатичких, материјално - финансијских, рачуноводствених и административних послова.**

Државни службеници нису народни посланици, председник Републике, судије Уставног суда, чланови Владе, судије, јавни тужиоци, заменици јавних тужилаца и друга лица која на функцију бира Народна скупштина или поставља Влада и лица која према посебним прописима имају положај функционера.

Намештеник је лице чије се радно место састоји од пратећих помоћно - техничких послова у државном органу.

Послове из делокруга органа државне управе врше државни службеници. Државни службеник може да ради на пословима државне управе ако је положио државни стручни испит, према закону којим се уређује положај државних службеника.

Радна места државних службеника деле се на положаје и на извршилачка радна места, у зависности од сложености послова, овлашћења и одговорности. Положај је радно место (члан 33. Закона) на којем државни службеник има овлашћења и одговорности у вези са вођењем и усклађивањем рада у државном органу. Положај се стиче постављањем од Владе или другог државног органа, на пример, Влада поставља на положај помоћника министра, директора органа управе, секретара министарства итд.

Извршилачка радна места (члан 35. Закона о државним службеницима) јесу сва радна места која нису положаји, укључујући и радна места руководиоца ужих унутрашњих јединица у државном органу.

Извршилачка радна места разврставају се по звањима као виши саветник, самостални саветник, саветаик, млађи саветник, сарадник, млађи сарадник, референт и млађи референт.

Према Закону о државној управи („Службени гласник РС”, бр. 79/2005,... и 99/14), државна управа је део извршне власти Републике Србије који врши управне послове у оквиру права и дужности Републике Србије.

Државну управу (органи државне управе) чине:

- 1) Министарства (16);
- 2) Органи управе у саставу министарстава (управе, инспекторати и дирекције);
- 3) Посебне организације (10) (секретаријати и заводи).

Министарства су:

- 1) Министарство финансија;
- 2) Министарство привреде;

- 3) Министарство пољопривреде и заштите животне средине;
- 4) Министарство грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре;
- 5) Министарство рударства и енергетике;
- 6) Министарство трговине, туризма и телекомуникација;
- 7) Министарство правде;
- 8) Министарство државне управе и локалне самоуправе;
- 9) Министарство унутрашњих послова;
- 10) Министарство одбране;
- 11) Министарство спољних послова;
- 12) Министарство просвете, науке и технолошког развоја;
- 13) Министарство здравља;
- 14) Министарство за рад, запошљавање, борачка и социјална питања;
- 15) Министарство омладине и спорта;
- 16) Министарство културе и информисања.

Посебне организације су:

- 1) Републички секретаријат за законодавство;
- 2) Републичка дирекција за робне резерве;
- 3) Републички завод за статистику;
- 4) Републички хидрометеоролошки завод;
- 5) Републички геодетски завод;
- 6) Републичка дирекција за имовину Републике Србије;
- 7) Центар за разминирање;
- 8) Завод за интелектуалну својину;
- 9) Завод за социјално осигурање;
- 10) Републички секретаријат за јавне политике.

2.1. Утврђивање плате

У складу са чланом 2. Закона о платама државних службеника и намештеника, плата државних службеника и намештеника састоји се од:

- **Основне плате;**
- **Додатака на плату;**
- **Пореза и доприноса који се плаћају из плате.**

Плата се исплаћује одједном или највише у два дела. Ако се плата исплаћује одједном, исплата се врши најкасније до двадесетог у текућем месецу за претходни месец. Ако се плата исплаћује у два дела, први део плате исплаћује се најкасније до петог у текућем месецу за претходни месец, а други део најкасније до двадесетог у текућем месецу за претходни месец.

2.2. Како се одређује основна плата

Основна плата одређује се множењем коефицијента са основицом за обрачун и исплату плата (основица). Основна плата припада државном службенику који ради пуно радно време шти радно време које се сматра пуним радним временом. Државни службеник који не ради пуно радно време има право на основну плату која је сразмерна са дужином његовог радног времена. Ако је основна плата запосленог обрачуната на основу закона којим се уређују плате нижа од минималне зараде утврђена на основу одлуке Социјалноекономског савета РС, односно Владе РС о минималној цени рада за месец за који се врши обрачун и исплата, запослени има право на основну плату у висини минималне зараде за тај месец у складу са законом.

2.3. Основица

Основица је јединствена и утврђује се за сваку буџетску годину законом о буџету Републике Србије.

Влада и репрезентативни синдикати преговарају о висини основице за обрачун и исплату плата за наредну годину у поступку доношења предлога буџета РС. Полазна основа за утврђивање основне за наредну буџетску годину је основица претходне буџетске године и предвиђена инфлација за будућу годину.

Основица за обрачун и исплату плата за:

- 1) запослене у Министарству унутрашњих послова почев од плате за децембар 2015. године износи - нето **24.128,70** динара са припадајућим порезом и доприносима за социјално осигурање;
- 2) професионалне припаднике Војске Србије почев од плате за децембар 2015. године у бруто износу од **34.420,39** динара (нето 24.128,70).

Основица за обрачун и исплату плата за државне **службенике и намештенике**, судије, јавне тужиоце и заменике јавних тужилаца, председника и судије Уставног суда нису се увећавале у 2015. години, односно то су основице које се пръмењују почев од плате за новембар 2014. године, и то:

- 1) основица за обрачун и исплату плата за државне службенике и намештенике износи (у нето износу) од **17.101,29** динара, са припадајућим порезом и доприносима за обавезно социјално осигурање.
- 2) Основица за обрачун и исплату плата судија, јавних тужилаца и заменика јавних тужилаца, почев од плате за новембар 2014. године износи

(у нето износу) од **29.835,87** динара, са припадајућим порезом и доприносима за обавезно социјално осигурање.

3) Основица за обрачун и исплату љлата председника и судија Уставног суда, почев од плате за новембар 2014. године износи (у нето износу) од **29.835,87** динара, са припадајућим порезом и доприносима за обавезно социјално осигурање.

Наведене основице умањене су за 10%, у складу са Законом о привременом уређивању основице, с тим што треба водити рачуна о томе да се на нето зараду до 25.000 динара не врши умањење, односно не примењује умањена основица.

Пример 1:

Државни службеник има коефицијент 1,3 и има основицу од 19.001,43 која је важила у периоду од априла до октобра 2014. године, тако да његова основна нето плата износи 24.701,86 динара. С обзиром на то да је његова нето плата нижа од 25.000,00 динара, он задржава исту основицу од 19.001,43, а не умањену основицу од 17.101,29 динара коју је као умањену утврдила Влада РС.

Пример 2:

Државни службеник има коефицијент 1,4 и има основицу од 19.001,43 која је важила у периоду од априла до октобра, тако да његова стара основна нето плата износи 26.602,00. С обзиром на то да се његова основна нето плата може умањити само до 25.000 динара, на њега се не може применити умањена основица од 17.101,29 динара коју је утврдила Влада РС јер би његова основна плата била нижа од 25.000 динара ($17.101,29 \times 1,4 = 23.941,81$). Зато се за њега рачунски утврђује основица од 17.857,14 ($25.000:1,4$), што омогућује да му основна нето плата износи 25.000 динара.

2.4. Коефицијенти

Коефицијенти су прописани Законом и разврставају се у 13 платних група. Коефицијент садржи **топли оброк и регрес за коришћење годишњег одмора**. Коефицијенти за положаје и извршилачка радна места одређују се тако што се сваки положај и свако извршилачко радно место сврстава у једну од 13 платних група. Положаји се сврставају у платне групе од I до V, а извршилачка радна места у платне групе од VI до XIII.

Коефицијент за положај одређује се према платној групи у којој се положај налази. Коефицијент за извршилачко радно место одређује се према платном разреду платне групе у којој се налази извршилачко радно место.

Коефицијенти су следећи:

ГРУПЕ ПОЛОЖАЈА	ПЛАТНА ГРУПА	ПЛАТНИ РАЗРЕД							
		1	2	3	4	5	6	7	8
Прва група положаја	1	9,00	0						
Друга група положаја	2	8,00	0						
Трећа група положаја	3	7,11	0						
Четврта група положаја	4	6,32	0						
Пета група положаја	5	5,62	0						

Виши саветник	6	3,96	4,15	4,36	4,58	4,81	5,05	5,30	5,57
Самостални саветник	7	3,16	3,32	3,49	3,66	3,85	4,04	4,24	4,45
Саветник	8	2,53	2,66	2,79	2,93	3,08	3,23	3,39	3,56
Млађи саветник	9	2,03	2,13	2,23	2,34	2,46	2,58	2,71	2,85
Сарадник	10	1,90	1,99	2,09	2,19	2,30	2,42	2,54	2,67
Млађи сарадник	11	1,65	1,73	1,82	1,91	2,00	2,10	2,21	2,32
Референт	12	1,55	1,63	1,71	1,79	1,88	1,98	2,07	2,18
Млађи референт	13	1,40	1,47	1,54	1,62	1,70	1,79	1,88	1,97

Коефицијент се одређује решењем. Решењем се одређује платна група у којој се налази радно место, број платног разреда и висина коефицијента.

2. 5. Додатак на плату

Чл. 32. до 39. ПКУ за државне органе и чл. 21-28. Закона о платама државних службеника и намештеника, прописано је да запослени државни службеник и намештеник имају право на:

1) Додатак за време проведено у радном односу (минули рад) - у висини од 0,4% основне плате за сваку навршену годину рада у радном односу у државном органу, органу аутономне покрајине, односно органу локалне самоуправе, независно од тога у којем органу је радио и да ли је орган у којем је запослени радио у међувремену променио назив, облик организовања или је престао да постоји. Право на минужли рад остварује

се и за године рада код послодавца од кога је орган, односно послодавац преузео надлежности, послове и запослене. Запослени остварује право на минули рад и за године рада проведене у органима ранијих савезних држава чији је правни следбеник Република Србија а који су услед промене државног уређења престали да постоје. Према томе, државни службеници и намештеници имају право на минули рад у висини од 0,4% основне плате за сваку навршену годину у радном односу код послодавца, без обзира на то у којем државном органу је био запослен. Пошто државни службеници и намештеници обављају послове из делокруга органа државне управе и послодавац им је Република Србија, на обрачун минулог рада не утиче то у којем државном органу је радио. То значи да ако државни службеник пређе да ради из Републичког завода за статистику у Министарство здравља, минули рад се рачуна за све време проведено у радном односу и у Републичком заводу за статистику и у Министарству здравља, односно и један и други су државни органи. Ако државни службеник пређе да ради из Министарства финансија у јединицу локалне самоуправе (није државни службеник), додатак на плату за минули рад у висини 0,4% основне плате обрачунава се за време проведено у радном односу у јединици локалне самоуправе. У овом случају послодавац је јединица локалне самоуправе а не Република Србија, преласком у локалну самоуправу престаје да буде државни службеник, и у локалној самоуправи примењује се Закон о платама у државним органима и јавним службама а не Закон о платама државних службеника и намештеника. Одговори Министарства државне управе и локалне самоуправе на постављена питања у вези са минулим радом можете прочитати у „Привредном саветнику“, бр. 18/14 на 27. страни;

2) Додатак за остварене резултате рада - има намештеник једном у три месеца ако је од јануара до марта, од априла до јуна, од јула до септембра или од октобра до децембра остварио натпросечне резултате по обиму и квалитету рада. Додатак може да износи до 50% основне плате намештеника, а исплаћује се уз плату за март, јун, септембар и децембар. О додатку и његовој висини решењем одлучује руководицац државног органа;

3) Додатак за рад ноћу (22 сата до 6 сати наредног дана) - у висини од 26% вредности радног сата основне плате запосленог;

4) Додатак за рад на дан празника који није радни дан - у висини 110% вредности радног сата основне плате запосленог;

5) Додатак за додатно оптерећење на раду - има државни службеник који по писменом налогу претпостављеног ради и послове који нису у опису његовог радног места због тога што је привремено повећан обим

послова или ради и послове одсутног државног службеника. Додатак износи 4% основне плате, односно 5% основне плате ако државни службеник замењује руководиоца унутрашње јединице, најмање 10 радних дана месечно, а 8% основне плате, односно 10% основне плате ако државни службеник замењује руководиоца унутрашње јединице, најмање 20 радних дана месечно;

6) Додатак за прековремени рад - запослени за сваки сат који по налогу претпостављеног ради дуже од пуног радног времена (прековремени рад) има право на сат и по слободно. Прековремени рад се месечно прерачунава у слободне сате, који запослени мора да искористи у току наредног месеца. Запосленом коме због природе послова радног места не буде омогућено да у току наредног месеца искористи слободне сате, за сваки сат прековременог рада исплатиће се вредност сата основне плате запосленог увећано за 26%. Право на додатак за прековремени рад утврђује се решењем руководиоца органа које у образложењу мора да садржи разлоге због којих државни службеник не може да искористи слободне сате. Изузетно, уз претходну сагласност запосленог, прековремени рад може бити уведен и у трајању дужем од оног утврђеног општим прописима о раду, најдуже до 20 сати недељно, за најдуже 90 дана у календарској години;

7) Додатак за приправност има државни службеник који мора да буде доступан (у приправности) ван радног времена да би извршио неки посао свог радног места. Додатак износи 10%) вредности радног сата основне плате запосленог државног службеника. План приправности доноси руководиоца државног органа;

8) Додатак за рад на терену - у висини од 3% просечне месечне зараде запосленог у привреди РС, према последњем коначном објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике на дан исплате (члан 39. ПКУ). Последњи објављени податак је из децембра 2010. године и износи 51.165,00 динара. Теренски додатак износи $51.165 \times 3\% = 1.534,95$ динара.

2.6. Међусобни однос додатака

Додатак за рад ноћу, додатак за рад на дан празника који није радни дан и додатак за додатно оптерећење на раду искључују додатак за прековремени рад.

Државном службенику који је за време приправности позван да изврши неки посао свог радног места време ефективног рада по позиву рачуна се као прековремени рад.

Право на додатак и висина додатка на основну плату, изузев додатака за време проведено у радном односу, одређује се решењем које доноси руководилац државног органа, односно лице или тело које је одређено посебним прогшсом.

2.7. Накнада плате

У складу са чл. 30. и 31. ПКУ и чланом 32. Закона, запослени државни службеник има право на накнаду плате:

- док користи **годишњи одмор и плаћено одсуство - накнада се обрачунава и исплаћује у истом износу као да је радио;**
- ако није радио на **дан празника који еије радни дан или ако се одазива на војну вежбу или на позив државног органа - какнада се обрачунава у истом износу као да је радио;**
- **за боловање до 30 дана због болести или повреде** - накнада износи у висини:

1) 65%о основне плате за месец у којем је одсуствовао због болести или повреде ван рада,

2) 100%о основне плате за месец у којем је одсуствовао **због професионалне болести или повреде на раду.**

Накнада плате не може да буде нкжа од минималне зараде утврђене општим прописима о раду.

2.8. Друга примања

2.8.1. Посебна пргшања за побољшање материјалног положаја запослених
Уколико државни орган остварује **сопствене приходе**, део тих прихода може употребити за побољшање материјалног положаја запослених и за побољшање услова рада. Висину ових права решењем утврђује руководилац уз претходну сагласност министра финансија.

Изузетно, запосленима у судовима и јавним тужилаштвима могу се од прихода оствареног наплатом судских такси у складу са Законом о судским таксама, вршити месечне исплате на име побољшања материјалног положаја и услова рада.

2.8.2. Солидарна помоћ зстосленом

У складу са чланом 43. ПКУ, државни службеник и намештеник има право на солидарну помоћ у следећим случајевима:

1. **Дуже или теже болести** запосленог или члана његове уже породице. Ово право запослени остварује на основу уредне документације и у складу са средствима обезбеђеним у буџету Републике, а највише до висине три просечне зараде без пореза и доприноса по запосленом у Републици Србији према последњем објављеном податку органа надлежног за послове статистике;
2. **Набавке ортопедских помагала** и апарата за рехабилитацију запосленог или члана његове уже породице. Ово право запослени остварује на основу уредне документације у складу са средствима буџета, а највише до висине три просечне зараде без пореза и доприноса по запосленом у Републици Србији;
3. **Здравствене рехабилитације** запосленог. Ово право запослени остварује на основу уредне документације и средстава буџета, а највише до висине три просечне зараде без пореза и доприноса по запосленом у Републици Србији;
4. **Настанка теже инвалидности** запосленог. Ово право остварује запослени на основу уредне документације и средстава буџета, а највише до висине три просечне зараде без пореза и доприноса по запосленом у Републици Србији.
5. **Набавке лекова за запосленог или члана уже породице.** Ово право остварује запослени на основу уредне документације и средстава буџета, а највише до три просечне зараде без пореза и доприноса по запосленом у Републици;
6. **Помоћ члановима уже породице,** односно малолетној деци запосленог за случај смрти запосленог и запосленом за случај смрти члана уже породице, највише до висине две просечне зараде без пореза и доприноса по запосленом у Републици ;
7. **Месечну стипендију током редовног школовања** за децу запосленог који погине у току обављања послова радног места на које је распоређен - до висине просечне зараде без пореза и доприноса у Републици Србији;
8. **Рођења детета запосленог-** у висини просечне зараде без пореза и доприноса у Републици Србији према последњем објављеном податку органа надлежног за послове статистике. У случају да су оба родитеља запослена у државним органима ово право остварује мајка детета. Члановима уже породице, у смислу овог члана, сматрају се: брачни друг, деца, рођене браћа и сестре, браћа и сестре по оцу и мајци, родитељи, усвојилац, усвојеник и старатељ.

2.8.3. Јубиларна награда

У складу са чланом 44. ПКУ, запослени има право на јубиларну новчану награду у висини просечне зараде без пореза и доприноса по запосленом у Републици Србији према последњем објављеном податку органа надлежног за послове статистике, с тим што се висина новчане награде увећава за 25% при сваком наредном остваривању тог права, тако да се исплаћује:

- 1) **За 10 година рада у радном односу** - у висини просечне зараде без пореза и доприноса;
- 2) **За 20 година рада у радном односу** - у висини новчане награде из тачке 1) увећане за 25%;
- 3) **За 30 година рада у радном односу** - у висини новчане награде из тачке 2) овог члана увећане за 25%;
- 4) **За 40 година рада у радном односу** - у висини новчане награде из тачке 3) овог члана увећане за 25%.

Јубиларном годином рада сматра се година у којој запослени навршава 10,20,30 и 40 година рада проведених у радном односу код послодавца, без обзира на то у којем државном органу је запослени остваривао права из радног односа.

Запосленом се исплаћује јубиларна награда у року од 30 дана од дана када запослени стиче право на јубиларну новчану награду. По претходном ПКУ јубиларна награда исплаћивала се на Дан државности Републике, 15.

фебруара. Запосленима који су стекли право на јубиларну награду у 2015. години до дана ступања на снагу овог уговора, исплата јубиларне награде извршиће се у року од 30 дана од дана ступања на снагу овог уговора.

2.8.4. Накнада трошкова за долазак и одлазак са рада

Према члану 45. ПКУ, послодавац је дужан да запосленом надокнади трошкове:

- **превоза за долазак на рад и одлазак са рада** - у висини цене месечне претплатне карте у градском, приградском, односно међуградском саобраћају;

- **ако не постоји саобраћај до места рада запосленог**, да организује превоз за долазак и одлазак са рада, да надокнади трошкове превоза запосленом у висини од 10% цене горива по пређеном километру или да на други начин обезбеди накнаду трошкова превоза, а све у складу са средствима обезбеђеним за ове намене, водећи рачуна о принципу економичности располагања финансијским средствима.

2.8.5. Друга примања

Према члану 46. ПКУ, послодавац је дужан (претходним ПКУ ово је прописано као могућност) да деци запослених до 15 година старости обезбеди поклон за Нову годину - новчану честитку у вредности до неопорезивог износа који је предвиђен законом који уређује порез на доходак грађана. У складу са чланом 18. став 1. тачка 6) Закона о порезу на доходак грађана, неопорезиви износ је 9.166,00 динара. Исплате преко неопорезивог износа имају карактер плате, што значи да се на тај износ плаћају порез и доприноси као на плату.

Послодавац може да обезбеди запосленим женама за Дан жена - 8. март поклон у вредности до неопорезивог износа који је предвиђен Законом о порезу на доходак грађана (9.166,00).

Запослени има право на годишњу награду (члан 47. ПКУ) која се, по правилу, исплаћује једнократно на дан државности Републике Србије (15. фебруар), а може се исплатити и у деловима. О висини и начину исплате награде учесници преговарају у поступку израде закона о буџету за наредну годину.

2.9. Исплата отпремнине државном службенику и намештенику

Чланом 38. став 1. и 2. Закона о платама државних службеника и намештеника прописано је да државни службеник коме престане радни однос због **протека два месеца** (раније је било шест месеци) откад је постао нераспоређен има право на отпремнину. Државни службеник има право на отпремнину и при одласку у пензију.

Висина отпремнине прописана је Уредбом о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника („Службени гласник РС”, бр. 98/07, ...и 84/15).

Чланом 50. Уредбе прописано је да:

1) Државном службенику коме престане **радни однос због протека два месеца откада је постао нераспоређен и намештенику коме је отказан уговор о раду** јер не постоји ниједно радно место на које мо-же да буде премештен или распоређен, исплаћује се отпремнина за сваку навршену годину рада у радном односу код последњег послодавца у висини 1/3 његове плате (до сада је било за сваку навршену годину рада у радном односу).

Под платом се подразумева просечна месечна плата запосленог која му је исплаћена за последња три месеца који претходе месецу у којем је

донето решење којим је утврђено да је постао нераспоређен, односно решење о отказу радног односа.

Чланом 2. Закона прописано је да се плата државних службеника и намештеника састоји од основне плате (основица x коефицијент), додатака на плату и пореза и доприноса који се плаћају из плате (БРУТО ПЛАТА). Уговором о раду, односно општим актом не може да се утврди дужи период од периода који се узима у обзир за обрачун отпремнине, од периода који је утврђен у ставу 1. члана 50 Уредбе. То значи да се отпремнина исплаћује за сваку навршену годину рада у радном односу код последњег послодавца.

Пример :

Државном службенику исплаћена је отпремнина због протеча два месеца од када је постао нераспоређен. Отпремнина је исплаћена 10. јуна текуће године. Просечна бруто плата у претходна три месеца је 90.000 динара и запослен је 20 година код послодавца који му исплаћује отпремнину. У складу са чланом 50. Уредбе, државни службеник има право на отпремнину у висини $\frac{1}{3}$ његове плате за сваку годину рада код последњег послодавца, односно има отпремнину у висини од 600.000 динара ($90.000 : 3 \times 20$). У складу са чланом 9. Закона о порезу на доходак грађана овај износ отпремнине је истовремено и неопорезив. Приликом исплате не подноси се Образац ППП-ПД. Уколико се исплаћује већи износ од износа који је послодавац дужан да исплати, плаћа се порез на друге приходе по стопи од 20% на основицу умањену за 20% нормираних трошкова.

2) Државни службеник, односно намештеник **не може** да оствари право на отпремнину из тачке 1. **за исти период за који му је већ исплаћена отпремнина код истог или код другог послодавца.**

3) Државном службенику или намештенику који **одилази у пензију** исплаћује се **отпремнина у висини 125%** од плате коју би остварио за месец који претходи месецу у којем се исплаћује отпремнина ($90.000 \times 125\% = 112.500$), с тим што она не може да буде нижа од две просечне зараде у Републици Србији, према последњем коначном објављеном податку републичког органа за послове статистике. Последњи податак објављен је за месец март и износи 63.029,00 динара, па је двоструки износ 126.058,00 динара. У овом случају Државни службеник остварује отпремнину у износу од 126.058,00 динара. Овај износ отпремнине неопорезив је у складу са чланом 9. Закона о порезу на доходак грађана.

Преко неопорезивог износа плаћа се порез на друге приходе по стопи од 20% на основицу умањену за 20% нормираних трошкова.

Пример:

Државном спужбенику исплаћена је отпремнина због одласка у пензију у висини од 180.000 динара, што износи 125% од његове плате остварене у претходном месецу. У моменту исплате неопорезиви износ је (63.029 x 2= 126.058,00), Изнад неопорезивог износа послодавац је дужан да обрачуна порез на друге приходе и да Пореској управи достави Образац ППП-ПД.

1.	Отпремнина која је исплаћена	180.000,00
2.	Неопорезиви износ (2 x 63.029	126.058,00

3.	Опорезиви износ (1-2	53.942,00
4.	Опорезиви бруто износ (3 x 1,1904762)	64.216,67
5.	Нормирани трошкови (4 x 20%)	12.843,33
6.	Основица за порез (4-5)	51.373,34
7.	Износ пореза (6 x 20%)	10.274,67

ПТШ-ПД треба попунити на следећи начин:

3.6.	Шифра прихода	1 11 612 00 0
3.9.	Бруто приход	64.216,67
3.10.	Основица за порез	51.373,34
3.11.	Порез	10.274,67

3. ИСПЛАТА МИНИМАЛНЕ ЗАРАДЕ

Плате запослених у јавним службама уређене су Законом о платама у државним органима и јавним службама. У складу са чланом 2. наведеног закона уређено је да се плате запослених утврђују на основу:

- 1) основице за обрачун плата (у даљем тексту основица);
- 2) коефицијента који се множи основицом;

- 3) додатка на плату, и
- 4) обавеза које запослени плаћа по основу пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање из плате у складу са законом.

Плате државних службеника и намештеника уређене су Законом о платама државних службеника и намештеника. У складу са чланом 2. наведеног закона, плата државних службеника и намештеника састоји се од основне плате и додатака на плату. У складу са чл. 7. и 40. Закона, основна плата одређује се множењем коефицијента основицом за обрачун и исплату плата.

Чланом 2. став 2. Закона о раду, утврђено је да се одредбе овог закона примењују и на запослене у државним органима, органима територијалне аутономије и локалне самоуправе и јавним службама, ако Законом није друкчије прописано.

Чланом 111. Закона о раду, и чланом 29. ПКУ за државне органе, утврђено је да запослени има право на минималну зараду за стандардан учинак и време проведено на раду (а не за пуно радно време, како је било прописано до измене закона). То значи да запослени има право на износ минималне зараде по часу за сваки час проведен на раду, без обзира на дужину тог времена (ако ради у месецу 150 сати, за то време прима минималну зараду). Минимална зарада одређује се на основу минималне цене рада утврђене у складу са законом, времена проведеног на раду и пореза и доприноса који се плаћају из зараде.

Општим актом, односно уговором о раду утврђују се разлози за доношење одлуке о увођењу минималне зараде.

По истеку рока од шест месеци од доношења одлуке о увођењу минималне зараде послодавац је дужан да обавести репрезентативни синдикат о разлозима за наставак исплате минималне зараде.

Минимална зарада исплаћује се у висини која се одређује одлуком о минималној цени рада која важи за месец у којем се исплата врши.

Запослени који прима минималну зараду има право на увећану зараду из члана 108. Закона, на накнаду трошкова и друга примања која се сматрају зарадом у складу са законом. Основица за обрачун увећане зараде из члана 108. Закона је минимална зарада запосленог.

Одлуком Социјалноекономског савета утврђује се минимална цена рада и она се објављује у „Службеном гласнику РС”.

Минимална цена рада (у нето износу) утврђује се као јединица за обрачун минималне зараде. Уколико Социјалноекономски савет не донесе одлуку у року од 15 дана од дана почетка преговора, одлуку о висини минималне цене рада доноси Влада Републике Србије у наредном року од 15 дана. Минимална цена утврђује се по радном часу без пореза и доприноса, за календарску годину, најкасније до 15. септембра текуће годане, а примењује се од 1. јануара наредне године

Према томе, из наведеног произлази да запослени чија је основна плата (коефицијент x основица) мања од минималне зараде имају право на минималну зараду, односно **ОСНОВИЦА ЗА ОБРАЧУН ДОДАТАКА НА ПЛАТУ** у складу са чланом 5. Закона о платама је **БРУТО МИНИМАЛНА ЗАРАДА**.

У складу са чланом 5. Закона о платама, запосленом припада додатак на плату за: минули рад, дежурство или прековремени рад, рад на дан државног и верског празника, теренски додатак, за рад ноћу.

Минимална зарада износи 121,00 динара нето по радном часу. Нето минимална зарада прерачунава се у бруто минималну зараду. Уколико је бруто минимална зарада виша од најниже основице, доприноси се обрачунавају на бруто минималну зараду, а уколико је бруто минимална зарада мања од најниже основице, доприноси се обрачунавају на најнижу основицу. Износ нето и бруто минималне зараде објављујемо у „Привредном саветнику“, у актуелним подацима.

Детаљно о обрачуну минималне зараде и формуле по којима се врши прерачун нето на бруто минималну зараду дајемо у првом делу часописа.

4. ОБРАЧУН ПЛАТЕ КОЈЕ ПОСЛОДАВАЦ ДОСТАВЉА ЗАПОСЛЕНОМ

Одредбом члана 121. Закона о раду прописана је обавеза послодавца да приликом сваке исплате зараде, односно накнаде зараде, као и у случају да зарада није исплаћена у законом прописаном року, запосленом достави Обрачун зараде на обрасцу чија је садржина прописана Правилником о садржају обрачуна зараде, односно накнаде зараде („Службени гласник РС“, бр. 90/14). Обрачун зараде, односно накнаде зараде, послодавац је дужан да запосленом достави најкасније до краја месеца за претходни месец. Детаљније о овом Обрачуну зараде пишемо у овом броју „Привредног саветника“.

5. ДОНЕТ ЈЕ НОВИ ЗАКОН О СИСТЕМУ ПЛАТА ЗАПОСЛЕНИХ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ

Народна скупштина РС донела је Закон о систему плата запослених у јавном сектору. Закон је објављен у „Службеном гласнику РС”, бр. 18/2016. Закон ступа на снагу 1. јануара 2017. године, односно од 1. јануара 2018. године за полицијске службенике, професионалне припаднике Војске Србије и запослене у органима у чијем су делокругу безбедоносни и обавештајни послови. Новине које су донете Законом о систему плата запослених у јавном сектору су:

- **прелазак на систем јединствене основице,**
- **сврставање радних места у платне групе и платне разреде;**
- **могућност да се посебним законима утврде корективни коефицијенти;**
- **успостављање Општег каталога радних места, односно звања, чинова, положаја и функција у јавном сектору;**
- **другачија дефиниција минулог рада.**

Коментар Закона дали смо у „Привредном саветнику”, бр. 7/16 на 167. страни.

МИШЉЕЊА НАДЛЕЖНИХ ОРГАНА У ВЕЗИ СА ПРИМЕНОМ ПРОПИСА

ПДВ

1. Услови за пореско ослобођење када се добра увозе на основу уговора о донацији, односно хуманитарној помоћи

Према одредби члана 26. тачка 1 а) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04-исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14-др. закон, 142/14 и 83/15 - у даљем тексту: Закон), када се добра увозе на основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ, ПДВ се не плаћа, ако се тај увоз врши у складу са Законом о донацијама и хуманитарној помоћи („Службени лист СРЈ”, бр. 53/01, 61/01 и 36/02 и „Службени гласник РС”, бр. 101/05 - др. закон - у

даљем тексту: Закон о донацијама и хуманитарној помоћи). Примаоци донације и хуманитарне помоћи, према Закону о донацијама и хуманитарној помоћи, могу бити државни органи, јединице локалне самоуправе, јавна предузећа, јавне установе, друге организације и заједнице које не остварују добит, као и домаће и стране хуманитарне организације. Наиме, када наведена лица, са изузетком политичких странака (што је и прописано Законом о донацијама и хуманитарној помоћи), врше увоз добара на основу уговора о донацији, односно као хуманитарну помоћ, на тај увоз, а под условом да се увоз врши за рачун тих лица у смислу да су у Јединственој царинској исправи за стављање робе у слободан промет, издатој у складу са царинским прописима, наведена као власници добара која се увозе, као и под условом да се увоз у свему врши према одредбама Закона о донацијама и хуманитарној помоћи (што утврђује надлежни царински орган), ПДВ се не плаћа. Међутим, када на основу уговора о донацији увоз добара врши представништво страног лица, на увоз тих добара не може се применити пореско ослобођење прописано одредбом члака 26. тачка 1а) Закона.

У складу са наведеним, ако у конкретном случају увоз научно - истражвачке опреме врши представништво страног удружења AQUALEER Србија, ПДВ се обрачунава и плаћа. Међутим, ако увоз предметних добара врши Природно математички факултет Универзитета у Нишу у својству примаоца донације, у том случају, а уз испуњење свих прописаних услова, за тај увоз не постоји обавеза плаћања ПДВ.

* * *

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

Према одредби члана 7. Закона, увоз је сваки унос добара у царинско подручје Републике.

Сагласно одредби члана 26. тачка 1а) Закона, ПДВ се не плаћа на увоз добара која се увозе на основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ у складу са законом којим се уређују донације, односно хуманитарна помоћ.

Одредбом члана 1. став 1. Закона о донацијама и хуманитарној помоћи прописано је, да државни органи, јединице локалне самоуправе, јавна предузећа, јавне установе, друге организације и заједнице које не остварују добит, као и домаће и стране хуманитарне организације могу примити донације и хуманитарну помоћ.

Одредбом члана 2. Закона о донацијама и хуманитарној помоћи прописано је, да донација и хуманитарна помоћ може бити у роби, осим дувана и дуванских прерађевина, алкохолних пића, путничких аутомобила, услугама, новцу, хартијама од вредности, имовинским и другим правима. (Министарство финансија, бр. 413-00-00123/2016-04 од 20.05.2016. године)

2. Примена прописа о ПДВ у случају враћања увезених добара

Обвезник ПДВ који је увезао валвуле за кардиохирургију у циљу њихове продаје кутшдма на територији Републике Србије (нпр. Клиничком центру Србије) и по том основу одбио ПДВ плаћен при увозу тих добара као претходни порез, а који део увезених добара враћа инодобављачу у иностранство, није дужан да по основу враћања добара у иностранство обрачуна ПДВ, нити да (из разлога враћања добара у иностранство) исправи одбитак претходног пореза који је остварио по основу увоза тих добара.

Наиме, на промет добара која обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство, ПДВ се не обрачунава и не плаћа, а обвезник ПДВ који врши предметни промет има право на одбитак претходног пореза по том основу. Наведено пореско ослобођење обвезник ПДВ може да оствари ако поседује извозну декларацију која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србије, односно оверену копије те декларације, о извршеном извозу добара издату у складу са царинским прописима.

Напомињемо, начин остваривања накнаде за добра отпремљена у иностранство у смислу да ли се остварује плаћањем од стране инодобављача или издавањем документа инодобављача које садржи одобрење за умањење будућег плаћања, нема утицај на опредељивање пореског третмана добара која се враћају инодобављачу у иностранство. Када је реч о ПДВ који је обвезник ПДВ платио при увозу добара и по том основу, а уз испуњење осталих Законом прописаних услова, остварио право на одбитак претходног пореза, указујемо да се исправка тог одбитка претходног пореза врши искључиво на основу акта царинског органа.

* * *

Одредбама члана 24. став 1. тачка 2) Закона о ПДВ прописано је пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, за промет добара која обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство.

У складу са одредбом члана 3. став 1. Правилника о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак

претходног пореза („Службени гласник РС", бр. 120/12), пореско ослобођење из члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона о ПДВ, за добра која се шаљу или отпремају у иностранство (у даљем тексту: извоз добара), обвезник може да оствари ако поседује извозну декларацију која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србије (у даљем тексту: извозна декларација), односно оверену копију извозне декларације, о извршеном извозу добара издату у складу са царинским прописима. Према одредби члана 31а став 6. Закона о ПДВ, ако је ПДВ за увоз добара, који је одбијен као претходни порез, повећан, смањен, рефундаран или обвезник ослобођен обавезе плаћања, обвезник је дужан да, на основу царинског документа или одлуке царинског органа, исправи одбитак претходног пореза у складу са том изменом. (Министарство финансија, бр. 011-00-01286/2015-04 од 25.05.2016. године)

3. Физичко лице које има двојно држављанство не сматра се страним држављанином и нема право на рефакцију ПДВ

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС", бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14 и 83/15 - у даљем тексту: Закон), страни држављанин који није обвезник ПДВ и нема пребивалиште у Републици Србији, има право на рефакцију ПДВ за купљена добра у Републици Србији, која отпрема у пртљагу који носи са собом у иностранство, уколико се добра отпремају пре истека три календарска месеца по испоруци тих добара и ако је укупна вредност испоручених добара већа од 150 ЕУР, у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије, укључујући ПДВ.

У складу са наведеним, када добра у Републици Србији купује физичко лице које има двојно држављанство, у конкретном случају држављанство Републике Србије и држављанство Републике Хрватске, то физичко лице не сматра се страним држављанином из члана 56. Закона, што значи да нема право на рефакцију ПДВ.

* * *

Према одредбама члана 3. Закона, предмет опорезивања ПДВ су испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услуга) које

порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

Одредбама члана 24. став 1. тачка 4) Закона прописано је да се ПДВ не плаћа на промет добара која инострани прималац отпрема у пртљагу који носи са собом у иностранство, ако се добра отпремају пре истека три календарска месеца по испоруци тих добара и ако је укупна вредност испоручених добара већа од 150 ЕУР, у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије, укључујући ПДВ.

У складу са одредбом члана 56. Закона, на захтев страног држављанина који није обвезник и нема пребивалиште у Републици извршиће се рефакција ПДВ под условима из члана 24. став 1. тачка 4) овог закона. (Министарство финансија, бр. 430-00-00190/2016-04 од 23.05.2016. године)

4. Производи добијени термичком обрадом житарица не опорезују се као житарице по стопи од 10% (аванс се опорезује по стопи од 10%, а овсене пахуљице по стопи од 20%)

Увоз житарице - овса у зрну, независно од тога да ли је зрно овса неољуштено, ољуштено или на други начин обрађено, опорезује се по посебној стопи ПДВ од 10%. Међутим, увоз овсених пахуљица, које се добијају кувањем, гњечењем и сушењем зрна овса, опорезује се по општој стопи ПДВ од 20%. Такође, увоз овсених пахуљица, код којих процес производње обухвата и фазу парења, опорезује се по општој стопи ПДВ од 20%.

Напомињемо, производи добијени термичком обрадом зрна житарица не сматрају се житарицама из члана 23. став 2. тачка 2а) Закона о ПДВ за које је прописано опорезивање по посебној стопи ПДВ од 10%.

Одредбом члана 23. став 1. истог закона прописано је да општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 20%.

Према одредби става 2. тачка 2а) истог члана Закона о ПДВ, по посебној стопи ПДВ од 10%) опорезује се промет или увоз житарица, сунцокрета, соје, шећерне репе и уљане репице.

Сагласно одредби члана 26 став 1. Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Службени гласник РС", бр. 108/04, 130/04-исправка, 140/04, 65/705, 63/07, 29/11, 95/12, 113/13 и 86/15), житарицама, у смислу члана 23. став 2. тачка 2а) Закона,

сматрају се пшеница и наполица, раж, јечам, овас, кукуруз, пиринач, хељда и просо, у зрну, независно од тога да ли је зрно ових житарица неољуштено, ољуштено или на други начин обрађено. (Министарство финансија, број: Интерно од 24.05.2016. године)

5. Право на претходни порез за набавку возила за ооављање погребних услуга и обрачун ПДВ на промет тих услуга

Обвезник ПДВ који врши промет погребних услуга, у конкретном случају превоз посмртних остатака умрлих, нема право на одбитак претходног пореза по основу набавке специјалног возила за тај превоз, ако се то возило сматра путничким аутомобилом у складу са Правилником о подели моторних и прикључних возила и техничким условима за возила у саобраћају на путевима („Службени гласник РС”, бр. 40/12,102/12, 19/13,41/13,102/14,41/15,78/15,111/15 и 14/16). Наиме, услуге превоза посмртних остатака умрлих сматрају се погребним услугама које су сврстане у комуналну делатност у складу са Законом о комуналним делатностима („Службени гласник РС”, број 88/11).

Одредбама члана 28. Закона о порезу на додату вредност вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04-исправка, 61/05,61/07,93/12,108/13,68/14-др. закон, 142/14 и 83/15 - у даљем тексту: Закон) прописано је да право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

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

Право на одбитак претходног пореза, према одредбама члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом или документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђују да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза. Према одредби члана 29. став 1. тачка 1) Закона, обвезник нема право на одбитак претходног пореза по основу набавке, производње и увоза путничких аутомобила, мотоцикала, јахти, чамаца и ваздухоплова, објеката

за смештај тих добара, резервних делова, горива и потрошног материјала за њихове потребе, изнајмљивања, одржавања, поправки и других услуга, које су повезана са коришћењем ових превозних средстава, као и добара и услуга који су повезани са коришћењем објеката за смештај тих добара. Одредбом става 2. истог члана Закона прописано је да, изузетно до става 1. тачка 1) овог члана, обвезник има право на одбитак претходног пореза ако превозна средства и друга добра користи искључиво за обављање делатности:

- 1) промета и изнајмљивања наведених превозних средстава и других добара;
- 2) превоза лица и добара или обуку возача за управљање наведеним превозним средствима.

У складу са одредбама члана 2. став 3. тачка б) и члана 3. тачка б) Закона о комуналним делатностима, комуналне делатности су управљање гробљима и погребне услуге, а којима се сматрају одржавање гробља и објеката, који се налазе у склопу гробља (мртвачница, капела и крематоријума), сахрањивање иж кремирање, одржавање пасивних гробаља и спомен обележја, као и превоз посмртних остатака умрлог од места смрти до мртвачнице на гробљу или до крематоријума. (Министарство финансија, бр. 011-00-01503/2015-04 од 24.05.2016. године)

6. Објашњење о пореском пуномоћнику страног лица

На основу члана 23. став 2. Закона о државној управи („Службени гласник РС”, бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 99/14),
Министар финансија доноси

ОБЈАШЊЕЊЕ

о пореском пуномоћнику страног лица за сврху примене Закона о порезу на додату вредност и његовом евидентирању за обавезу плаћања ПДВ

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 -исправка, 61/05,61/07,93/12,108/13,68/14-др. закон, 142/14 и 83/15 -удаљем тексту: Закон) прописаноје, да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Према одредби члана 4. став 1. Закона, промет добара, у смислу овог закона, је пренос права располагања на телесним стварима лицу које тим

добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

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

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

Порески дужник, у смислу овог закона, а у складу са чланом 10. став 1. тачка 1) Закона, је обвезник који врши опорезиви промет добара и услуга, осим када обавезу плаћања ПДВ у складу са овим чланом има друго лице. Страно лице које врши промет добара и услуга у Републици дужно је да одреди пореског пуномоћника, осим ако у Републици искључиво врши промет услуга за које се сматра да су пружене електронским путем и промет услуга превоза путника аутобусима за које се као основица за обрачунавање ПДВ утврђује просечна накнада превоза за сваки појединачни превоз, у складу са овим законом (члан 1 Оа ст. 1. и 2. Закона). Страно лице из става 1. овог члана може да одреди само једног пореског пуномоћника (члан 10а став 3. Закона). Порески пуномоћник страног лица може бити физичко лице, укључујући и предузетника, односно правно лице, које има пребивалиште, односно седиште у Републици, које је евидентирани обвезник ПДВ најмање 12 месеци пре подношења захтева за одобравање пореског пуномоћства, које на дан подношења захтева нема доспеле, а неплаћене обавезе за јавне приходе по основу обављања делатности које утврђује Пореска управа и којем је надлежни порески орган, на основу поднетог захтева за одобравање пореског пуномоћства уз који је приложена прописана документација (у даљем тексту: захтев за пореско пуномоћство), решењем одобрио пореско пуномоћство (члан 10а став 4. Закона).

Порески пуномоћник страног лица, у складу са ставом 5. истог члана Закона, не може бити стална пословна јединица тог страног лица.

Правилником о начину и поступку одобравања пореског пуномоћства за порез на додату вредност („Службени гласник РС", број 84/15 - у даљем тексту: Правилник) ближе су уређени начин и поступак одобравања пореског пуномоћства из члана 1 Оа Закона.

Према члану 10. став 1. тачка 3) Закона, порески дужник је прималац добара и услуга, ако страно лице није одредило пореског пуномоћника. Изузетно од става 1. тачка 3) овог члана, када страно лице врши промет добара и услуга у Републици лицу које није обвезник ПДВ, осим лицу из

члана 9. став 1. овог закона, а накнаду за тај промет добара и услуга у име и за рачун страног лица наплаћује обвезник ПДВ, порески дужник за тај промет је обвезник ПДВ који наплаћује накнаду (члан 10. став 3. Закона). Сходно наведеном, а како је циљ увођења института пореског пуномоћника за сврху примене ПДВ, пре свега, омогућавање евидентирања за обавезу плаћања ПДВ страних лица, да конкретно лице (обвезник ПДВ) може да стекне статус пореског пуномоћника из члана 10а Закона искључиво на основу решења Пореске управе (а не само на основу овлашћења које му је дало страно лице), што значи да не може ни да постане обвезник ПДВ ако сви услови за његово еви-дентирање за обавезу плаћања ПДВ нису испуњени, да све обавезе и сва права прописана Законом у име и за рачун страног лица има порески пуномоћник, као и да је за промет који страно лице врши у Републици порески дужник прималац добара или услуга ако страно лице није одредило пореског пуномоћника у смислу да ниједном обвезнику ПДВ није дало пуномоћје којим га овлашћује за обављање свих послова из Закона, да је дало пуномоћје али да пуномоћник није поднео захтев за одобравање пореског пуномоћства Пореској управи - Централи или је поступак за одобравање пореског пуномоћства у току, односно да је поступак за одлучивање по захтеву за одобравање пореског пуномоћства окончан доношењем решења којим се захтев одбија, страно лице има могућност (не и обавезу) да се, уз испуњење свих прописанш. услова, евидентира за обавезу плаћања ПДВ. Поред тога указујемо, да страно лице које врши промет добара или услуга у Републици не сноси санкције за издавање пуномоћја којим се конкретно лице овлашћује за обављање свих послова из Закона, а самим тим ни за евидентирање за обавезу плаћања ПДВ, при чему је, у случају неевидентирања страног лица за обавезу плаћања ПДВ, Законом уређено да друго лице има својство пореског дужника.

У вези са наведеним, када страно лице врши промет добара и услуга у Републици обвезнику ПДВ или другом лицу, а у циљу утврђивања пореског дужника за тај промет, препоручујемо да прималац добара или услуга, увидом у регистар пореских пуномоћника, који је објављен на сајту Пореске управе (www.purs.gov.rs), провери да ли је страно лице обвезник ПДВ и у том смислу одреди које лице је порески дужник за конкретни промет. Међутим, како је могућа ситуација да је на дан настанка пореске обавезе за промет страног лица у току поступак за одлучивање по захтеву за одобравање пореског пуномоћства пуномоћнику тог страног лица, односно поступак за евидентирање за обавезу плаћања ПДВ тог страног лица, и да надлежни порески орган одобри пореско пуномоћство пуномоћнику страног лица и евидентирање за обавезу плаћања ПДВ

страног лица почев од дана ранијег од дана настанка пореске обавезе за промет страног лица, потребно је да прималац добара или услуга накнадним увидом у регистар пореских пуномоћника провери које лице је порески дужник за конкретни промет. Ако је прималац добара или услуга на дан настанка пореске обавезе за промет страног лица обрачунао ПДВ као порески дужник, после чега се утврди да је по том основу порески дужник обвезник ПДВ - страно лице, у том случају прималац добара или услуга подноси измењену пореску пријаву за порески период у којем је обрачунао ПДВ, при чему се ова измењена пореска пријава не урачунава у број измењених пореских пријава прописан законом којим се уређују порески поступак и пореска администрација.

Напомињемо, порески пуномоћник страног лица - обвезника ПДВ солидарно одговара за све обавезе страног лица као обвезника ПДВ од дана доношења решења надлежног пореског органа којим је одобрено пореско пуномоћство ако је дан доношења решења истовремено и дан који је у диспозитиву решења наведен као дан од којег је пореско пуномоћство одобрено. Уколико се дан доношења решења разликује од дана наведеног у диспозитиву решења, порески пуномоћник страног лица - обвезника ПДВ солидарно одговара за све обавезе страног лица почев од дана који је наведен у диспозитиву решења надлежног пореског органа као дан од којег је пореско пуномоћство одобрено. (Министарство финансија, бр. 011-00-1180/2015-04 од 23.05.2016. године)

7. Дан од којег порески пуномоћник страног лица солидарно одговара за све обавезе страног лица

Поводом вашег захтева који сте упутили Министарству финансија, ово министарство доставило вам је мишљење број: 011-00-286/2016-04. С тим у вези, а у циљу потпунијег одговора на питање које се односи на дан од којег порески пуномоћник страног лица солидарно одговара за све обавезе страног лица, обавештавамо вас следеће:

Порески пуномоћник страног лица - обвезника ПДВ солидарно одговара за све обавезе страног лица као обвезника ПДВ од дана доношења решења надлежног пореског органа којим је одобрено пореско пуномоћство ако је дан доношења решења истовремено и дан који је у диспозитиву решења наведен као дан од којег је пореско пуномоћство одобрено. Уколико се дан доношења решења разликује од дана наведеног у диспозитиву решења, порески пуномоћник страног лица - обвезника ПДВ солидарно одговара за све обавезе страног лица почев од дана који је наведен у диспозитиву решења надлежног пореског органа као дан од којег је пореско

пуномоћство одобрено. (Министарство финансија, бр. 011-00-286-1/2016-04 од 23.05.2016. године)

8. Основица за обрачун ПДВ у случају размене добара и услуга код промета економски дељивих целина у оквиру новоизграђеног објекта

Када обвезник ПДВ врши први пренос права располагања на економски дељивим целинама у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта лицу које није обвезник ПДВ, при чему накнаду за промет тих добара не остварује у новцу већ у добрима или услугама, основицу за обрачунавање ПДВ за први пренос права располагања на економски дељивим целинама у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта чини тржишна вредност добара или услуга добијених на име накнаде за први пренос права располагања на економски дељивим целинама у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, на дан испоруке тих добара или услуга, у коју није укључен ПДВ (тзв. нето вредност).

* * *

Одредбом члана 17. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14 и 83/15 - у даљем тексту: Закон) прописано је да је пореска основица (у даљем тексту: основица) код промета добара и услуга износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања (у даљем тексту: субвенције), у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

Ако се накнада или део накнаде не остварују у новцу, већ у облику промета добара и услуга, основицом се сматра тржишна вредност тих добара и услуга на дан њихове испоруке у коју није укључен ПДВ (члан 17. став 5. Закона). (Министарство финансија, бр. 011-00-00457/2016-04 од 18.05.2016. године)

9. Примена прописа о ПДВ код животнот и неживотног осигурања

Када акционарско друштво за осигурање које обавља послове животних осигурања врши одређене активности за сопствене потребе и за потребе акционарског друштва за осигурање које обавља послове неживотних осигурања, у складу са законом којим се уређује осигурање, из аспекта Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04-исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14 и 83/15 - у

даљем тексту: Закон), сматра се да акционарско друштво за осигурање које обавља послове животних осигурања врши промет услуга акционарском друштву за осигурање које обавља послове неживотних осигурања. Такође, када акционарско друштво за осигурање које обавља послове неживотних осигурања врши одређене активности за сопствене потребе и за потребе акционарског друштва за осигурање које обавља послове животних осигурања, у складу са законом којим се утврђује осигурање, са аспекта Закона сматра се да акционарско друштво за осигурање које обавља послове неживотних осигурања врши промет услуга акционарском друштву за осигурање које обавља послове животних осигурања. Промет услуга, који врши обвезник ПДВ, опорезује се ПДВ у складу са Законом.

* * *

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

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

У складу са одредбом члана 5. став 4. тачка 2) Закона, са прометом услуга уз накнаду изједначава се пружање услуга које порески обвезник изврши без накнаде за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица, односно друто пружање услуга без накнаде у непословне сврхе пореског обвезника.

Према одредби члана 17. став 1. Закона, пореска основица код промета добара и услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања, у коју није укључен ПДВ, осим ако овим законом није другачије прописано.

Одредбом става 5. истог члана Закона прописано је да ако се накнада или део накнаде не остварују у новцу, већ у облику промета добара и услуга, основицом се сматра тржишна вредност тих добара и услуга на дан њихове испоруке у коју није укључен ПДВ.

Сагласно одредбама члана 18. ст. 2. и 3. Закона, основицом код промета услуга без накнаде сматра се цена коштања тих или сличних услуга, у моменту промета, при чему се ПДВ не урачунава у основицу.

Према одредби члана 5. став 1. тачка 2) Правилника о утврђивању шта се сматра узимањем и употребом добара, другим прометом добара и

пружањем услуга, без накнаде, о утврђивању уобичајених количина пословних узорака, рекламним материјалом и другим поклонима мање вредности („Службени гласник РС", број 118/12 - у даљем тексту: Правилник), пружањем услуга, у смислу члана 5. став 4. тачка 2) Закона, сматра се пружање услуга без накнаде које порески обвезник изврши у непословне сврхе.

Пружањем услуга из става 1. тачка 2) овог члана сматра се пружање услуга које се не врши у циљу повећања прихода, односно смањења расхода пореског обвезника (став 2. истог члака Правилника). (Министарство финансија, бр. 011-00-332/2016-04 од 17.05.2016. године)

10. Продаја дела имовине (целокупне опреме за вршење делатности и канцеларијског материјала) може да се врши без ЦДБ ако су испуњени услови из члана 6. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС", бр. 84/04, 86/04 -исправка, 61/05,61/07,93/12,108/13,68/14-др. закон, 142/14 и 83/15 - у даљем тексту: Закон), када обвезник ПДВ врши пренос дела имовине уз накнаду (продајом), сматра се да промет добара и услуга није извршен ако предметни део имовине представља пословну целину чијим преносом се стицаоцу омогућава самостално обављање делатности, а преносиоцу је, у моменту преноса, онемогућено да обавља ту делатност, уз испуњење осталих прописаних услова: да је стицалац предметног дела имовине обвезник ПДВ, односно да тим преносом постаје обвезник ПДВ и да стицалац имовине наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац. Наиме, ако је у конкретном случају реч о преносу дела имовине стицаоцу који је обвезник ПДВ, односно који тим преносом постаје обвезник ПДВ, ако стицалац наставља да обавља исту делатност коју је обављао преносилац имовине и ако тај део имовине (целокупна опрема за вршење делатности и канцеларијски намештај) представља пословну целину чијим је преносом онемогућено преносиоцу да, у моменту преноса, обавља конкретну делатност, на пренос тог дела имовине ПДВ се не обрачунава и не плаћа.

Напомињемо, обвезник ПДВ који врши пренос имовине или дела имовине у складу са чланом 6. став 1. тачка 1) Закона, дужан је да стицаоцу достави све податке који се односе на добра и услуге који чине имовину или део имовине чији је пренос извршен. По основу преноса имовине, односно дела имовине обвезник ПДВ издаје рачун са спецификацијом добара и услуга

који чине ту имовину, односно део имовине. (Министарство финансија, бр. 413-00-00131/2016-04 од 23.05.2016. године)

11. Обвезник није дужан да врши исправку одбитка претходног пореза за опрему чији пренос врши без ПДВ по члану 6. став 1. тачка 1) Закона о ПДВ, у року краћем од пет година од момента прве употребе

Када обвезник ПДВ, који је остварио право на одбитак претходног пореза за опрему за вршење делатности из члана 32. Закона (добро појединачне вредности у моменту набавке најмање 500.000 динара, без ПДВ, које има карактер опреме и чији је век употребе дужи од једне године), престане да испуњава услове за одбитак претходног пореза у року краћем од пет година од момента прве употребе те опреме, дужан је да изврши исправку одбитка претходног пореза у складу са одредбама Правилника о утврђивању опреме и објеката за вршење делатности и улагања у објекте, начину спровођења исправке одбитка претходног пореза и начину утврђивања дела претходног пореза за који накнадно може да се оствари право на одбитак, за опрему и објекте за вршење делатности и улагања у објекте („Службени гласник РС”, бр. 120/12 - у даљем тексту: Правилник). Међутим, обвезник ПДВ који је набавио опрему за вршење делатности и по том основу остварио право на одбитак претходног пореза у складу са Законом, а након тога, пре истека рока од пет година, изврши пренос дела имовине из члана 6. став 1. тачка 1)

Закона, при чему тај део имовине, између осталог, чини и опрема за вршење делатности, у том случају нема обавезу да изврши исправку одбитка претходног пореза за опрему за вршење делатности. * * *

Према одредби члана 32. став 1. Закона, обвезник који је остварио право на одбитак претходног пореза по основу набавке опреме и објеката за вршење делатности, као и улагања у сопствене или туђе објекте, осим улагања која се односе на редовно одржавање објеката (у даљем тексту: улагања у објекте), дужан је да изврши исправку одбитка претходног пореза ако престане да испуњава услове за остваривање овог права, и то у року краћем од пет година од момента прве употребе за опрему, десет година од момента прве употребе за објекте, односно десет година од момента завршетка улагања у објекте.

Одредбом члана 32. став 3. Закона прописано је, да обвезник нема обавезу да изврши исправку одбитка претходног пореза у случају:

- 1) промета опреме и објеката за вршење делатности са правом на одбитак претходног пореза;
- 2) улагања у објекте за вршење делатности за која наплаћује накнаду;

3) преноса имовине или дела имовине из члана 6. став 1. тачка 1) овог закона.

Одредбом члана 2. Правилника прописано је, да се опремом за вршење делатности, у смислу Закона, сматра добро појединачне вредности најмање 500.000 динара, без ПДВ, које има карактер опреме, чији је век употребе дужи од једне године, а који се користи или ће се користити за вршење делатности. (Министарство финансија, бр. 413-00-00131/2016-04 од 23.05.2016. године)

12. Услови под којима се ПДВ не плаћа приликом увоза добара на основу уговора одонацији

Према одредби члана 26. тачка 1а) Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04-исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14-др. закон, 142/14 и 83/15 - у даљем тексту: Закон), када се добра увозе на основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ, ПДВ се не плаћа, ако се тај увоз врши у складу са Законом о донацијама и хуманитарној помоћи („Службени лист СРЈ”, бр. 53/01, 61/01 и 36/02 и „Службени гласник РС”, број 101/05 - др. закон - у даљем тексту: Закон о донацијама и хуманитарној помоћи). Примаоци донације и хуманитарне помоћи, према Закону о донацијама и хуманитарној помоћи, могу бити државни органи, јединице локалне самоуправе, јавна предузећа, јавне установе, друге организације и заједнице које не остварују добит, као и домаће и стране хуманитарне организације. Наиме, када наведена лица, са изузетком политичких странака (што је и прописано Законом о донацијама и хуманитарној помоћи), врше увоз добара на основу уговора о донацији, односно као хуманитарну помоћ, на тај увоз, а под условом да се увоз врши за рачун тих лица у смислу да су у Јединственој царинској исправи за стављање робе у слободан промет, издатој у складу са царинским прописима, наведена као власници добара која се увозе, као и под условом да се увоз у свему врши према одредбама Закона о донацијама и хуманитарној помоћи (што утврђује надлежни царински орган), ПДВ се не плаћа. С тим у вези, ако увоз предметног добра врши Историјски архив Београда у својству примаоца донације, у том случају, а под условом да је Историјски архив Београда наведен у Јединственој царинској исправи за стављање робе у слободан промет као власник добра које се увози и уз испуњење осталих прописаних услова, за тај увоз не постоји обавеза плаћања ПДВ. (Министарство финансија, бр. 413-00-00124/2016-04 од 20.05.2016. године)

13. Рачуном на основу којег обвезник ПДВ може остварити право на претходни порез сматра се и електронски документ издат у складу са прописима

У складу са законским одредбама, обвезник ПДВ има право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету добара и услуга, односно ПДВ плаћен приликом увоза добра, одбије као претходни порез, уз испуњење прописаних услова - да поседује прописану документацију (рачун или други документ који служи као рачун издат у складу са прописима којима се уређује опорезивање потрошње ПДВ, односно документ о извршеном увозу добара у којем је исказан претходни порез и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза), као и да предметна добра и услуге користи или да ће их користити за обављање делатности у оквиру које врши промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза (за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прогласано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству, ако би затај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији). С тим у вези, рачуном на основу којег обвезник ПДВ може остварити право на одбитак претходног пореза из члана 28. став 2. тачка 1) Закона о ПДВ („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14 и 83/15), сматра се и електронски документ сачињен у складу са законом који уређује електронски документ, ако садржи податке прописане Законом о ПДВ и Правилником о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Службени гласник РС”, бр. 123/12 и 86/15). Поред тога напомињемо, обвезник ПДВ дужан је да води и чува евиденцију која обезбеђује вршење контроле у складу са чл. 46. и 47. Закона о ПДВ. (Министарство финансија, бр. 430-00-149/2016-04 од 19.05.2016. године)

14. Лимарски падовм на објекту сматрају се грађевинским радовима

Почев од 15. октобра 2015. године, за промет добара и услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14 и 83/15 - у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има прималац предметног добра, односно услуге, као порески дужник, у случају промета између:

- два обвезника ПДВ;

- обвезника ПДВ који врши предметни промет и лица из члана 9. став 1. Закона (независно од тога да ли је лице из члана 9. став 1. Закона обвезник ПДВ или није обвезник ПДВ).

Добра и услуге из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона утврђена су Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Службени гласник РС", број 86/15 - у даљем тексту: Правилник).

Лицима из члана 9. став 1. Закона сматрају се Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом, односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе. Према томе, у случају када обвезник ПДВ врши промет добара и услуга из области грађевинарства из члана 10. став 2. тачка 3) Закона лицу из члана 9. став 1. Закона, у конкретном случају Народној скупштини Републике Србије, порески дужник за тај промет јесте Народна скупштина Републике Србије. С тим у вези, а у конкретном случају, лимарски радови сматрају се активностима из групе 43.99 - Остали непоменути специфични грађевински радови која је наведена у члану 2. став 1. тачка 19) Правилника. (Министарство финансија, бр. 413-01-127/2016-04 од 19.05.2016. године)

15. Услуге које се сматрају услугама које се пружају у складу са законом КОЈИМ се уређује ветеринарство подлежу обавези обрачуна ПДВ

За промет услуга које пружају лекари, стоматолози или друга лица у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза. Међутим, када је реч о услугама здравствене заштите животиња које се врше у складу са законом који уређује ветеринарство, а којима се, у складу са тим законом, између осталог, сматра и сузбијање зооноза, тј. болести која се може преносити директно или индиректно са животиња на људе и са људи на животиње, на промет тих услуга ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС", бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14 и 83/15 - у даљем тексту: Закон). Наиме, мишљења смо да је, у конкретном случају, реч о услугама које се превасходно сматрају услугама које се пружају у складу са законом којим се уређује ветеринарство, а за које

Законом није прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза.

* * *

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

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

Према одредби члана 23. став 1. Закона, општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 20%.

Одредбом члана 25. став 2. тачка 8) Закона прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за промет услуга које пружају лекари, стоматолози, или друга лица у складу са прописима који регулишу здравствену заштиту. (Мишстарство фи-нансија, бр. 413-00-129/2016-04 од 16.05.2016. године)

16. Промет апартмана изграђених у оквиру стамоеног објекта опорезује се по стопи од 10%, а промет апартмана изграђених у оквиру објекта који се не сматра стамбеним опорезује се по стопи од 20%

У складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 -др. закон, 142/14 и 83/15 - у даљем тексту: Закон), промет објеката и економски дељивих целина у оквиру објеката ослобођен је ПДВ без права на одбитак претходног пореза, осим ако се ради о првом преносу права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту или економски дељивој целини у оквиру тог објекта, односно о промету објекта за који се ПДВ обрачунава из разлога што је, уз испуњење прописаних услова, уговором на основу којег се врши пренос права располагања на том објекту предвиђено да се на тај промет обрачунава ПДВ. На први пренос права располагања на економски дељивој целини у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта који се сматра стамбеним објектом, независно од тога да ли је та економски дељива целина названа станом или апартманом, који врши обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава по посебној стопи ПДВ од 10%.

Међутим, на први пренос права располагања на економски дељивој целини названој апартманом, у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта који се не сматра стамбеним објектом, ПДВ се обрачунава и плаћа по општој стопи ПДВ од 20%.

Напомињемо, стамбеним објектима сматрају се објекти - зграде које су у потпуности намењене становању, као и зграде које су делом намењене становању а делом у друге сврхе, у делу који је намењен становању.

* * *

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

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

Сагласно одредби члана 4. став 3. тачка 7) Закона, прометом добара у смислу овог закона, сматра се и пренос права располагања на грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката.

Према одредби члана 25. став 2. тачка 3) Закона, ПДВ се не плаћа на промет објеката, осим првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката и првог преноса власничког удела на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивих целина у оквиру тих објеката, као и промета објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара, закљученим између обвезника ПДВ, предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ, под условом да стицалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

Према одредби члана 2. став 1. Правилника о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС", бр. 120/12 и 86/15 - у даљем тексту: Правилник), објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

- 1) стамбени објекти (зграде које су у потпуности намењене становању, као и зграде које су делом намењене становању, а делом у друге сврхе, у делу који је намењен становању);
- 2) друге врсте објеката (пословне зграде, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација. - кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, индустријски,

пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и др.).

Сагласно одредби става 2. истог члана Правилника, економски дељивим целина у оквиру објеката сматрају се делови објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простор, гараже, гаражна места и др.).

Одредбама члана 3. став 1. Правилника прописано је, да се новоизграђеним грађевинским објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају објекти из члана 2. став 1. овог правилника чија је изградња, односно доградња започета:

1) до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, у делу које је изграђен, односно дограђен од 1. јануара 2005. године;

2) од 1. јануара 2005. године. Сагласно одредби члана 3. став 2. Правилника, економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката сматрају се делови тих објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простор, гараже, гаражна места и др.). (Министарство финансија, бр. 011-00-00509/2016-04 од 25.05.2016. године)

17. Место промета услуга уступања играча на неодређено и на одређено време

На основу члана 23. став 2. Закона о државној управи („Службени гласник РС”, бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 99/14), Министар финансија доноси

ОБЈАШЊЕЊЕ

о месту промета услуге уступања играча на неодређено, односно одређено време, из аспекта Закона о порезу на додату вредност

1. Место промета услуге уступања играча на **неодређено време** јесте место у којем пружалац услуге обавља своју делатност, а ако се промет услуге врши преко пословне јединице, местом промета услуга сматра се место пословне јединице. С тим у вези:

- када обвезник ПДВ - домаћи спортски клуб изврши уступање играча спортском клубу у иностранству, на неодређено време, обвезник ПДВ - домаћи спортски клуб дужан је да обрачуна ПДВ по општој стопи ПДВ од 20%, на основуцу коју чини укупан износ накнаде коју обвезник ПДВ - домаћи спортски клуб прима или треба да прими по том основу, без ПДВ, као и да обрачунати ПДВ плати;

- када страни спортски клуб изврши уступање играча домаћем спортском клубу, на неодређено време, домаћл спортски клуб није порески дужник по том основу, тј. нема обавезу да за промет услуге страног спортског клуба обрачуна и љлати ПДВ.

2. Место промета услуге уступања играча на **одређено време** јесте место у којем прималац услуге обавља делатност или има пословну јединицу за коју се пружа услуга, односно место у којем прималац услуге има седиште. С тим у вези:

- када обвезник ПДВ - домаћи спортски клуб изврши уступање играча спортском клубу у иностранству, на одређено време, обвезник ПДВ - домаћи спортски клуб није дужан да обрачуна и плати ПДВ потомоснову;

- када страни спортски клуб изврши уступање итрача домаћем спортском клубу, на одређено време, ПДВ се обрачунава и плаћа. Наиме, ако је страни спортски клуб обвезник ПДВ у Републици Србији, у том случају за промет наведене услуге порески пуномоћник за ПДВ страног спортског клуба дужан је да, у име и за рачун страног спортског клуба - обвезника ПДВ, обрачуна и плати обрачунати ПДВ. Међутим, ако страни спортски клуб није обвезник ПДВ у Републици Србији, за промет предметне услуге обавезу да обрачуна и плати обрачунати ПДВ има домаћи спортски клуб (прималац услуге), као порески дужник.

* * *

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС", бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14-др. закон, 142/14 и 83/15 - у даљем тексту: Закон) прописано је, да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

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

Сагласно члану 10. став 1. тачка 3) Закона, порески дужник је прималац добара и услуга ако страно лице није одредило пореског пуномоћника. Према одредбама члана 12. ст. 1. и 2. Закона, место промета услуга је место у којем пружалац услуге обавља своју делатност, а ако се промет услуга

врши преко пословне јединице, местом промета услуга сматра се место пословне јединице.

Изузетно од ст. 1. и 2. овог члана, местом промета услуга сматра се место у којем прималац услуге обавља делатност или има пословну јединицу за коју се пружа услуга, односно место у којем прималац услуге има седиште или пребивалиште, ако се ради о услугама стављања на располагање особља (члан 12. став 3. тачка 4) подтач. (9) Закона).

Према одредби члана 17. став 1. Закона, пореска основица (у даљем тексту: основица) код промета добара и услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције и друга примања (у даљем тексту: субвенције), у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није друкчије прописано.

Одредбом члана 23. став 1. Закона прописано је, да општа стопа ПДВ за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи од 20%.

3. Овим објашњењем поништава се Објашњење Министарства финансија и привреде број: 430-01-369/2013-01 од 10. јула 2013. године. (Министарство финансија, бр. 011-00-01325/2015-04 од 31.03.2016. године)

18. Право на претходни порез приликом увоза добара

Размотрили смо ваш захтев за мишљење у вези са применом одређених одредаба Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14 и 83/15). С тим у вези, достављамо вам следеће мишљење:

Обвезник ПДВ има право да ПДВ који је плаћен приликом увоза добара одбије као претходни порез, уз испуњење прописаних услова - да поседује документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза, као и да набављена добра користи или да ће их користити за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза (промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или промет који је извршен у иностранству ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици). С тим у вези, обвезник ПДВ који је у јединственој царинској исправи за стављање робе у слободан промет наведен као власник робе (добара), односно као лице које има слична права располагања робом (добрима) која се увози, има право да, уз испуњење осталих услова, ПДВ плаћен при увозу добара одбије као претходни порез,

независно од тога што је, према наводима из вашег захтева, ПДВ за увоз добара платио шпедитер и што шпедитер потражује плаћени износ ПДВ од инодобављача, а не од обвезника ПДВ који је у јединственој царинској исправи наведен као власник робе (добара), односно као лице које има слична права располагања робом (добрима) која се увози.

У пореској пријави - Обрасцу ПП ПДВ, у делу IV, под редним бројем 6, исказују се подаци о вредности увезених добара која је исказана у царинском документу (без ПДВ) и ПДВ који је плаћен приликом увоза, а који обвезник ПДВ може да одбије као претходни порез, тако што се:

- у поље 006 уноси вредност увезених добара која је исказана у царинском документу (без ПДВ);
- у поље 106 уноси износ ПДВ који је обрачунат од стране надлежног царинског органа и плаћен приликом увоза, а који се може одбити као претходни порез.

Напомињемо, ако је у једном пореском периоду извршен увоз добара, а у другом стечено право на одбитак претходног пореза по том основу (плаћен ПДВ), податак о вредности увезених добара која је исказана у царинском документу (без ПДВ) исказује се у пореској пријави која се подноси за порески период у којем је извршен увоз добара (поље 006), док се податак о износу ПДВ који се може одбити као претходни порез исказује у пореској пријави која се подноси за порески период у којем је ПДВ плаћен (поље 106). (Министарство финансија, бр. 430-00-111/2016-04 од 19.05.2016. године)

19. Постављање привремених електричних инсталација за потребе фестивала сматра се прометом услуге на коју извршилац обрачунава ПДВ по стопи од 20%

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши друтом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84704, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14

- др. закон, 142/14 и 83/15 - у даљем тексту: Закон), обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ - прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност („Службени гласник РС”, број 86/15

- у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

Сагласно наведеном, када обвезник ПДВ врши промет добара и услуга из области грађевинарства другом обвезнику ПДВ, а који се односи на постављање електричних инсталација у свим врстама зграда и осталих грађевина, порески дужник за тај промет јесте прималац добара, односно услуга, с обзиром на то да је реч о активностима из групе 4321 -

Постављање електричних инсталација Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 11) Правилника. Међутим, када је реч о постављању привремених електричних инсталација за потребе фестивала (у конкретном случају за „ЕХ1Т“ фестивал у Новом Саду), порески дужник за тај промет јесте обвезник ПДВ који тај промет врши. (Министарство финансија, бр. 430-00-208/2016-04 од 1.06.2016. године)

20. Поправка водоводне опреме - водомера и пумпи за воду (осим ситних поправки - замена споредних делова) сматра се услугом из области грађевинарства

За промет добара и услуга из области грађевинарства који обвезник ПДВ врши другом обвезнику ПДВ, односно лицу из члана 9. став 1. Закона о порезу на додаћу вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14

- др. закон, 142/14 и 83/15 - у даљем тексту: Закон) обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ има обвезник ПДВ - прималац добара и услуга као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона. Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додатну вредност („Службени гласник РС“, број 86/15

- у даљем тексту: Правилник) ближе се уређује шта се, у смислу члана 10. став 2. тачка 3) Закона, сматра добрима и услугама из области грађевинарства.

У вези са наведеним, када обвезник ПДВ врши промет добара/услуга из области грађевинарства другом обвезнику ПДВ, а који се односи на поправку водоводне опреме - водомера и пумпи за воду, под условом да није реч о ситаим поправкама, порески дужник за тај промет јесте прималац услуга, с обзиром на то да је реч о активности из групе 43.22 - Постављање водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система Класификације делатности, која је наведена у члану 2. став 1. тачка 12) Правилника. Међутим, када је реч о активностима које се односе на

ситне поправке (нпр. замена споредних делова), порески дужник јесте обвезник ПДВ који врши промет. (Минкстарство фи-нансија, бр.Ш-00-00075/2016-04 од 1.06.2016. године)

21. Обавеза исправке одбитка претходног пореза код примаоца добара и могућност исправке ПДВ обавезе код испоручиоца добара у случају смањења основице за опорезиви промет добара и услуга

Када дође до смањења пореске основице за опорезиви промет добара или услуга који је обвезник ПДВ (уједно и порески дужник за предметки промет) извршио другом обвезнику ПДВ, који по основу набавке тих добара или услуга има право на одбитак претходног пореза, обвезник ПДВ може да смањи износ обрачунатог ПДВ ако обвезник ПДВ коме је извршен промет добара или услуга исправи одбитак претходног пореза и о томе писмено обавести испоручиоца добара или услуга. С тим у вези, ако обвезник ПДВ - испоручилац добара или услуга поседује документ којим га је обвезник ПДВ - прималац добара или услуга писмено обавестио да је извршио исправку одбитка претходног пореза, са аспекта обвезника ПДВ - испоручиоца добара или услуга претпоставља се да је обвезник ПДВ - прималац добара или услуга поступио у складу са Законом о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14-др. закон, 142/14 и 83/15 - у даљем тексту: Закон), тј. фактички и извршио исправку одбитка претходног пореза, што значи да обвезник ПДВ - испоручилац добара или услуга може да смањи износ обрачунатог ПДВ. Наиме, ако се основица за опорезиви промет добара или услуга смањи, обвезник ПДВ - прималац добара или услуга дужан је да, у складу са том изменом, исправи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио.

* * *

Према одредби члана 21. став 1. Закона, ако се измени основица за промет добара и услуга који је опорезив ПДВ, обвезник који је испоручио добра или услуге дужан је да износ ПДВ, који дутује по том основу, исправи у складу са изменом.

Ако се основица накнадно измени - смањи, обвезник који је извршио промет добара и услуга може да измени износ ПДВ само ако обвезник коме је извршен промет добара и услуга исправи одбитак претходног ПДВ и ако о томе писмено обавести испоручиоца добара и услуга (члан 21. став 3. Закона).

Сагласно одредби члана 21. став 7. Закона, измена основице из ст. 1-5. овог члана врши се у пореском периоду у којем је наступила измена.

Према одредби члана 4. став 1. Правилника о начину измене пореске основице за обрачунавање пореза на додату вредност („Службени гласник РС”, број 86/15 - у даљем тексту: Правилник), ако се основица за опорезиви промет добара или услуга накнадно смањи, обвезник ПДВ који је извршио промет добара или услуга, а који је порески дужник за тај промет у складу са Законом, може да смањи износ обрачунатог ПДВ ако обвезник ПДВ коме је извршен промет добара или услуга исправи одбитак претходног пореза и о томе писмено обавести испоручиоца добара или услуга.

Одредбама члана 31. став 1. Закона прогласено је да ако се основица за опорезиви промет добара и услуга:

- 1) смањи, обвезник коме је извршен промет добара и услуга дужан је да, у складу са том изменом, исправи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио;
- 2) повећа, обвезник коме је извршен промет добара и услуга може да, у складу са том изменом, исправи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио.

Исправка одбитка претходног пореза врши се у пореском периоду у којем је измењена основица (члан 31. став 4. Закона). Сагласно одредби члана 2. Правилника о начину исправке одбитка претходног пореза код измене основице за ПДВ („Службени гласник РС”, број 86/15), ако се основица за опорезиви промет добара и услуга накнадно смањи, обвезник ПДВ којем је извршен промет добара и услуга, дужан је да смањи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио. (Министарство финансија, бр. 011-00-00528/2016-04 од 1.06.2016. године)

22. Пореске обавезе у случају раскида уговора о купопродаји стана између обвезника ПДВ и наследника купца

1. На први пренос права располагања на економски дељивој целини у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, који је, на основу уговора о купопродаји, извршио обвезник ПДВ физичком лицу које није обвезник ПДВ, ПДВ се обрачунава и плаћа у складу са Законом о ПДВ („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14 и 83/15). Ако је предметни уговор у претежном делу извршен (у конкретном случају стан је предат купцу, а купац је извршио делимично плаћање уговорене цене стана), па дође до раскида уговора закључењем уговора о раскиду уговора о купопродаји стана између обвезника ПДВ и наследника купца, са пореског аспекта сматра се да је извршен други промет. Наиме, у овом случају реч је о преносу права својине са физичког лица које није обвезник ПДВ - наследника купца на

обвезника ПДВ за који постоји обавеза плаћања пореза на пренос апсолутних права у складу са законом којим се уређују порези на имовину.

2. Ако обвезник ПДВ изврши промет стана стеченог (на основу уговора о раскиду уговора о купопродаји стана) од физичког лица које није обвезник ПДВ - наследника купца, за тај промет Законом о ПДВ је прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, осим ако су истовремено испуњени следећи услови:

- да се промет врши између обвезника ПДВ;
- да је уговором на основу којег се врши прекос права располагања предвиђено да се предметни промет опорезује ПДВ;
- да обвезник ПДВ - купац стана има право да обрачунати ПДВ одбије као претходни порез у потпуности (ако ће предметно добро користити за промет са правом на одбитак претходног пореза, тј. за промет који је опорезив ПДВ, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза или за промет који се сматра извршеним у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици Србији).

Према томе, промет стана, који се не сматра првим преносом права располагања на стану који се налази у новоизграђеном грађевинском објекту, опорезује се ПДВ ако се промет врши између обвезника ПДВ, ако стицалац - обвезник ПДВ по основу набавке - куповине тог стана има право на одбитак претходног пореза у потпуности и ако је уговором на основу којег се врши пренос права располагања на стану предвиђено да се предметни промет опорезује ПДВ. У том случају обавезу обрачунавања ПДВ за промет стана има обвезник ПДВ - стицалац стана, као порески дужник. У супротном, пренос права својине на стану опорезује се у складу са законом којим се уређују порези на имовину.

* * *

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

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

Сагласно одредби члана 4. став 3. тачка 7) Закона о ПДВ, прометом добара у смислу овог закона, сматра се и пренос права располагања на грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката.

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

Одредбом члана 10. став 2. тачка 2) Закона о ПДВ прописано је да је, изузетно од става 1. тачка 1) овог члана, порески дужник прималац добара, обвезник ПДВ, за промет грађевинских објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, извршен од стране другог обвезника ПДВ, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ у складу са овим законом.

Одредбом члана 25. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ прописано је пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза, тј. да се ПДВ не плаћа на промет објеката, осим првог преноса права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката и првог преноса власничког удела на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и промета објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара, закљученим између обвезника ПДВ, предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ, под условом да стицалац обрачунати ПДВ може у потпуности одбити као претходни порез.

Према одредби члана 2. став 1. Правилника о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 120/12 и 86/15 - у даљем тексту: Правилник), објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају се грађевине спојене са тлом, које представљају физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину, у свим степенима изграђености, које као такве могу бити предмет преноса права располагања, и то:

- 1) стамбени објекти (зграде које су у потпуности намењене становању, као и зграде које су делом намењене становању, а делом у друге сврхе, у делу који је намењен становању);
- 2) друге врсте објеката (пословне зграде, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација-кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, индустријски, пољопривредни и друти привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и др.).

Сагласно одредби става 2. истог члана Правилника, економски дељивим целинама у оквиру објеката сматрају се делови објеката који се испоручују

као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

Одредбама члана 3. став 1. Правилника прописано је, да се новоизграђеним грађевинским објектима, у смислу члана 25. став 2. тачка 3) Закона, сматрају објекти из члана 2. став 1. овог правилника чија је изградња, односно доградња започета:

- 1) до 31. децембра 2004. године, а настављена од 1. јануара 2005. године, у делу који је изграђен, односно дограђен од 1. јануара 2005. године;
- 2) од 1. јануара 2005. године.

Сагласно одредби става 2. истог члана Правилника. економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката сматрају се делови тих објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

3. Физичко лице - пунолетни држављанин Републике Србије, са пребивалиштем на територији Републике Србије, које купује први стан, има право на рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана за себе и чланове свог породичног домаћинства, ако су испуњени сви услови за остваривање предметног права. Ако после оствареног права на рефундацију ПДВ дође до раскида уговора о купопродаји (првог) стана, купац првог стана који је у складу са Законом о ПДВ остварио право на рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана, односно наследник купца првог стана ПДВ дужан да, по том оску, врати новчана средства добијена на име рефундације ПДВ по основу куповине првог стана. Поред тога, ако је купац првог стана - оставилац остварио право на рефундацију ПДВ и за наследника стана, као члана породичног домаћинства, наследник стана, уколико буде куповао стан, не би имао право на рефундацију ПДВ из члана 56а Закона о ПДВ, односно право на пореско ослобођење по основу пореза на пренос апсолутних права у складу са законом којим се уређују порези на имовину.

* * *

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

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

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

2) да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу утиатом на текући рачун продавца.

Изузетно од става 2. тачка 2) овог члана, код куповине стана под непрофитним условима од јединице локалне самоуправе или непрофитне стамбене организације основане од стране јединице локалне самоуправе за реализацију активности уређених прописима из области социјалног становања, рефундација ПДВ из става 1. овог члана може да се оствари под условом да је на име уговорене цене стана са ПДВ исплаћен износ који није мањи од износа ПДВ обрачунатог за први пренос права располагања на стану, на текући рачун продавца (став 3. истог члана Закона о ПДВ).

Право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана може се остварити за стан чија површина за купца првог стана износи до 40 m², а за чланове његовог породичног домаћинства до 15 m² по сваком члану који није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике у периоду из става 2. тачка 1) овог члана, а за власнички удео на стану до површине сразмерне власничком уделу у односу на површину до 40 m², односно до 15 m² (члан 56а став 4. Закона о ПДВ).

Одредбом става 5. истог члана Закона о ПДВ прописано је, да ако купац првог стана купује стан површине која је већа од површине за коју у складу са ставом 4. овог члана има право на рефундацију ПДВ, право на рефундацију ПДВ може да оствари до износа који одтовара површини стана из става 4. овог члана.

Породичним домаћинством купца првог стана, у смислу става 4. овог члана, сматра се заједница живота, привређивања и трошења прихода купца првог стана, његовог супружника, купчеве деце, купчевих усвојеника, деце његовог супружника, усвојеника његовог супружника, купчевих родитеља, његових усвојитеља, родитеља његовог супружника, усвојитеља купчевог супружника, са истим пребивалиштем као купац првог стана (члан 56а став 6. Закона о ПДВ).

Према одредби члана 56а став 7. Закона о ПДВ, право на рефундацију ПДВ из става 1. овог члана нема:

1) купац стана који је остварио рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана;

2) члан породичног домаћинства купца првог стана за којег је купац првог стана остварио рефундацију ПДВ, у случају када тај члан породичног домаћинства купује стан;

3) купац стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређује порез на имовину;

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

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

Сагласно одредби члана 29. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, број 61/07), право на рефундацију ПДВ из члана 22. овог закона (члан 56а Закона о ПДВ) може се остварити само на основу уговора о купопродаји стана овереног после ступања на снагу овог закона, тј. од 8. јула 2007. године.

4. Напомињемо, када обвезник ПДВ, на основу уговора о купопродаји, изврши први пренос права располагања на стану у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, после чега дође до раскида тог уговора, при чему је у моменту раскида уговор о купопродаји у претежном делу извршен, обвезник ПДВ не подноси измењену пореску пријаву ПДВ по основу закључивања уговора о раскиду уговора о купопродаји. (Министарство финансија, бр. 430-00-175/2016-04 од 2.06.2016. године)

ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. Пребијање капиталних губитака оствареним у Једном периоду са капиталним добицима оствареним у каснијем периоду

Размотрили смо ваш захтев за давање мишљења у вези са пребијањем капиталних губитака из 2014. године са капиталним добицима оствареним касније у наредном периоду. Са становишта пореза на доходак грађана дајемо одговор:

Одредбом члана 72. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 -

исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12-УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон и 112/15 - у даљем тексту: Закон) прописано је да капитални добитак, односно губитак у смислу овог закона представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом:

- 1) стварних права на непокретностима;
- 2) ауторских и сродних права и права индустријске својине;
- 3) удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности, укључујући и инвестиционе јединице, осим инвестиционих јединица добровољних пензијских фондова.

Капитални губитак остварен продајом једног права, удела или хартије од вредности, може се пребити са капиталним добитком оствареним продајом другог права, удела или хартије од вредности (члан 78. став

1. Закона).

Пребијање капиталног губитка са капиталним добитком из става 1. овог члана може се извршити у случају када обвезник прво оствари капитални губитак а касније оствари капитални добитак (члан 78. став

2. Закона).

Одредбом члана 78. став 3. Закона прописано је да ако се и после пребијања из става 1. овог члана исказе капитални губитак, допуштено је његово пребијање у наредних пет година, почев од године у којој је остварен првобитни капитални губитак у вези са којим се врши пребијање са капиталним добитком, на рачун будућих капиталних добитака.

Имајући у виду наведене законске одредбе, капитални губитак који је, како се наводи, остварен у 2014. години (продајом права, удела или хартије од вредности) може се пребити са капиталним добитком (од продаје другог права, удела или хартије од вредности) оствареним касније - у тој или наредним годинама, на начин да уколико се и после пребијања капиталног губитка са капиталним добитком исказе капитални губитак допуштено је његово даље пребијање у наредних пет година почев од године у којој је остварен првобитни капитални губитак. Како је у конкретном случају првобитни капитални губитак остварен у 2014. години, допуштено је његово пребијање почев од 2014. године и у 2015, 2016, 2017. и 2018. години. (Министарство финансија, бр. 011-00-1458/2015-04 од 17.05.2016. године)

2. Утврђивање основице пореза на зараде за лица упућена на рад у иностранство у дипломатско-конзуларно представништво (у периоду од 6.06.2015. до 30.06.2015)

Поводом Вашег захтева којим сте тражили мишљење у вези са основицом пореза на доходак грађана по основу зараде за период од 6. јуна 2010. до 30. јуна 2015. године, коју је остварио запослени упућен на рад у дипломатско-конзуларно представништво Републике Србије, дајемо одговор:

Према члану 13. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 -др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12-УС, 47/13, 48/13 -исправка, 108/13, 57/14, 68/14-др. закон и 112/15 - у даљем тексту: Закон) под зарадом у смислу тог закона сматра се зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

Основицу пореза на зараду из чл. 13. до 146 Закона, сагласно одредби члана 15а став 1. Закона, чини исплаћена, односно остварена зарада.

Основицу пореза на зараде чини зарада из члана 13. ст. 1. и 3. и чл. 14. до 146 овог закона, умањена за месечни неопорезиви износ у складу са законом, за лице које ради са пуним радним временом (став 2. члан 15а Закона).

Одредбом члана 17. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 -УС, 93/12 и 114/12-УС), која се примењивала од 1. јануара 2005. закључно са 29. мајем 2013. године, било је прописано да за физичка лица - резиденте Републике који су упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица

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

Одредбом члана 13. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, број 47/13), који је ступио на снагу 30. маја 2013. године, брисан је наведени члан 17. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02-др. закон, 135/04, 62/06, 65/06-исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 -УС, 93/12 и 114/12 -УС). Чланом 67. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана прописано је да исплатиоци који су до дана почетка примене овог закона извршили исплату дела зараде, односно плате и накнаде зараде, односно плате обрачунавају и плаћају порез на зараде у складу са Законом о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 -исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 -УС, 93/12 и 114/12 - УС) закључно са коначном исплатом те зараде, односно плате и накнаде зараде, односно

плате. Имајући у виду наведене одредбе, основицу пореза на зараду за запослене укључујући и физичка лица -резиденте Републике Србије КОЈИ су били упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица - резиденте Републике Србије, у периоду од 30. маја 2013. године закључно са 6. децембром 2013. године представљала је исплаћена, односно остварена зарада прописана чл. 13 до 146 тог закона, сагласно одредби члана 15а став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13 и 48/13 - исправка).

Према новододатом члану 156 Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04,62/06,65/06 - исправ-ка, 31/09,44/09,18/10,50/11,91/11 -УС, 93/12,114/12

- УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14 и 68/14
- др. закон), КОЈИ се примењивао од 7. децембра 2013. закључно са 31. децембром 2015. године, основицу пореза на зараду за физичка лица - резиденте Републике Србије који су били упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица - резиденте Републике Србије чинио је исплаћени новчани износ зараде за извршени рад.

Измењеном одредбом члана 156 Закона, која је у примени од 1. јануара 2016. године, прописано је да за физичка лица - резиденте Републике Србије који су упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица - резиденте Републике Србије, основицу пореза на зараде чини износ зараде коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду остварили у Републици на истим или сличним пословима.

Сагласно одредби члана 1. Закона о спољним пословима („Службени гласник РС”, бр. 116/07, 126/07 и 41/09) на радне односе у Министарству спољних послова се примењују одредбе закона и других подзаконских општих аката којима се уређују права и дужности функционера, права и дужности државних службеника и поједина права и дужности намештеника ако овим законом није друкчије одређено.

Према члану 2. став 1. Закона о платама у државним органима и јавним службама („Службени гласник РС”, бр. 34/01, 92/11, 10/13, 55/13 и 99/14) плате изабраних, именованих и постављених лица и запослених утврђују се на основу основице за обрачун плата, коефицијента, додатка на плату и обавеза које запослени плаћа по основу пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање из плате у складу са законом.

Законом о платама државних службеника и намештеника („Службени гласник РС”, бр. 62/06,63/06, 115/06, 101/07, 99/10, 108/13 и 99/14), чланом

2. прописано је да се плата државних службеника и наме-штеника састоји од основне плате и додатака на плату као и да се у плату урачунавају и порези и доприноси који се плаћају из плате.

Сходно наведеном, за физичка лица - резиденте Републике Србије који су били упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица - резиденте Републике Србије основицу пореза на зараде која је била у примени од 1. јануара 2005. године закључно са 29. мајем 2013. године представљао је износ зараде коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду остварили у Републици Србији на истим или сличним пословима, док је основицу пореза на зараде у периоду од 30. маја 2013. године закључно са 6. децембром 2013. године представљала исплаћена, односно остварена зарада, а у периоду од 7. децембра 2013. године закључно са 31. децембром 2015. године основицу пореза на зараде представљао је исплаћени новчани износ зараде за извритени рад. Од 1. јануара 2016. године основицу пореза на зараде за физичка лица - резиденте Републике Србије који су упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица - резиденте Републике Србије, чини износ зараде крју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду остварили у Републици на истим или сличним пословима.

У циљу утврђивања пореске основице врши се, у складу са Законом, умањење зараде утврђене на описани начин, за припадајући месечни неопорезиви износ који је важио у моменту исплате зараде. (Министарство финансија, бр. 430-00-159/2016-04 од 17.05. 2016. године)

3. Пореска основица, на зараде које остварују запослени упућени на рад у дипломатско конзуларно представништво, умањује се за припадајући месечни неопорезиви износ који је важио у моменту исплате зараде

Поводом вашег захтева којим сте тражили мишљење у вези са основицом пореза на доходак грађана по основу зараде почев од 1. јула 2013. године, коју је остварио запослени упућен на рад у дипломатско-конзуларно представништво Републике Србије, дајемо одговор:

Према члану 13. став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04,62/06,65/06 -

исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14-др. за-кон и 112/15 - у даљем тексту: Закон) под зарадом у смислу тог закона сматра се зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог.

Основицу пореза на зараду из чл. 13. до 146 Закона, сагласно одредби члана 15а став 1. Закона, чини исплаћена, односно остварена зарада. Зарадом, у смислу тог закона, сматрају се и примања у облику бонова, хартија од вредности, осим акција стечених у поступку својинске трансформације, новчаних потврда, робе, као и примања остварена чињењем или пружањем погодности, опраштањем дуга, као и покривањем расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем (члан 14. став 1. Закона).

Основицу пореза на зараде чини зарада из члана 13. ст. 1. и 3. и чл. 14. до 146 овог закона, умањена за месечни неопорезиви износ у складу са законом, за лице које ради са пуним радним временом (став 2. члан 15а Закона).

Одредбом члана 156 Закона (крјаје у примени од 1. јануара 2016. године), прописано је да за физичка лица - резиденте Републике Србије који су утгућени у иностранство ради обављања послова за правна лица - резиденте Републике Србије, основицу пореза на зараде чини износ зараде коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду остварили у Републици на истим или сличним пословима.

Одредбом члана 17. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС", бр. 24/01, 80/02, 80/02-др. закон, 135/04, 62/06, 65/06-исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 -УС, 93/12 и 114/12-УС), која је била у примени од 1. јануара 2005. године закључно са 29. мајем 2013. године, било је прописано да за физичка лица - резиденте Републике који су упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица - резиденте Републике, основицу пореза на зараде чини износ зараде коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду остварили у Републици на истим или сличним пословима.

Одредбом члана 13. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС", број 47/13), који је ступио на снагу 30. маја 2013. године, брисан је наведени члан 17. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС", бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06-исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 -УС, 93/12 и 114/12-УС). Чланом 67. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана прописано је да исплатиоци који су до дана почетка примене овог закона извршили исплату

дела зараде, односно плате и накнаде зараде, односно плате обрачунавају и плаћају порез на зараде у складу са Законом о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02-др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12 и 114/12 - УС), закључно са коначном исплатом те зараде, односно плате и накнаде зараде, односно плате. Имајући у виду наведене одредбе, основицу пореза на зараду за запослене укључујући и физичка лица - резиденте Републике Србије који су били упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица - резиденте Републике Србије, у периоду од 30. маја 2013. године закључно са 6. децембром 2013. године чинила је исплаћена, односно остварена зарада прописана чл. 13 до 146 тог закона, сагласно одредби члана 15а став 1. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91 /11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13 и 48/13 - исправка). Одредбом члана 14. став 1. тог закона било је прописано да се зарадом у смислу тог закона, сматрају и примања у облику бонова, новчаних потврда, робе, чињењем или пружањем погодности, опраштањем дуга, као и покривањем расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем. Такође, одредбама чл. 14а и 146 био је уређен порески третман примања по основу чињења или пружања одређених погодности из члана 14. тог закона. Стопа пореза на зараде је била 10%, сагласно одредби члана 16. Закона.

Према новододатом члану 156 Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - ис-правка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14 и 68/14 -др. закон), који је био у примени од 7. децембра 2013. годкке закључно са 31. децембром 2015. године, основицу пореза на зараду за физичка лица - резиденте Републике Србије који су бњти упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица - резиденте Републике Србије чинио је исплаћени новчани износ зараде за извршени рад.

Измењеном одредбом члана 156 Закона, која је у примени од 1. јануара 2016. године, прописано је да за физичка лица - резиденте Републике Србије који су упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица - резиденте Републике Србије, основицу пореза на зараде чини износ зараде коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду остварили у Републици на истим или сличним пословима.

Сходно наведеном, за физичка лица - резиденте Републике Србије који су били упућени у иностранство ради обављања послова економских саветника у дипломатско-конзуларним представништвима Републике

Србије, основицу пореза на зараде која је била у примени закључно са 29. мајем 2013. године представљао је износ зараде коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду остварили у Републици Србији на истим или сличним пословима.

Основицу пореза на зараде у периоду од 30. маја 2013. године закључно са 6. децембром 2013. године представљала је исплаћена, односно остварена зарада из чл. 13. до 146 Закона о порезу на доходак грађана, која је у себи укључивала и примања која имају карактер погодности које запослени остварују од послодавца сходно одредбама чл. 14. до 146 Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13 и 48/13 - исправка).

У периоду од 7. децембра 2013. године закључно са 31. децембром 2015. године основицу пореза на зараде представљао је исплаћени новчани износ зараде за извршени рад. Овако опредељена основица пореза на зараду не обухвата примања која имају карактер погодности које запослени остварује од послодавца сходно одредбама чл. 14. до 146 Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11-УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14 и 68/14 - др. закон).

У циљу утврђивања пореске основице врши се умањење зараде утврђене на описане начине, за припадајући месечни неопорезиви износ који је важио у моменту исплате зараде. (Министарство финансија, бр. 011-00-1207/2014-04 од 16.05.2016. године)

4. Обавезе плаћања пореза и доприноса на накнаде лицима ангажованим у комисијама за спровођење избора

Поводом вашег захтева којим сте тражили мишљење по питању обрачунавања и плаћања пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање на накнаде за рад лицима ангажованим у општинским изборним комисијама за спровођење избора, дајемо одговор: Одредбом члана 9. став 1. тачка 29) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС”, бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - ис-правка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон и 112/15 - у даљем тексту: ЗПДГ) прописано је да се не плаћа порез на доходак грађана на примања остварена по основу накнада за рад чланова бирачких и гласачких одбора за спровођење непосредних избора и других облика непосредног изјашњавања грађана, као и накнада за рад на попису

становништва - до 5.000 динара у оквиру истог изборног циклуса, односно пописа становништва.

Основица пореза на друти приход је опорезиви приход који чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20%, сагласно одредби члана 85. став 4. ЗПДГ.

Порез на доходак грађана на друге приходе плаћа се по стопи од 20%, сагласно одредби члана 86. став 1. ЗПДГ.

Одредбом члана 99. став 1. тачка 9) ЗПДГ прописано је да по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода утврђују се и плаћају порези на остале приходе, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник. Сагласно одредби члана 101. ЗПДГ, порез по одбитку из члана 99. овог закона, за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописани једин-ствени уплатни рачун у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, осим ако овим законом није друкчије прописано.

Одредбом члана 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14-др. Закони 112/15-удаљем тек-сту: ЗДОСО) прописано је да се овим законом уређују доприноси за обавезно социјално осигурање (у даљем тексту: доприноси), обвезници доприноса, основице доприноса, стопе доприноса, начин обрачунавања и плаћања доприноса, као и друга питања од значаја за утврђивање и плаћање доприноса.

Одредбом члана 6. тачка 17) ЗДОСО прописано је да лице које остварује уговорену накнаду је физичко лице које обавља послове по основу уговора о делу, ауторског уговора, уговора о допунском раду и другог уговора или по неком другом основу, а за извршен рад остварује уговорену накнаду, односно накнаду за рад (у даљем тексту: уговорена накнада).

Допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање по основу уговорене накнаде обрачунава се и плаћа по стопи од 26%, сагласно члану 7. став 1. тачка 9) и члану 44. став 1. тачка 1) ЗДОСО, а за лица која нису осигурана по другом основу на уговорену накнаду плаћа се и допринос за обавезно здравствено осигурање по стопи од 10,3%, сагласно члану 8. став 1. тачка 16) и члану 44. став 1. тачка 2) тог закона.

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

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

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

Имајући у виду наведено, на примање до висине неопорезивог износа до 5.000 динара које физичко лице у оквиру истог изборног циклуса оствари по основу накнаде за рад као члан општинске изборне комисије, не плаћа се порез на доходак грађана. Износ који се исплаћује изнад прописаног неопорезивог износа има порески третман других прихода и подлеже плаћању пореза на доходак грађана у складу са одредбама чл. 85. и 86.

ЗПДГ, као и доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање, а за лице које није осигурано по другом основу плаћа се и допринос за обавезно здравствено осигурање. (Министарство финансија, бр. 430-00-193/2016-04 од 23.05.2016. године)

5. Плаћање пореза и доприноса по основу уговора о правима и обавезама директора без заснивања радног односа

Размотрили смо Ваш захтев за добијање мишљења који се односи на плаћање доприноса за обавезно социјално осигурање по основу уговора о правима и обавезама директора без заснивања радног односа, као и на правни основ за радно ангажовање лица за обављање послова директора без заснивања радног односа.

Са становишта пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање дајемо одговор:

Како наводите, као физичко лице били сте у радном односу код једног послодавца а истовремено у периоду мај 2006. - мај 2007. године и јун 2008. - март 2009. године са другим послодавцем сте имај закључен уговор о правима и обавезама директора који није засновао радни однос, у складу са чланом 48. Закона о раду („Службени гласник РС", бр. 24/05, 61/05 и 54/09) који је тада био у примени. За неисплаћене на-кнаде зараде за период од 15. августа 2008. године до марта 2009. године, које су наплаћене судским путем у децембру 2012. године наводите да су уплаћени сви припадајући доприноси на зараде али да Пореској управи нису достављени обрасци пореских пријава.

Указујемо да према мишљењу Министарства ра-да и социјалне политике број: 011-523/2009-02 од 23. јула 2009. године, „ако је реч о лицима која

обављају послове руковођења у правном лицу, а истовремено су у радном односу код другог послодавца са пуним радним временом, не могу се примењивати одредбе члана 48. Закона о раду.

Наиме, чланом 202. став 1. Закона о раду, прописано је да запослени који ради са пуним радним временом код послодавца може да закључи уговор о допунском раду са другим послодавцем, а највише до једне трећине пуног радног времена. Ставом 2. овог члана предвиђено је да се уговором о допунском раду утврђује право на новчану накнаду и друга прави и обавезе по основу рада.

Према томе, запослени који ради са пуним радним временом код послодавца, може обављати послове директора (или лица које води послове ако код послодавца нема директора) код другог послодавца, највише до једне трећине пуног радног времена, закључивањем уговора о допунском раду и под условом да је актом послодавца предвиђено да се послови директора (или другог лица које води послове ако нема директора) могу обављати са трећином пуног радног времена. За обављени рад лице ангажовано по основу овог уговора има право на накнаду која нема карактер зараде."

Одредбом члана 85. став 1. тачка 3) Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС", бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон и 112/15 - у даљем тексту: Закон) прописано је да се осталим приходима у смислу овог закона сматрају и други приходи физичког лица, који нису опорезовани по другом основу у складу са овим законом, а нарочито приходи по основу допунског рада.

Основица пореза на друти приход је опорезиви приход који чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20%, сагласно одредби члана 85. став 4. Закона.

Порез на доходак грађана на друте приходе плаћа се по стопи од 20%, сагласно одредби члана 86. став 1. Закона.

Одредбом члана 99. став 1. тачка 9) Закона прописано је да по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода утврђују се и плаћају порези на остале приходе, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник. Сагласно одредби члана 101. Закона, порез по одбитку из члана 99. овог закона, за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописани јединствени уплатни рачун у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, осим ако овим законом није друкчије прописано.

Допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање по основу уговорене накнаде обрачунава се и плаћа по стопи од 26%, сагласно члану 7. став 1. тачка 9) и члану 44. став 1. тачка 1) Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС", ОД. 84/04,61/05,62/06,5/09,52/11,101/11, 47/13,108/13, 57/14, 68/14-др. закон и 112/15 -уда-љем тексту: Закон о доприносима)

Основица доприноса за лица која остварују уговорену накнаду је опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са законом којим се уређује порез на доходак грађана (члан 28. Закона о доприносима).

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

Имајући у виду наведено, а узимајући у обзир наведено мишљење Министарства рада и социјалне политике као одговор на претходно питање за опредељење пореског третмана, приход који физичко лице оствари по основу уговора о допунском раду има порески третман осталих - других прихода и подлеже плаћању пореза на доходак грађана у складу са одредбама чл. 85. и 86. Закона.

На уговорену накнаду по основу уговора о допунском раду обрачунава се и плаћа допринос за обавезно пензијско и инвалидско осигурање за лице које је осигурано по другом основу.

Поред тога, уговорена накнада и друти приходи који су предмет опорезивања порезом на доходак грађана приликом њиховог остваривања (умањени за плаћени порез и доприносе ако се плаћају), ако појединачно, односно заједно са приходима по другим основима који улазе у основицу годишњег пореза прелазе прописани неопорезиви износ, подлежу плаћању и годишњег пореза на доходак грађана (на износ изнад неопорезивог износа), као додатног пореза, у складу са одредбама чл. 87. до 89. Закона. (Министарство финансија, брО 11 -00-1480/2015-04 од 17.05.2016. године)

РАЧУНОВОДСТВО

1. Књижење трошкова службеног пута у иностранству, КОЈИ су исплаћивани у динарима

Обратили сте се Министарству финансија ради давања мишљења у вези са питањем начина књижења трошкова службеног пута у иностранству, у ситуацији када су исти исплаћивани у динарима, односно да ли се књижење тих трошкова може искључиво вршити у динарима без исказивања стране валуте у којој су поједини рачуни за услуге примљени на службеном путу у иностранству.

Имајући у виду садржину достављеног захтева, на основу члана 80. Закона о државној управи („Службени гласник РС”, бр. 79/05, 101/07, 95/10 и 99/14), Министарство финансија даје следеће мишљење:

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС”, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон), уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама члана 7. став 1. Закона прописано је да правна лица, односно предузетници општим актом, у складу са овим законом, уређују организацију рачуноводства на начин који омогућава свеобухватно евидентирање, као и спречавање и откривање погрешно евидентираних пословних промена, уређују интерне рачуноводствене контролне поступке, утврђују рачуноводствене политике, одређују лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене и састављање и контролу рачуноводствених исправа о пословној промени, уређују ктретање рачуноводствених исправа и утврђују рокове за њихово достављање на даљу обраду и књижење у пословним књигама.

Чланом 31. Закона утврђено је да се пословне књиге, финансијски извештаји, годишњи извештај о пословању, одлука о усвајању финансијских извештаја, извештај ревизора о обављеној ревизији финансијских извештаја, одлука о расподели добити, односно покрићу губитка и друге финансијске информације састављају на српском језику. Износи у пословним књигама, финансијским извештајима, одлукама, као и друге финансијске информације изражавају се у динарима.

Законом о девизном пословању („Сл. гласник РС”, бр. 62/06, 31/11, 119/12 и 139/14) прописано је да се за потребе књиговодства и статистике примењује званични средњи курс динара, који се формира на начин утврђен прописом Народне банке Србије (у даљем тексту: НБС).

У прилогу предметног захтева, достављено је и мишљење НБС у смислу да се у случају накнаде трошкова за службени пут у иностранство, плаћање, наплаћивање и пренос може вршити, поред девиза, односно ефективног страног новца, и у динарима.

Имајући у виду наведено, мишљења смо да нема сметњи да се евидентирање (књижење) пословних промена које се односе на трошкове настале по основу службеног пута у иностранству, у ситуацији када су исти исплаћивани у динарима, врши управо у динарима. С тим у вези, посебно

напомињемо да би за потребе евидентирања (књижења) у пословним књигама све трошкове службеног пута у иностранству, а у вези са којим су поједини рачуни првобитно били исказани у девизном износу, требало прерачунати у динаре применом средњег курса НБС који важи на дан завршетка слтжбеног путовања. (Министарства финансија, бр. 401-00-1200/2016-16 од 16.05.2016. године)

2. Евидентирање ефеката процене инвестиционе некретнине у пословним књигама микро правних лица и дефинисање услова за отпис потраживања са аспекта рачуноводствених прописа

У вези са дописом који се односи на захтев обвезника „ХУ“, а ради давања одговора на више питања из области рачуноводства, у циљу, како је наведено, правилног састављања финансијских извештаја за 2015. годину, са аспекта примене прописа из надлежности Сектора за финансијски систем, обавештавамо вас о следећем:

Законом о рачуноводству („Сл. гласник РС“, бр. 62/13, у даљем тексту: Закон), уређују се обвезници примене овог закона, разврставање правних лица, организација рачуноводства и рачуноводствене исправе, услови и начин вођења пословних књига, признавање и вредновање позиција у финансијским извештајима, састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја и годишњег извештаја о пословању, Регистар финансијских извештаја, Национална комисија за рачуноводство, као и надзор над спровођењем одредби овог закона.

Одредбама члана 50. став 2. Закона, прописано је да изузетно од става 1. овог члана, правна лица која су у складу са Законом о рачуноводству и ревизији („Сл. гласник РС“, бр. 46/06, 111/09 и 99/11 - др. закон) примењивала Правилник о начину признавања и процењивања имовине, обавеза, прихода и расхода малих правних лица и предузетника („Службени гласник РС“, бр. 106/06 и 111/06 - исправка), могу примењивати одредбе тог правилника најкасније до састављања финансијских извештаја на дан 31. де-цембра 2015. године.

У складу са чланом 52. Закона, између осталог је прописано и да одредбе члана 2. став 6. Закона о рачуноводству и ревизији (ради се о предметном правилнику) престају да важе 30. децембра 2015. године.

Према наводима из предметног захтева, у конкретном случају привредно друштво је разврстано у микро правно лице и не примењује Међународне стандарде финансијског извештавања, већ како је наведено „користи право да примењује Правилник о начину признавања и процењивања имовине,

обавеза, прихода и расхода малих правних лица и предузетника који је важио до 30.12. 2015. године." У захтеву је наведено и да је привредно друштво било у блокади, и да је након тога донета одлука да се изврши продаја инвестиционе некретнине, која није служила за обављање делатности, већ је давана у закуп закупцу коме је касније и продата. По наведеној одлуци о продаји, извршена је процена фер вредности те некретнине и формиране су ревалоризационе резерве.

С тим у вези, обвезник је поставио следеће питање: „Да ли после продаје и отуђења те некретнине, реализоване ревалоризационе резерве можемо пренети на нераспоређену добит или морамо да их приходујемо?"

Имајући у виду наведено, као и податке у вези са овим питањем, желимо пре свега да истакнемо да у конкретном случају привредно друштво, које је према наводима из захтева разврстано у микро правно лице, није имало могућност да приликом састављања финансијских извештаја за 2015.

годину примењује Правилник о начину признавања и процењивања имовине, обавеза, прихода и расхода малих правних лица и предузетника („Сл. гласник РС", бр. 106/06 и 111/06 - исправка). Наиме, приликом састављања финансијских извештаја за 2015. годину микро правно лице било је у обавези (укожко се, изузетно, није одлучило за примену МСФИ за МСП) да примењује Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица („Сл. гласник РС", бр. 118/13 и 95/14-удаљем тексту: Правилник).

У сваком случају, правна лица која су примењивала ранији Правилник о начину признавања и процењивања имовине, обавеза, прихода и расхода малих правних лица и предузетника („Сл. гласник РС", бр. 106/06, 111/06), имала су могућност да приликом накнадне процене инвестиционих некретнина примене набавну вредност или да се одреде за примену фер вредности. Додатно истичемо да ова могућност постоји и према садашњем Правилнику (члан 15. став 3: *„Након почетног признавања, инвестициона некретнина се може процењивати по фер вредности ако се фер вредност може поуздано утврдити без непотребта трошкова и напора, а промене фер вредности се признају као добитак или губитаку Балансу успеха"*).

Дакле, као што је горе наведено, ефекат процене те инвестиционе некретнине је у сваком случају неопходно евидентирати на одговарајућим рачунима прихода или расхода у Балансу успеха (рачуни групе 68 или 58 у складу са Контним оквиром), а не у корист ревалоризационих резерви у капиталу, с обзиром да правна лица која примењују Правилник или МСФИ за МСП немају могућност да врше ревалоризацију некретнина, постројења и опреме, односно не могу по том основу вршити евидентирање на

рачунима групе 33 - *Ревалоризационе резерве и нереализовани добици или губици*. Самим тим, исказивање овакве процене преко ревалоризационих резерви супротно је позитивним прописима које примењују микро правна лица.

У предметном захтеву достављено је и неколико питања која се односе на потраживања од купаца „која су законски застарела, па их не вреди утужити, а поједини купци и не постоје“, и то:

„1. Да ли таква потраживања можемо отписати директним отписом или макар индиректним, преко исправке вредности, пошто су законски застарела и сваки покушај утужења не би био оправдан, већ би изазвао још веће трошкове предузећа?

2. Да ли то можемо применити и на ино купце, јер је код њих тек немогућа наплата?

3. Такође се исто питање односи и на повезано правно лице, које је у стечају од 2012. године, а ми имамо потраживање од њега и чија је наплата неизвесна због дужине трајања стечаја.”

Одредбама члана 21. став 6. Правилника, прописано је да се краткорочна потраживања процењују по номиналној вредности, умањеној индиректно за процењени износ вероватне ненаљативости потраживања, а директно ако је немогућност наплате извесна и документована.

У вези са горе наведеним питањима, желели бисмо првенствено да укажемо да се приликом вредновања потраживања увек полази од утврђених рачуноводствених политика правног лица, односно процене наплативости потраживања. Дакле, уколико је, примера ради, рачуноводственим политикама дефинисано да је крајњи рок за наплату одређеног потраживања 60 дана од дана доспећа истог за наплату, у том случају правно лице треба да примени наведени рок уз евидентирање одговарајућих промена у својим пословним књигама, без обзира на то да ли тај рок за наплату истиче пре или после датума биланса стања.

Имајући у виду све наведено, мишљења смо да би питања која се односе на услове за отпис потраживања требало уредити општим (интерним) актом о рачуноводству правног лица, с обзиром да иста представљају професионалну процену руководства правног лица. (Министарство финансија - Сектор за финансијски систем, од 3.06.2016. године)

ОБЈЕДИЊЕНА МИШЉЕЊА

1. Примена прописа о ПДВ и о фискалним касама приликом замене добара (мобилних телефона) у гарантном року

а) Из аспекта Закона о порезу на додату вредност

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС”, бр. 84/04, 86/04 -исправка, 61/05,61/07,93/12,108/13,68/14-др. закон, 142/14 и 83/15 - у даљем тексту: Закон о ПДВ) прописано је, да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга (у даљем тексту: промет добара и услута) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

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

Према одредби члана 6. став 1. тачка 2) Закона, сматра се да промет добара и услуга, у смислу овог закона, није извршен код замене добара у гарантном року.

Одредбом члана 2. Правилника о поступку замене добара у гарантном року код које се сматра да промет добара није извршен („Службени гласник РС”, број 118/2012 - у даљем тексту: Правилник о замени добара) прописано је да се сматра да промет добара и услута није извршен код замене добара у гарантном року, под условом да је замена добара извршена без накнаде и у складу са условима из гаранције.

Ако се у складу са условима из гаранције кориснику добара врши замена добара у гарантном року уз обавезу плаћања дела накнаде, обвезник ПДВ дужан је да на тај део накнаде обрачуна ПДВ у складу са Законом (члан 3. Правилника о замени добара).

У складу са наведеним, када обвезник ПДВ - продавац мобилних телефона на територији Републике Србије, куттцу мобилног телефона - имаоцу гаранције изврши замену мобилног телефона у гарантном року у складу са условима из гаранције, без накнаде. ПДВ се не обрачунава и не плаћа, независно од тога да ли је малопродајна цена мобилног телефона на дан промета предметног добра нижа, иста или виша од малопродајне цене тог истог добра на дан замене у гарантном року. Примера ради, ако је малопродајна цена на дан замене виша од малопродајне цене на дан промета, а обвезник ПДВ - продавац не потражује од купца накнаду на име разлике између малопродајне цене на дан замене и малопродајне цене на дан промета, са аспекта Закона о ПДВ нема пореских импликација.

Међутим, ако обвезник ПДВ - продавац потражује од купца накнаду на име разлике између малопродајне цене на дан замене и малопродајне цене на дан промета, на тај износ накнаде, без ПДВ, обвезник ПДВ - продавац

дужан је да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом о ПДВ.

б) Из аспекта Закона о фискалним касама

У складу са одредбом члана 3. став 1. Закона о фискалним касама („Службени гласник РС”, бр. 135/04 и 93/12 - у даљем тексту: Закон), лице које је уписано у одговарајући регистар за промет добара на мало, односно за пружање услуга физичким лицима, дужно је да врши евидентирање сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе.

Чланом 5. Правилника о садржини и начину евидентирања промета издавањем фискалног рачуна, начину отклањања грешке у евидентирању промета преко фискалне касе и о садржини и вођењу књиге дневних извештаја („Службени гласник РС”, бр. 140/04 - у даљем тексту:

Правижик), прописано је да се отклањање грешака у евидентирању промета добара преко фискалне касе које нису отклоњене до тренутка давања команде фискалној каси за штампање фискалног исечка могу вршити само ако се купљено добро враћа или се на други начин врши рекламација добра после издавања фискалног исечка, односно фискалног рачуна. Исправка се врши се налогом за исправку, на Обрасцу НИ - Налог за исправку.

Сагласно члану 6. ст. 1. и 2. Правилника, исправка на Обрасцу НИ врши се само на основу оригиналног фискалног исечка, односно фискалног рачуна, на којем је евидентиран промет конкретног добра које се враћа или се на други начин врши рекламација тог добра. За сваки фискални исечак, односно фискални рачун, на основу којег се врши исправка евидентираних промета, попуњава се посебан Образац НИ, истог дана када је добро враћено или на други начин рекламирано.

Ставом 4. наведеног члана Правилника, прогласано је да се Образац НИ не попуњава само у случају ако се врши замена добра за добро исте врсте и вредности.

Одредбом члана 7. ст. 1. и 2. Правилника, прописано је да ако се за враћено добро купцу исплаћује готовина или се враћа више наплаћени износ готовине на име купљених добара, обвезник на основу података из Обрасца НИ умањује евидентирани дневни промет за износ враћене готовине. Ако се купцу за враћено добро даје добро друге врсте, исправка евидентираних промета врши се на Обрасцу НИ на начин из става 1. овог члана, а обвезник је дужан да промет добра које је дато у замену евидентира преко фискалне касе, односно преко фискалног рачуна.

Према томе, у случају када купац у гарантном року рекламира купљену робу, продавац који је евидентирао промет преко фискалне касе, односно

издао фискалш исечак, дужан је да приликом замене рекламиране робе која није исте врсте, односно вредности или у случају повраћаја новца, изврши исправку евидентираног промета на обрасцу НИ - Налог за исправку, сагаасно наведеним одредбама Закона и Правилника.

Међутим, када купац у гарантном року рекламира робу у малопродајном објекту, односно када малопродавац изврши замену добра за добро исте врсте (нпр. шифра артикла у бази података фискалне касе је иста) и вредности (независно да ли је дошло до промене малопродајне цене добра, при чему нема повраћаја новца, одаосно доплате), није у обавези да, сагласно члану 6. став 4. наведеног Правилника, попуњава Образац НИ, и самим тим ни да издаје фискални ксечак, односно фискални рачун. У свим другим случајевима када се добро мења за добро друге врсте (нпр. у бази фискалне касе добро има другу шифру у односу на замењено добро), укључујући и ситуацију у којој се врши повраћај новца, односно доплата новца за замењено добро, продавац је дужан да на основу података из Обрасца НИ умањи дневни промет за износ рекламираног добра и да промет добра које је дато у замену евидентира преко фискалне касе, односно преко фискалног рачуна, (Министарства финансија, бр. 011-00-428/2015-04 од 27.05.2016. године)

РОКОВНИК ЗА ПОДНОШЕЊЕ ПРОПИСАНИХ ОБРАЧУНА И ЗА ПЛАЋАЊЕ ОБАВЕЗА У МЕСЕЦУ ЈУЛУ 2016. ГОДИНЕ

Ред. бр.	ОПИС	Рок	Број „Привредног саветника“ у којем смо дали објашњења
1	2	3	4
1	Обавеза банака да свакодневно обавештавају надлежни орган о свим исплатама готовог новца са рачуна правних лица и предузетника, у складу са чланом 4. Правилника о условима и начину плаћања у готовом новцу у динарима за правна лица и за физичка лица која обављају делатност („Службени гласник РС“, бр. 77/2011)	сваки дан	19/2011
2	Крајњи рок за уплату средстава по основу обавезе запошљавања особа са инвалидитетом и за електронско подношење Обрасца ПП ИОСИ за месец јун 2016. године	5. VII	6/2016
3	Обавеза свих 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 складу са чланом 108а став 8. Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/2001, . . . и 57/2014)	5. VII	25/2010
4	Уплата посебне таксе у вези са смештајем и контролом робе у слободним царинским продавницама на граничним прелазима за период од 16.VI до 30.VI 2016. године	5. VII	24/98 и 14/99
5	Крајњи рок за јавна предузећа и њихова зависна друштва да на Web апликацији РИНО – Рокови измирења новчаних обавеза, доставе извештај о неизмиреним обавезама јавних предузећа према привредним субјектима за месец јун 2016. године	5. VII	13/2013
6	Крајњи рок за уплату 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 („Службени гласник РС“, бр. 88/2011 и 92/2012)	5. VII	20/2011 и 24/2011
7	Обавеза приређивача игара на срећу на аутоматима да Управи за игре на срећу, у саставу Министарства финансија, доставе збир дневних обрачуна за сваки аутомат – Образац ЗДП, за месец јун 2016. године	5. VII	20/2011 и 24/2011
8	Обавеза приређивача игара на срећу – клађења, да Управи за игре на срећу, у саставу Министарства финансија, поднесу обрачун промета за свако уплатно – исплатно место кладионице, на Образу МОН, за месец јун 2016. године	5. VII	20/2011 и 24/2011
9	Обавеза приређивача игара на срећу на аутоматима да Управи за игре на срећу, у саставу Министарства финансија, поднесу Образац СБ – Стање механичких и електронских бројчаника, за месец јун 2016. године	5. VII	20/2011 и 24/2011
10	Обавеза приређивача игара на срећу у играчницама да Пореској управи и Управи за игре на срећу доставе Збирни месечни обрачун накнаде за приређивање посебних игара на срећу у играчницама – Образац ЗМОН, за месец јун 2016. године	5. VII	20/2011 и 24/2011

1	2	3	4
11	Уплата наплаћене боравацне таксе за период од 16. до 30. јуна 2016. године, у складу са Законом о туризму („Службени гласник РС”, бр. 36/2009, ... и 93/2012)	5. VII	11/2009
12	Крајњи рок за достављање пореске пријаве на Обрасцу ПП ПДВ за обрачун ПДВ за јун 2016. године, у складу са чланом 50. став 3. Закона о ПДВ – порески дужници из члана 9. став 1. Закона о ПДВ за промет из области грађевинарства и други порески дужници који нису обвезници ПДВ	11. VII ¹	21 и 22/2015
13	Крајњи рок за достављање тромесечног периодичног извештаја о извршењу буџета за период јануар–јун 2016. године – индиректни корисници буџетских средстава	11. VII ¹	у овом броју
14	Крајњи рок за достављање тромесечног извештаја о јавним набавкама	11. VII ¹	16/2015
15	Крајњи рок за достављање Народној банци Србије месечног извештаја о улагању у дужничке хартије од вредности на Обрасцу ХОВ, у складу са Одлуком о обавези извештавања о пословању са иностранством („Службени гласник РС”, 87/2009) и Упутством за спровођење Одлуке о обавези извештавања у пословању са иностранством („Службени гласник РС”, 87/2009)	11. VII ¹	19/2012
16	Крајњи рок за достављање Народној банци Србије тромесечних извештаја о пословању са иностранством (обрасци: ДИ-1, ДИ-2, ПИ, ГРУ и РН), у складу са Одлуком о обавези извештавања о пословању са иностранством („Службени гласник РС”, 87/2009) и Упутством за спровођење Одлуке о обавези извештавања у пословању са иностранством („Службени гласник РС”, 87/2009)	11. VII ¹	19/2012
17	Достављање Народној банци Србије у електронској форми у Excel формату, на е-mail адресу: izvestavanje@nbs.rs Извештаја о потраживању резидента по спољнотрговинском промету које није измирено у року дужем од године дана (потраживања по кредитним пословима из члана 4. Закона о девизном пословању: извезена роба или услуге и унапред плаћени увоз робе или услуга) – Образац П-1	11. IV ²	12 и 13/2015
18	Достављање Народној банци Србије у електронској форми у Excel формату, на е-mail адресу: izvestavanje@nbs.rs Извештаја о обавези резидента по спољнотрговинском промету која није измирена у року дужем од године дана (обавезе по кредитним пословима из члана 4. Закона о девизном пословању: увезена роба или услуге и унапред наплаћени увоз робе или услуга) – Образац О-1	11. VII ¹	12 и 13/2015
19	Достављање Народној банци Србије у електронској форми у Excel формату, на е-mail адресу: izvestavanje@nbs.rs Извештаја о потраживању резидента по претходно евидентираном послу извоза/увоза унапред плаћене робе или услуге коме није истекао уговорени рок – Образац П-2	11. VII ¹	12 и 13/2015
20	Крајњи рок за подношење података о кредитима у динарима, које банке одобравају нерезидентима – збирно на Обрасцу КОД	11. VII ¹	25/2011
21	Крајњи рок за подношење података о стању банкарске гаранције или јемства по кредитном послу између два нерезидента у иностранству – збирно на Обрасцу Г2	11. VII ¹	25/2011
22	Крајњи рок за подношење података о обавезама и потраживањима по пословима финансијског лизинга између резидента и нерезидента – Образац ФЛ-1 и Образац ФЛ-2	11. VII ¹	25/2011
23	Крајњи рок за достављање Министарству пољопривреде тромесечних извештаја, у складу са Законом о дувану („Службени гласник РС”, бр. 101/2005, ... и 67/2015) – за период од 1.01. до 30.06.2016. године	11. VII ¹	8/2016 и у следећем броју
24	Крајњи рок за подношење пореске пријаве на Обрасцу ПП ПДВ и пратећим обрасцима за месец јун 2016. године – обвезници ПДВ који ПДВ плаћају за календарски месец и за период април–јун 2016. године – обвезници који ПДВ плаћају за календарско тромесечје	15. VII	23/2015
25	Крајњи рок за подношење Пореској управи података на основу којих месечни обвезници ПДВ стижу статус претежног извозника, на Обрасцу ПИД ПДВ, уз пореску пријаву за јун 2015. године – за месечне обвезнике ПДВ који финансијске извештаје за 2015. годину, по рачуноводственим прописима, поднесу у јуну 2016. године	15. VII	3/2016
26	Крајњи рок за подношење Пореској управи података на основу којих месечни обвезници ПДВ стижу статус претежног извозника за месец јун 2016. године, као и тромесечни обвезници за период април–јун 2016, на Обрасцу ПИД ПДВ-1 уз пореску пријаву за јун, односно уз пореску пријаву за април–јун 2016. године	15. VII	3/2016

Крајњи рок је 10.VII (недеља), па се продужава на 11.VII (понедељак), у складу са мишљењем Министарства финансија, бр. 430-01-00167/2005-04 од 28.07.2005. године, које смо објавили у „Регистру прописа” бр. 7/2009, на страни 171.

1	2	3	4
27	Крајњи рок за подношење обрачуна акцизе на електричну енергију за крајњу потрошњу на Обрасцу ПП ОАЕЛ за месец јун 2016. године и за плаћање акцизе, у складу са Правилником о начину и поступку обрачунавања и плаћања акцизе на електричну енергију за крајњу потрошњу („Службени гласник РС“, бр. 76/15)	15. VII	8/2016 и у следећем броју
28	Крајњи рок за достављање података о издатим, оштећеним и неискоришћеним акцизним маркицама за период од 1. априла до 30. јуна 2016. године, у складу са чл. 15. и 16. Уредбе о изгледу контролне акцизне маркице ... („Службени гласник РС“, бр. 137/04, ... и 83/11 – произвођачи цигарета и алкохолних пића (осим физичких лица))	15. VII	8/2016 и у следећем броју
29	Крајњи рок за произвођаче алкохолних пића и цигарета да оштећене, односно неискоришћене акцизне маркице у периоду од 1. априла до 30. јуна 2016. године, врате Министарству финансија, у складу са чланом 14. Уредбе о изгледу контролне акцизне маркице ... („Службени гласник РС“, бр. 137/04, ... и 83/11)	15. VII	8/2016 и у следећем броју
30	Крајњи рок за увознике цигарета и алкохолних пића да Министарству финансија доставе податке о издатим, оштећеним и неискоришћеним акцизним маркицама за календарски месец (јун) у којем је извршен увоз цигарета, односно алкохолних пића, у складу са чланом 14. став 2. Уредбе о изгледу контролне акцизне маркице ... („Службени гласник РС“, бр. 137/04, ... и 113/15)	15. VII	8/2016 и у следећем броју
31	Крајњи рок за достављање података о количини увезених цигарета (посебно по свакој ценовној групи) и о количини увезених алкохолних пића (посебно по свакој групи алкохолних пића) у тромесечју, у складу са чланом 17. став 2. Уредбе о изгледу контролне акцизне маркице ... („Службени гласник РС“, бр. 137/04, ... и 113/15) за период од 1. априла до 30. јуна 2016. године. Изузетно од наведеног рока, увозник цигарета и алкохолних пића обележених маркицама словне ознаке ЕС и ЕА (ради продаје у авионима и бродовима који саобраћају на међународним линијама, односно у слободним царинским продавницама) дужан је да министарству достави наведене податке у року од 15 дана по истеку календарског месеца	15. VII	8/2016 и у следећем броју
32	Крајњи рок за произвођаче цигарета и алкохолних пића за достављање података о количинама цигарета произведених у тромесечју, посебно по свакој ценовној групи и податке о произведеним количинама алкохолних пића у тромесечју по свакој групи алкохолних пића, у складу са чланом 16. став 2. Уредбе о изгледу контролне акцизне маркице ... („Службени гласник РС“, бр. 137/04, ... и 83/11), за период април–јун 2016. године	15. VII	8/2016 и у следећем броју
33	Крајњи рок за достављање података о укупној количини цигарета и алкохолних пића које су стављене у промет у тромесечју, у складу са Уредбом о изгледу контролне акцизне маркице ... („Службени гласник РС“, бр. 137/04, ... и 83/11) – за период од 1. априла до 30. јуна 2016. године	15. VII	8/2016 и у следећем броју
34	Крајњи рок за достављање Управи за дуван података о производњи и обради дувана у претходном кварталу, у складу са чланом 7. Закона о дувану („Службени гласник РС“, бр. 22/01, ... и 108/13)	15. VII	8/2016 и у следећем броју
35	Уплата аконтација акцизе (на промет цигарета, алкохолних пића, деривата нафте, биогорива и биотечности) – за период од 16. VI до 30. VI 2016. године	15. VII	8/2016 и у следећем броју
36	Уплата аконтација пореза на добит правних лица за месец јун 2016. године	15. VII	4 и 5/2016
37	Уплата аконтација пореза на доходак грађана на приходе од самосталне делатности за месец јун 2016. године – предузетници	15. VII	3/2016
38	Крајња рок за подношење пореске пријаве на Обрасцу ПП ОД-О, као и за плаћање доприноса за социјално осигурање за јун 2016. године – за осниваче, односно за чланове привредног друштва, који нису засновали радни однос у свом друштву (на најнижу основицу) ²	15. VII	6/2016
39	Уплата аконтација доприноса за социјално осигурање за јун 2016. године – власници самосталних радњи који се нису определили за личну зараду	15. VII	3/2016
40	Крајњи рок за уплату накнаде за формирање обавезних резерви нафте и деривата нафте, у складу са Уредбом о висини, начину обрачуна, плаћања и располагања накнадом за формирање обавезних резерви нафте и деривата нафте („Службени гласник РС“, бр. 108/14 и 53/15) – за период од 16. до 30. јуна 2016. године	15. VII	19/2014 и 20/2014

2 Пореска пријава на Обрасцу ПП ОД-О подноси се електронским путем, почев од пријаве за фебруар 2016. године. О томе смо детаљна објашњења дали у посебном чланку у „Привредном саветнику“, бр. 6/2016.

1	2	3	4
41	Крајњи рок за достављање Управи за дуван Извештаја о попису цигарета, са пописним листама), у складу са Законом о дувану („Службени гласник РС”, бр. 101/05, ... и 67/15)	15. VII	8/2016 и у следећем броју
42	Крајњи рок за достављање Пореској управи производног норматива за умањење обрачунате акције у висини плаћене акције на репродукциони материјал који је употребљен за производњу производа на које се плаћа акција у складу са чланом 20. Закона о акцизама	15. VII	8/2016 и у следећем броју
43	Крајњи рок за достављање Пореској управи кумулативног обрачуна акције за период јануар–јун 2016. године на обрасцу ПП ОАК и Прилогу 2	20. VII	у следећем броју
44	Крајњи рок за достављање Пореској управи посебног тромесечног обрачуна акције на Обрасцу ПП ТОА за период април–јун 2016. године – само правна лица која врше продају заплених производа и купци акцизних производа одузетих у поступку контроле, односно принудне наплате	20. VII	у следећем броју
45	Најранији рок за подношење захтева за рефакцију плаћене акције на деривате нафте (гасна уља, ТНГ и биогорива) који се користе за производњу електричне и топлотне енергије , на Обрасцу РЕФ-Т – за други квартал (април–јун) 2016. год. ³	20. VII	10 и 11/2016
46	Најранији рок за подношење захтева за рефакцију плаћене акције на гасна уља, ТНГ и биогорива, који су коришћени за грејање пословних, односно стамбених просторија , на Обрасцу РЕФ-Г – за јун 2016. године ³	20. VII	10 и 11/2016
47	Најранији рок за подношење захтева за рефакцију плаћене акције на гасна уља и биотечности, који се користе за производњу електричне и топлотне енергије , на Обрасцу РЕФ-ЕТЕ са прилозима РЕФ-ЕТЕа и РЕФ-ЕТЕб – за други квартал (април–јун) 2016. године ³	20. VII	10 и 11/2016
48	Најранији рок за подношење захтева за рефакцију плаћене акције на деривате нафте који се користе у индустријске сврхе , Обрасцу РЕФ-И са прилозима РЕФ-Иа и РЕФ-Иб – за други квартал (април–јун) 2016. године ³	20. VII	10 и 11/2016
49	Крајњи рок за подношење захтева за рефакцију плаћене акције на деривате нафте који су продати купцима са територије АП Косово и Метохија	20. VII	8/2016 и у следећем броју
50	Уплата посебне таксе у вези са смештајем и контролом робе у слободним царинским продавницама за период од 1.VII до 15.VII 2016. године	20. VII	25/2012
51	Уплата наплаћене боравишне таксе за период од 1. до 15. јуна 2016. године, у складу са Законом о туризму („Службени гласник РС”, бр. 36/09)	20. VII	11/2009
52	Крајњи рок за достављање тромесечног, периодичног извештаја о извршењу буџета за период јануар–јун 2016. – директни корисници буџетских средстава	20. VII	у овом броју
53	Крајњи рок за достављање министарству надлежном за послове енергетике обавештења о уплати накнаде за формирање обавезних резерви нафте и деривата нафте за јун 2016. године, на Обрасцу Н-4, у складу са Уредбом о висини, начину обрачуна, плаћања и располагања накнадом за формирање обавезних резерви нафте и деривата нафте („Службени гласник РС”, бр. 108/14 и 53/15) – у електронској форми	20. VII	19/2014 и 20/2014
54	Крајњи рок за достављање министарству надлежном за послове енергетике месечног обрачуна количина деривата нафте на Обрасцу Н-2 и месечног обрачуна износа обавезе плаћања на Обрасцу Н-3, у складу са Уредбом о висини, начину обрачуна, плаћања и располагања накнадом за формирање обавезних резерви нафте и деривата нафте („Службени гласник РС”, бр. 108/2014 и 53/2015) – за јун 2016. године (у електронској форми)	20. VII	19/2014 и 20/2014
55	Крајњи рок за уплату аконтације акције – за период од 1.VII до 15.VII 2016. године	29. VII ⁴	23/2015
56	Уплата доприноса за обавезно социјално осигурање најмање на најнижу месечну основу за предузетнике који су се определили за личну зараду, у случају ако не исплате личну зараду за јун до 31. јула 2016. године – обавезно је и подношење пореске пријаве на Обрасцу ППП-ПД (чак и у случају неплаћања доприноса)	1. VIII ⁵	14 и 15/2014 и 3/2016

3 Крајњи рок за подношење овог захтева није прописан, па се крајњим роком сматра рок застарелости права на повраћај, који је пет година од дана када је застарелост почела да тече.

4 Допуњеном одредбом члана 23. став 2. Закона о акцизама („Службени гласник РС”, бр. 103/2015), који се примењује од 1.01.2016. године, прописано је да је, у случају када је последњи дан у месецу нерадни дан, обавезник акције дужан да обрачунату акцизу уплати последњег радног дана у том месецу.

5 Крајњи рок је 31.VII (недеља), па се продужава на 1.VIII (понедељак), у складу са мишљењем Министарства финансија, бр. 430-01-00167/2005-04 од 28.07.2005. године, које смо објавили у „Регистру прописа” бр. 7/2009, на страни 171.

1	2	3	4
57	Уплата доприноса за обавезно социјално осигурање на најнижу месечну основу за послодавце који не исплате зараду запосленима за јун 2016. године до 31. јуна 2016. године – обавезно је и подношење пореске пријаве на Обрасцу ППП-ПД (чак и у случају неплаћања доприноса)	1. VIII ⁵	14 и 15/2014 и 3/2016
58	Крајњи рок да уметничка удружења, код којих се самостални уметници воде на евиденцији, надлежној организационој јединици Пореске управе доставе Обавештење са подацима о самосталним уметницима који нису осигурани по другом основу, у складу са чланом 586 Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“, бр. 84/2004, . . . и 108/2013)	1. VIII ⁵	24/2013
59	Крајњи рок за уплату накнаде за формирање обавезних резерви нафте и деривата нафте, у складу са Уредбом о висини, начину обрачуна, плаћања и располагања накнадом за формирање обавезних резерви нафте и деривата нафте („Службени гласник РС“, бр. 108/2014 и 53/2015) – за период од 1. до 15. јула 2016. године	1. VIII ⁵	19/2014 и 20/2014

НАПОМЕНА:

За накнаде по основу промета секундарних сировина и отпада, које се исплаћују од 1. марта 2016. године, исплатилац приликом сваке исплате пореску пријаву подноси електронским путем на новом Обрасцу ПДПО/С, у складу са Правилником о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит по одбитку на приходе и накнаде које остварују нерезидентна и резидентна правна лица („Службени гласник РС“, бр. 97/15 и 15/16). О томе смо објашњења дали у „Привредном саветнику“, бр. 6/2015 на страни 13.

АКТУЕЛНИ ПОДАЦИ

1. ПРОСЕЧНА МЕСЕЧНА ЗАРАДА ПО ЗАПОСЛЕНОМ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

МЕСЕЦ 2016. године	Број „Службеног гласника РС”	Бруто зарада		Нето зарада	
		износ	ланчани индекс	износ	ланчани индекс
Јануар (Укупно)	15/2016	55.763,00	78,8	40.443,00	78,6
Фебруар (Укупно)	31/2016	61.279,00	109,9	44.450,00	109,9
Март (Укупно)	44/2016	63.029,00	102,9	45.870,00	103,2
Април (Укупно)	48/2016	67.464,00	107,0	49.249,00	107,4

2. НАЈНИЖА МЕСЕЧНА ОСНОВИЦА ЗА ОБРАЧУН СОЦИЈАЛНИХ ДОПРИНОСА

Најнижа месечна основица за обрачун доприноса за обавезно социјално осигурање од 1. маја до 31. јула 2016. године износи 21.012,00 (60.034 x 35%) динара и објављена је у „Службеном гласнику Републике Србије”, бр. 44/2016.

Напомена:

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 виша од најниже основице, допринос се обрачунава на БМЗ, а уколико је БМЗ нижа, основица за обрачун доприноса је најнижа основица. Минимална зарада за период јануар-децембар 2016. године („Службени гласник РС”, бр. 79/2015) утврђена је у нето износу од 121,00 динара по радном часу. За исплате које се врше од 1. маја 2016. године, минимална зарада износи:

Ред. бр.	Месец	Број сати	Нето минимална зарада	Бруто минимална зарада
1	2	3	4	5
1	Јануар, Фебруар, Април и Јул	168	20.328,00	27.343,22
2	Март	184	22.264,00	30.104,99
3	Мај и Јун	176	21.296,00	28.724,11

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.

3. НАЈВИША ОСНОВИЦА ЗА ПЛАЋАЊЕ ДОПРИНОСА ЗА СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ

Највиша основица за плаћање доприноса за социјално осигурање утврђује се месечно, у висини петоструког просека месечне зараде у Републици Србији. Податак за утврђивање ове основице објављен је у „Службеном гласнику Републике Србије”, бр. 48/2016, а највиша основица од 1. јуна 2016. године износи 337.320,00 динара (5 x 67.464,00 динара).

Ако је зарада виша од петоструког просека месечне зараде у Републици Србији (од 337.320,00 динара), доприноси се плаћају по збирној стопи од 19,90% из зараде запосленог и 17,90% на терет послодавца, на износ од 337.320,00 динара, и то:

- на терет запосленог 67.126,68 динара;
- на терет послодавца 60.380,28 динара.

Нова највиша основица за плаћање социјалних доприноса утврдиће се када буде објављен податак о висини просечне зараде по запосленом у Републици Србији за мај 2016. године (око 25. јуна 2016), а примењиваће се од 1. јула 2016. године.

За. ИЗНОС УЧЕШЋА У ФИНАНСИРАЊУ ЗАРАДА ОСОБА СА ИНВАЛИДИТЕТОМ

За мај 2016. године - износ учешћа у финансирању зарада особа са инвалидитетом утврдиће се у износу од 50% просечне зараде по запосленом у Републици. Просечна зарада у Републици за април је 67.464,00 динара, а 50% од тога износи 33.732,00 динара. Послодавци су дужни да износ учешћа уплате до 5. јуна 2016. године.

4. КОЕФИЦИЈЕНТИ РАСТА ПОТРОШАЧКИХ ЦЕНА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

Месец 2016.	„Службени гласник РС“	Коефицијенти	
		у месецу према претходном месецу	годишње инфлације
1	2	3	4
Јануар	15/2016	0,006	0,024
Фебруар	27/2016	-0,001	0,015
Март	30/2016	-0,001	0,006
Април	46/2016	0,004	0,004

5. РАСТ ПОТРОШАЧКИХ ЦЕНА ЗА ГРАД БЕОГРАДА

Месец 2016.	„Службени лист града Београда“	Стопа
1	2	3
Јануар	6/2016	0,6%
Фебруар	18/2016	-0,1%
Март	29/2016	-0,4%
Април		0,6%

6. РЕФЕРЕНТНА СТОПА НАРОДНЕ БАНКЕ СРБИЈЕ И СТОПА ЗАКОНСКЕ КАМАТЕ

ПЕРИОД	Референтна каматна стопа НБС годишња	Процент за утврђивање есконтне стопе	Општа есконтна стопа – годишња	Камата за неблаговремено плаћање јавне приходе – на годишњем нивоу (кол. 4 + 10%)
1	2	3	4	5
од 8.05.2014.–11.06.2014.	9,00%	100%	9,00%	19,00%
од 12.06.2014.–12.11.2014.	8,50%	100%	8,50%	18,50%
од 13.11.2014.–11.03.2015.	8,00%	100%	8,00%	18,00%
од 12.03.2015.–8.04.2015.	7,50%	100%	7,50%	17,50%
од 9.04.2015.–10.05.2015.	7,00%	100%	7,00%	17,00%
од 11.05.2015.–10.06.2015.	6,50%	100%	6,50%	16,50%
од 11.06.2015.–12.08.2015.	6,00%	100%	6,00%	16,00%
од 13.08.2015.–9.09.2015.	5,50%	100%	5,50%	15,50%
од 10.09.2015.–13.10.2015.	5,00%	100%	5,00%	15,00%
од 14.10.2015.–10.02.2016.	4,50%	100%	4,50%	14,50%
од 11.02.2016. ¹⁾	4,25%	100%	4,25%	14,25%

6а. СТОПЕ ЗАТЕЗНЕ КАМАТЕ ПО ДУЖНИЧКО-ПОВЕРИЛАЧКИМ ОДНОСИМА

Шифра валуте	Назив земље	Ознака валуте	Референтна/основна каматна стопа	Увећање референтне/основне каматне стопе у п.п.	Стопа затезне камате		
			у % на год. нивоу		у % на год. нивоу	датум објављивања	важи од
941	Република Србија	RSD	4,25	8	12,25	11.02.2016.	12.02.2016.
978	ЕМУ	EUR	0	8	8	15.03.2016.	16.03.2016.
36	Аустралија	AUD	1,75	8	9,75	4.05.2016.	5.05.2016.
124	Канада	CAD	0,50	8	8,50	15.07.2015.	16.07.2015.
156	Кина	CNY	4,35	8	12,35	23.10.2015.	24.10.2015.
191	Хрватска	HRK	0,50	8	8,50	12.11.2015.	13.11.2015.
203	Чешка Република	CZK	0,05	8	8,05	24.12.2012.	25.12.2012.
208	Данска	DKK	0,05	8	8,05	20.01.2015.	21.01.2015.
348	Мађарска	HUF	0,90	8	8,90	24.05.2016.	25.05.2016.
392	Јапан	JPY	0,00	8	8	17.02.2016.	18.02.2016.
414	Куввајт	KWD	2,25	8	10,25	17.12.2015.	18.12.2015.
578	Норвешка	NOK	0,50	8	8,50	17.03.2016.	18.03.2016.
643	Руска Федерација	RUB	11	8	19	3.08.2015.	4.08.2015.
752	Шведска	SEK	-0,50	8	7,50	17.02.2016.	18.02.2016.
756	Швајцарска	CHF	-1,25 до -0,25	8	7,25	15.01.2015.	16.01.2015.
826	Велика Британија	GBP	0,5	8	8,5	24.12.2012.	25.12.2012.
840	САД	USD	0,25-0,50	8	8,375	17.12.2015.	18.12.2015.
977	Босна и Херцеговина	BAM	0	8	8	15.03.2016.	16.03.2016.
985	Пољска	PLN	1,50	8	9,50	4.03.2015.	5.03.2015.

1) НБС је утврдила нову референтну стопу која се примењује од 11.02.2016. године.

7. НАКНАДЕ ТРОШКОВА И ДРУГА ПРИМАЊА КОЈА ИМАЈУ КАРАКТЕР ЗАРАДЕ ПРЕМА ЗАКОНУ О РАДУ

Ред. бр.	ОПИС	Износ	Основ за обрачун	Порески третман
1	2	3	4	5
1	Месечна накнада за исхрану (топли оброк)	У висини утврђеној општим актом послодавца, односно уговором о раду.		Ово примање чини зараду, па се плаћају сви порези и доприноси који се плаћају на зараде запослених.
2	Регрес за годишњи одмор	У висини утврђеној општим актом послодавца, односно уговором о раду Послодавац је дужан да врши исплату регреса за годишњи одмор запосленом. Годишњи износ регреса може се исплаћивати месечно као 1/12 годишњег износа а може и једнократно у месецу како је уређено општим актом, односно уговором о раду.		Ово примање чини зараду, па се плаћају сви порези и доприноси који се плаћају на зараде запослених.
3	Теренски додатак	У висини утврђеној општим актом послодавца, односно уговором о раду Законом о раду (члан 120) ово је друго примање које послодавац може предвидети својим општим актом, односно уговором о раду.		Ово примање чини зараду, па се плаћају сви порези и доприноси који се плаћају на зараде запослених.
	НАПОМЕНА:	Теренски додатак је дневна накнада запосленог за повећане трошкове рада и боравка на терену и треба га разликовати од накнаде трошкова смештаја и исхране на терену који представљају трошкове пословања послодавца.		
4	Друга примања по основу радног односа која нису изузета из зараде (давања запосленима у роби и новцу, накнада за одвојени живот, поклонима деци поводом Божића и Нове године преко неопорезивог износа и сл.)	У висини утврђеној општим актом послодавца, односно уговором о раду. Законом о раду (члан 120) друга примања послодавца може предвидети својим општим актом, односно уговором о раду.		Ово примање чини зараду, па се плаћају сви порези и доприноси који се плаћају на зараде запослених.
5	УВЕЋАЊА ЗАРАДЕ (чл. 108. Закона о раду)	Послодавац је дужан да зараде запослених увећа у доле наведеним случајевима, у складу са Законом о раду. Законом су прописана минимална увећања зараде, а општим актом, односно уговором о раду могу се предвидети и већа увећања зараде.		
	Рад на дан празника (државног или верског) који је нерадни дан	110,0%	Основницу за увећање чини основна зарада запосленог. Основна зарада одређује се на основу услова потребних за рад на појединим пословима. Основна зарада може се утврдити као јединствен износ а може и као производ најниже цене рада и коефицијента радног места, или на неки други начин. За минули рад проценат од 0,4% важи за сваку пуну годину радног стажа. Од 29. јула минули рад се по Закону, обрачунава за време у радном односу код последњег послодавца, послодавца претходника (члан 147. Закона) и послодавца повезаног лица, а може и за све године рада, ако је то послодавац предвидео својим актом.	Увећања зараде су саставни део зараде, па се плаћају сви порези и доприноси који се плаћају на зараде запослених.
	Рад ноћу (ако такав рад није вреднован при утврђивању основне зараде)	26,0%		
	Прекомерени рад	26,0%		
	Минули рад	0,4%		

8. НАКНАДЕ ТРОШКОВА И ДРУГА ПРИМАЊА КОЈА НЕМАЈУ КАРАКТЕР ЗАРАДЕ ПРЕМА ЗАКОНУ О РАДУ

Ред. бр.	ОПИС	Износ	Основ за обрачун	Порески третман ¹⁾
1	2	3	4	5
1	Дневница за службено путовање у земљи (за запослене и предузетнике) За државне службенике и намештенике	У висини утврђеној општим актом послодавца, односно уговором о раду. 150,00	150 динара – члан 9. Уредбе о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника („Службени гласник РС”, бр. 98/07 и 84/15 – пречишћен текст)	до 2.201,00 динара дневно не плаћа се порез, а на износ преко тога плаћа се само порез на зараде по стопи од 10%.
2	Дневница за службено путовање у иностранство (за запослене и предузетнике)	Најмање у висини утврђеној Уговором о раду, односно Општим актом послодавца у складу са чланом 118. Закона о раду		Неопорезиво до 50 EUR

1) Неопорезиви износи примењују се од 1. фебруара 2016. године до 31. јануара 2017. године

1	2	3	4	5
2a	За државне службенике и намештенике	У висини од 15 EUR за свака 24 часа проведена у иностранству, утврђеној Уредбом о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника („Службени гласник РС”, бр. 98/07 и 84/15).		Неопорезиво до износа прописаног Уредбом о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника („Службени гласник РС”, бр. 98/07 и 84/15) – 15 EUR
3	Накнада трошкова у јавном саобраћају (за допозак и одлазак са рада)	У висини цене превозне карте у јавном саобраћају, ако послодавац није обезбедио сопствени превоз.		Неопорезиво до цене месечне претплатне карте, односно до висине стварних трошкова превоза, а највише до 3.666,00 дин. месечно. Преко неопорезивог износа плаћа се само порез на зараде по стопи од 10%
4	Накнада за коришћење сопственог возила на службеном путу (за запослене и предузетнике) За државне службенике и чиновнике	У висини утврђеној општим актом послодаваца. 10% од прописане цене за један литар погонског горива по пређеном километру – члан 11. Уредбе о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника („Службени гласник РС”, бр. 98/07 и 84/15).		Неопорезиво до износа 30% цене једног литра бензина помноженог бројем потрошених литара, а највише до 6.417,00 динара месечно. Преко неопорезивог износа плаћа се само порез на зараде по стопи од 10%.
5	Накнада трошкова смештаја и исхране на терену	У висини утврђеној општим актом послодаваца, односно уговором о раду, ако послодавац није обезбедио смештај и исхрану. Ако је послодавац за рад на терену обезбедио смештај и исхрану, запосленом се не исплаћује накнада по овом основу. Ову накнаду треба разликовати од теренског додатка који чини зараду.		У целини неопорезиво
6	Отпремнина приликом одласка у пензију (старосна, инвалидска, породична) Запослени у државним органима и именована и постављена лица	134.928,00 134.928,00	Најмање у висини две просечне зараде по запосленом у Републици Србији према последњем објављеном податку – члан 119. Закона о раду (67.464,00 x 2 = 134.928,00). У висини 125% од плате коју би запослени остварио за месец који претходи месецу у којем се исплаћује отпремнина, с тим што не може бити нижа од две зараде у Републици, према коначно објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике на дан исплате – члан 51. Уредбе о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника (67.464,00 x 2 = 134.928,00).	Неопорезиво до износа двоструке просечне месечне зараде по запосленом у Републици Србији према последњем објављеном податку (67.464,00 x 2 = 134.928,00). Преко неопорезивог износа плаћа се порез на друге приходе по стопи од 20% на основу умањену за 20% нормираних трошкова.
7	Отпремнина запосленом за чијим је радом престала потреба (члан 179. став 5. тачка 1) Закона о раду)	Отпремнина не може бити нижа од збира 1/3 зараде запосленог за сваку навршену годину рада у радном односу код послодаваца код кога остварује право на отпремнину, послодаваца претходника и послодаваца који је повезан са послодавцем који исплаћује отпремнину. Зарадом запосленог сматра се просечна месечна зарада запосленог исплаћена за последња три месеца која претходе месецу у којем се исплаћује отпремнина.		Неопорезиво до најнижег износа који је послодавац дужан да исплати. Преко неопорезивог износа плаћа се порез на друге приходе по стопи од 20% на основу умањену за 20% нормираних трошкова.
8	Отпремнина запосленом за чијим је радом престала потреба (државном службенику и намештенику)	Отпремнина се исплаћује у висини 1/3 његове плате за сваку навршену годину рада у радном односу код последњег послодаваца. Платом се сматра његова просечна месечна плата исплаћена за последња три месеца која претходе месецу у којем је донето решење – члан 50. Уредбе („Сл. гласник РС”, бр. 98/07 и 84/14).		Неопорезиво до најнижег износа који је послодавац дужан да исплати. Преко неопорезивог износа плаћа се порез на друге приходе по стопи од 20% на основу умањену за 20% нормираних трошкова.
9	Отпремнина запосленом који је утврђен као вишак запослених у поступку приватизације у 2015. и 2016. години – примењује се од 28.1.2015. године	Запослени који је утврђен као вишак у 2015. години, у складу са Одлуком о утврђивању програма за решавање вишка запослених у поступку приватизације у 2015. години („Службени гласник РС”, бр. 9/2015, 84/2015 и 109/2015), може добровољно да се определи за једну од опција која је за њега најповољнија, и то: 1) отпремнину у висини динарске противвредности 200 евра по години стажа осигурања, по средњем курсу, на дан достављања списка вишка запослених од стране послодаваца, с тим да укупна висина отпремнине не може бити већа од 8.000 евра у динарској противвредности; 2) отпремнину обрачунату на начин утврђен Законом о раду с тим да укупна висина отпремнине не може бити већа од 8.000 евра у динарској противвредности, а висина средстава по години стажа осигурања код последњег послодаваца не може бити већа од 500 евра у динарској противвредности, по средњем курсу, на дан достављања списка вишка запослених од стране послодаваца; 3) отпремнину у износу од шест (6) просечних зарада по запосленом у Републици Србији, према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике – за запослене који имају више од 15 година стажа осигурања; 4) Изузетно за субјекте приватизације над којима треба бити покрнут поступак стечаја, у складу са Акционим планом, могу се обезбедити средства за исплату отпремнине при одласку у пензију, за запослене који испуњавају један од услова за остваривање права на пензију у складу са прописима о пензијско-инвалидском осигурању, средства за ову намену могу се обезбедити у буџету Републике Србије у висини две просечне зараде по запосленом у Републици, према последњем познатом податку. (67.464 x 2 = 134.928).		Неопорезиво (тач. 1), 2) и 3) до износа утврђеног програмом за решавање вишка запослених, у складу са чланом 9. став 1. тачка 20) Закона о порезу на доходак грађана Неопорезиви износ са тачку 4) – 134.928
10	Накнада трошкова погребних услуга у случају смрти запосленог или члана уже породице	Послодавац је дужан (члан 119. Закона о раду) да, у складу са општим актом, накнади трошкове погребних услуга у случају смрти запосленог или члана уже породице. Чланом уже породице сматрају се брачни друг и деца запосленог.		Неопорезиво до износа од 64.162,00 динара. Преко неопорезивог износа плаћа се порез на друге приходе по стопи од 20% на основу умањену за 20% нормираних трошкова.

1	2	3	4	5
11	СОЛИДАРНЕ ПОМОЋИ	Послодавац може (члан 120. Закона о раду) да, у складу са општим актом, односно уговором о раду утврди право запослених на солидарне помоћи по разним основама. Исплате по основу овако утврђених солидарних помоћи не чине зараду, па се на те исплате не плаћају социјални доприноси. Плаћање пореза на доходак зависи од врсте солидарне помоћи.		
	а) Солидарна помоћ у случају смрти запосленог, члана његове породице или пензионисаног радника	У овој помоћи садржана је и накнада трошкова погребних услуга у случају смрти запосленог или члана уже породице (ред. бр. 10. овог прегледа). У односу на ред. бр. 10 ово је проширено и на помоћ у случају смрти: пензионисаног радника, родитеља запосленог, усвојеника и усвојеноца запосленог.		Неопорезиво до износа од 64.162,00 динара. Преко неопорезивог износа плаћа се порез на друге приходе по стопи од 20% на основу умањену за 20% нормираних трошкова.
	б) Солидарна помоћ у случају смрти других чланова породице запослених	Општим актима или уговором о раду може се предвидети и исплата помоћи у случају смрти других чланова породице (браћа, сестре, унуци и сл.).		На цео износ плаћа се порез на зараде по стопи од 10%
	в) Солидарна помоћ у случају дуже или теже болести, рехабилитације или наступла инвалидности запосленог или члана његове породице			Неопорезиво до 36.665,00 динара. Преко тог износа плаћа се порез на зараде (10%)
	г) Солидарна помоћ за ублажавање последица елементарних непогода или других ванредних догађаја			У целини неопорезиво
12	Јубиларна награда	Послодавац може (члан 120. Закона о раду) да, у складу са општим актом, односно уговором о раду утврди право запослених на јубиларне награде. Исплате по том основу не чине зараду, па се не плаћају социјални доприноси.		На износ преко 18.331,00 динара плаћа се порез на зараде по стопи од 10%
13	Зајам за набавку огрева, зимнице, уџбеника	Послодавац може вршити исплату зајма запосленима уколико је то предвидео својим актом.		
14	Поклони деци запослених до 15 година старости поводом Нове године и Божића до неопорезивог износа	Послодавац може (члан 119. став 2. Закона о раду) да деци запослених до 15 година старости обезбеди поклон за Божић и Нову годину. Ако је вредност поклона испод неопорезивог износа, то давање нема третман зараде.		Неопорезиво до 9.166,00 динара годишње. Преко тог износа има третман зараде.
15	Стипендије и кредити ученицима и студентима	Важи за ученике средњих школа и студента виших школа и факултета		Неопорезиво до 11.000,00 динара месечно. Преко неопорезивог износа плаћа се порез на друге приходе по стопи од 20% на основу умањену за 20% нормираних трошкова.
16	Премије за додатно добровољно пензијско осигурање и пензијски допринос у добровољни пензијски фонд и премије за добровољно здравствено осигурање, које послодавац уплаћује за запослене	Чланом 146 Закона о порезу на доходак грађана прописано је да се зарадом не сматрају премија добровољног здравственог осигурања, односно пензијски допринос у добровољни пензијски фонд, које послодавац плаћа за запослене – осигуранике, односно чланове добровољног пензијског фонда, у складу са посебним прописима који уређују наведене области, до износа који је ослобођен од плаћања доприноса, сагласно закону који уређује обавезно социјално осигурање. И у једном и у другом случају не плаћају се порез и доприноси на износ премије до 5.501,00 динара месечно. Уколико су уговорена оба вида додатног добровољног осигурања, и здравствено и пензијско осигурање, износ који је ослобођен плаћања пореза и доприноса у овом случају збирно не може бити већи од 5.501,00 динара месечно.		Плаћа се порез на зараде (10%) и социјални доприноси (и из накнаде и на накнаду) на износ преко 5.501,00 него. На износ до 5.501,00 динара не плаћају се ни порез ни доприноси
17	Премије за колективно осигурање од последица незгода и колективно осигурање за случај тежих болести и хируршких интервенција	Послодавац може (члан 119. Закона о раду) запосленима уплаћивати премију за колективно осигурање од последица незгода и колективно осигурање за случај тежих болести и хируршких интервенција. Такве уплате немају карактер зараде по Закону о раду, па се не плаћају социјални доприноси.		Укупан износ је неопорезив (члан 146. Закона)
18	Накнада за исхрану – хранарину коју спортистима аматерима исплаћују спортистички клубови			Неопорезиво до износа од 9.166,00 динара. Преко неопорезивог износа плаћа се порез на друге приходе по стопи од 20% на основу умањену за 20% нормираних трошкова
19	Појединачно остварен добитак од игара на срећу			Неопорезив износ – 11.165,00 (члан 83. став 4. тачка 1) Закона о порезу на доходак грађана).
20	Награде, новчане помоћи и друга давања физичким лицима која нису запослена код исплатиоца			Неопорезив износ од 1. јануара 2016. године – 12.180,00 (члан 85. став 1. тачка 10) Закона о порезу на доходак грађана).

**9. ЗБИРНИ КОЕФИЦИЈЕНТИ ЗАТЕЗНЕ КАМАТЕ ЗА ПЕРИОД ОД 3.03.2001. ДО 1.07.2016. ГОДИНЕ
(МЕТОД ПРОСТОГ ИНТЕРЕСНОГ РАЧУНА)**

НАПОМЕНА:			Октобар 2015.		Новембар 2015.		Децембар 2015.	
ПОШТО СЕ, ПОЧЕВ ОД 25. ДЕЦЕМБРА 2012. ГОДИНЕ, ЗАТЕЗНА КАМАТА УТВРЂУЈЕ ПО ГОДИШЊОЈ СТОПИ (РЕФЕРЕНТНА СТОПА НБС + 8 ПРОЦЕНТНИХ ПОЕНА), ПРЕСТАЛА ЈЕ ПОТРЕБА ДА СЕ ДАЈУ КОЕФИЦИЈЕНТИ ЗА ОДРЕЂЕНИ БРОЈ ДАНА У МЕСЕЦУ.			1	2,58003437	1	2,59082889	1	2,60110287
УБУДУЋЕ, НА ОВОМ МЕСТУ ДАЈЕМО ПРЕГЛЕД ВИСИНЕ СТОПЕ ЗАТЕЗНЕ КАМАТЕ ЗА ОДГОВАРАЈУЋЕ ПЕРИОДЕ.			2	2,58039054	2	2,59117136	2	2,60144533
			3	2,58074670	3	2,59151383	3	2,60178780
			4	2,58110287	4	2,59185629	4	2,60213026
			5	2,58145903	5	2,59219876	5	2,60247273
			6	2,58181520	6	2,59254122	6	2,60281520
			7	2,58217136	7	2,59288369	7	2,60315766
			8	2,58252752	8	2,59322615	8	2,60350013
			9	2,58288369	9	2,59356862	9	2,60384259
			10	2,58323985	10	2,59391109	10	2,60418506
			11	2,58359602	11	2,59425355	11	2,60452752
			12	2,58395218	12	2,59459602	12	2,60486999
ГОДИШЊЕ СТОПЕ ЗАТЕЗНЕ КАМАТЕ			13	2,58430835	13	2,59493848	13	2,60521246
25.12.2012–17.01.2013.	19,25%		14	2,58466451	14	2,59528095	14	2,60555492
18.01.2013–05.02.2013.	19,50%		15	2,58500698	15	2,59562342	15	2,60589739
06.02.2013–14.05.2013.	19,75%		16	2,58534944	16	2,59596588	16	2,60623985
15.05.2013–06.06.2013.	19,25%		17	2,58569191	17	2,59630835	17	2,60658232
07.06.2013–18.10.2013.	19,00%		18	2,58603437	18	2,59665081	18	2,60692479
19.10.2013–07.11.2013.	18,50%		19	2,58637684	19	2,59699328	19	2,60726725
08.11.2013–17.12.2013.	18,00%		20	2,58671931	20	2,59733574	20	2,60760972
18.12.2013–08.05.2014.	17,50%		21	2,58706177	21	2,59767821	21	2,60795218
09.05.2014–12.06.2014.	17,00%		22	2,58740424	22	2,59802068	22	2,60829465
13.06.2014–13.11.2014.	16,50%		23	2,58774670	23	2,59836314	23	2,60863711
14.11.2014–12.03.2015.	16,00%		24	2,58808917	24	2,59870561	24	2,60897958
13.03.2015–09.04.2015.	15,50%		25	2,58843163	25	2,59904807	25	2,60932205
10.04.2015–11.05.2015.	15,00%		26	2,58877410	26	2,59939054	26	2,60966451
12.05.2015–11.06.2015.	14,50%		27	2,58911657	27	2,59973300	27	2,61000698
12.06.2015–13.08.2015.	14,00%		28	2,58945903	28	2,60007547	28	2,61034944
14.08.2015–10.09.2015.	13,50%		29	2,58980150	29	2,60041794	29	2,61069191
11.09.2015–14.10.2015.	13,00%		30	2,59014396	30	2,60076040	30	2,61103437
15.10.2015–11.02.2016.	12,50%		31	2,59048643			31	2,61137684
12.02.2016–	12,25%							

Јануар 2016.	Фебруар 2016.	Март 2016.	Април 2016.	Мај 2016.	Јун 2016.
1	2,61171931	1	2,62230674	1	2,63208133
2	2,61206084	2	2,62264827	2	2,63241603
3	2,61240237	3	2,62298980	3	2,63275073
4	2,61274390	4	2,62333133	4	2,63308543
5	2,61308543	5	2,62367286	5	2,63342013
6	2,61342696	6	2,62401439	6	2,63375482
7	2,61376849	7	2,62435592	7	2,63408952
8	2,61411002	8	2,62469745	8	2,63442422
9	2,61445155	9	2,62503898	9	2,63475892
10	2,61479308	10	2,62538051	10	2,63509362
11	2,61513461	11	2,62572204	11	2,63542832
12	2,61547614	12	2,62606357	12	2,63576302
13	2,61581767	13	2,62640510	13	2,63609772
14	2,61615920	14	2,62674663	14	2,63643242
15	2,61650073	15	2,62708816	15	2,63676712
16	2,61684226	16	2,62742969	16	2,63710182
17	2,61718379	17	2,62777122	17	2,63743652
18	2,61752532	18	2,62811275	18	2,63777122
19	2,61786685	19	2,62845428	19	2,63810592
20	2,61820838	20	2,62879581	20	2,63844062
21	2,61854991	21	2,62913734	21	2,63877532
22	2,61889144	22	2,62947887	22	2,63911002
23	2,61923297	23	2,62982040	23	2,63944472
24	2,61957450	24	2,63016193	24	2,63977941
25	2,61991603	25	2,63050346	25	2,64011411
26	2,62025756	26	2,63084499	26	2,64044881
27	2,62059909	27	2,63118652	27	2,64078351
28	2,62094062	28	2,63152805	28	2,64111821
29	2,62128215	29	2,63186958	29	2,64145291
30	2,62162368	30	2,63221111	30	2,64178761
31	2,62196521	31	2,63255264		2,64212231
1. јун 2016.					2,67291466

КОЕФИЦИЈЕНТИ ЗА ПЕРИОД ОД 2001. ДО 2014. ГОДИНЕ ДАТИ СУ У „РЕГИСТРУ ПРОПИСА“ БР. 5–6/2015					
Наредна седница Извршног одбора Народне банке Србије, на којој ће се донети одлука о референтној каматној стопи, одржаће се 7. јула 2016. године.					

**10. КОНФОРМНИ КОЕФИЦИЈЕНТИ ПО МЕСЕЧНИМ СТОПАМА ПОТРОШАЧКИХ ЦЕНА
У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ**

Јануар 2016.		Фебруар 2016.		Март 2016.		Април 2016.		Мај 2016.		Јун 2016.	
0,6%		-0,1%		-0,1%		0,4%		0,4%		0,4%	
1	0,00019299	1	-0,00003450	1	-0,00003227	1	0,00013308	1	0,00012878	1	0,00013308
2	0,00038601	2	-0,00006900	2	-0,00006455	2	0,00026617	2	0,00025758	2	0,00026617
3	0,00057908	3	-0,00010349	3	-0,00009682	3	0,00039928	3	0,00038640	3	0,00039928
4	0,00077218	4	-0,00013799	4	-0,00012909	4	0,00053241	4	0,00051523	4	0,00053241
5	0,00096532	5	-0,00017249	5	-0,00016136	5	0,00066556	5	0,00064408	5	0,00066556
6	0,00115849	6	-0,00020698	6	-0,00019363	6	0,00079872	6	0,00077295	6	0,00079872
7	0,00135170	7	-0,00024147	7	-0,00022589	7	0,00093191	7	0,00090183	7	0,00093191
8	0,00154495	8	-0,00027596	8	-0,00025816	8	0,00106511	8	0,00103073	8	0,00106511
9	0,00173824	9	-0,00031045	9	-0,00029043	9	0,00119832	9	0,00115965	9	0,00119832
10	0,00193156	10	-0,00034494	10	-0,00032269	10	0,00133156	10	0,00128858	10	0,00133156
11	0,00212493	11	-0,00037943	11	-0,00035495	11	0,00146481	11	0,00141753	11	0,00146481
12	0,00231832	12	-0,00041391	12	-0,00038722	12	0,00159808	12	0,00154649	12	0,00159808
13	0,00251176	13	-0,00044840	13	-0,00041948	13	0,00173137	13	0,00167548	13	0,00173137
14	0,00270523	14	-0,00048288	14	-0,00045174	14	0,00186468	14	0,00180447	14	0,00186468
15	0,00289874	15	-0,00051737	15	-0,00048400	15	0,00199800	15	0,00193349	15	0,00199800
16	0,00309229	16	-0,00055185	16	-0,00051625	16	0,00213135	16	0,00206252	16	0,00213135
17	0,00328588	17	-0,00058633	17	-0,00054851	17	0,00226471	17	0,00219157	17	0,00226471
18	0,00347950	18	-0,00062081	18	-0,00058077	18	0,00239808	18	0,00232064	18	0,00239808
19	0,00367316	19	-0,00065529	19	-0,00061302	19	0,00253148	19	0,00244972	19	0,00253148
20	0,00386686	20	-0,00068976	20	-0,00064528	20	0,00266489	20	0,00257882	20	0,00266489
21	0,00406059	21	-0,00072424	21	-0,00067753	21	0,00279832	21	0,00270793	21	0,00279832
22	0,00425437	22	-0,00075871	22	-0,00070978	22	0,00293177	22	0,00283706	22	0,00293177
23	0,00444818	23	-0,00079319	23	-0,00074203	23	0,00306524	23	0,00296621	23	0,00306524
24	0,00464202	24	-0,00082766	24	-0,00077428	24	0,00319872	24	0,00309538	24	0,00319872
25	0,00483591	25	-0,00086213	25	-0,00080653	25	0,00333222	25	0,00322456	25	0,00333222
26	0,00502983	26	-0,00089660	26	-0,00083878	26	0,00346574	26	0,00335376	26	0,00346574
27	0,00522379	27	-0,00093107	27	-0,00087102	27	0,00359928	27	0,00348297	27	0,00359928
28	0,00541778	28	-0,00096553	28	-0,00090327	28	0,00373284	28	0,00361220	28	0,00373284
29	0,00561182	29	-0,00100000	29	-0,00093551	29	0,00386641	29	0,00374145	29	0,00386641
30	0,00580589			30	-0,00096776	30	0,00400000	30	0,00387072	30	0,00400000
31	0,00600000			31	-0,00100000			31	0,00400000		

**11. ЗБИРНИ КОНФОРМНИ КОЕФИЦИЈЕНТИ ПО СТОПАМА РАСТА ПОТРОШАЧКИХ ЦЕНА ЗА ПЕРИОД
ОД 1. ЈАНУАРА 2011. ДО 1. ЈУЛА 2016. ГОДИНЕ**

Јануар 2016.		Фебруар 2016.		Март 2016.		Април 2016.		Мај 2016.		Јун 2016.	
1	1,26963458	1	1,27725239	1	1,27597514	1	1,27469916	1	1,27979796	1	1,28491715
2	1,26987961	2	1,27720833	2	1,27593396	2	1,27468880	2	1,27996278	2	1,28508815
3	1,27012488	3	1,27716426	3	1,27589278	3	1,27503845	3	1,28012762	3	1,28525916
4	1,27036980	4	1,27712020	4	1,27585160	4	1,27520813	4	1,28029247	4	1,28543020
5	1,27061497	5	1,27707614	5	1,27581043	5	1,27537783	5	1,28045735	5	1,28560126
6	1,27086018	6	1,27703209	6	1,27576925	6	1,27554755	6	1,28062226	6	1,28577234
7	1,27110544	7	1,27698803	7	1,27572808	7	1,27571730	7	1,28078718	7	1,28594345
8	1,27135075	8	1,27694397	8	1,27568690	8	1,27588706	8	1,28095212	8	1,28611457
9	1,27159611	9	1,27689992	9	1,27564573	9	1,27605685	9	1,28111709	9	1,28628573
10	1,27184151	10	1,27685587	10	1,27560456	10	1,27622667	10	1,28128207	10	1,28645690
11	1,27208696	11	1,27681182	11	1,27556340	11	1,27639650	11	1,28144708	11	1,28662810
12	1,27233246	12	1,27676777	12	1,27552223	12	1,27656636	12	1,28161211	12	1,28679932
13	1,27257801	13	1,27672372	13	1,27548106	13	1,27673624	13	1,28177716	13	1,28697056
14	1,27282360	14	1,27667967	14	1,27543990	14	1,27690614	14	1,28194223	14	1,28714182
15	1,27306924	15	1,27663563	15	1,27539873	15	1,27707607	15	1,28210732	15	1,28731311
16	1,27331493	16	1,27659158	16	1,27535757	16	1,27724602	16	1,28227244	16	1,28748442
17	1,27356067	17	1,27654754	17	1,27531641	17	1,27741599	17	1,28243757	17	1,28765576
18	1,27380645	18	1,27650350	18	1,27527525	18	1,27758598	18	1,28260273	18	1,28782711
19	1,27405228	19	1,27645946	19	1,27523410	19	1,27775600	19	1,28276791	19	1,28799849
20	1,27429816	20	1,27641543	20	1,27519294	20	1,27792604	20	1,28293311	20	1,28816989
21	1,27454408	21	1,27637139	21	1,27515178	21	1,27809610	21	1,28309833	21	1,28834132
22	1,27479005	22	1,27632736	22	1,27511063	22	1,27826618	22	1,28326357	22	1,28851277
23	1,27503607	23	1,27628333	23	1,27506948	23	1,27843629	23	1,28342883	23	1,28868424
24	1,27528214	24	1,27623929	24	1,27502833	24	1,27860642	24	1,28359411	24	1,28885573
25	1,27552826	25	1,27619526	25	1,27498718	25	1,27877657	25	1,28375942	25	1,28902725
26	1,27577442	26	1,27615124	26	1,27494603	26	1,27894675	26	1,28392475	26	1,28919878
27	1,27602063	27	1,27610721	27	1,27490488	27	1,27911695	27	1,28409009	27	1,28937035
28	1,27626689	28	1,27606319	28	1,27486373	28	1,27928717	28	1,28425546	28	1,28954193
29	1,27651319	29	1,27601916	29	1,27482259	29	1,27945741	29	1,28442085	29	1,28971354
30	1,27675954			30	1,27478145	30	1,27962767	30	1,28458627	30	1,28988517
31	1,27700594			31	1,27474031	31		31	1,28475170	31	
										1. јул 2016.	1,29005682

12. ЗБИРНИ КОЕФИЦИЈЕНТИ ЗАТЕЗНЕ КАМАТЕ ЗА НЕПЛАЋЕНЕ ЈАВНЕ ПРИХОДЕ (ЗАКОНСКА КАМАТА)
ЈУЛ 2015. – ЈУН 2016.

Јул 2015.		Август 2015.		Септембар 2015.		Октобар 2015.		Новембар 2015.		Децембар 2015.	
1	0,48492468	1	0,49851370	1	0,51182877	1	0,52426712	1	0,53674658	1	0,54866438
2	0,48536301	2	0,49895205	2	0,51225342	2	0,52467808	2	0,53714384	2	0,54906164
3	0,48580137	3	0,49939041	3	0,51267808	3	0,52508904	3	0,53754110	3	0,54945890
4	0,48623973	4	0,49982877	4	0,51310274	4	0,52550000	4	0,53793836	4	0,54985616
5	0,48667808	5	0,50026712	5	0,51352740	5	0,52591096	5	0,53833562	5	0,55025342
6	0,48711644	6	0,50070548	6	0,51395205	6	0,52632192	6	0,53873288	6	0,55065068
7	0,48755479	7	0,50114384	7	0,51437671	7	0,52673288	7	0,53913014	7	0,55104795
8	0,48799315	8	0,50158219	8	0,51480137	8	0,52714384	8	0,53952740	8	0,55144521
9	0,48843151	9	0,50202055	9	0,51522603	9	0,52755479	9	0,53992466	9	0,55184247
10	0,48886986	10	0,50245890	10	0,51563699	10	0,52796575	10	0,54032192	10	0,55223973
11	0,48930822	11	0,50289726	11	0,51604795	11	0,52837671	11	0,54071918	11	0,55263699
12	0,48974658	12	0,50333562	12	0,51645890	12	0,52878767	12	0,54111644	12	0,55303425
13	0,49018493	13	0,50376027	13	0,51686986	13	0,52919863	13	0,54151370	13	0,55343151
14	0,49062329	14	0,50418493	14	0,51728082	14	0,52959589	14	0,54191096	14	0,55382877
15	0,49106164	15	0,50460959	15	0,51769178	15	0,52999315	15	0,54230822	15	0,55422603
16	0,49150000	16	0,50503425	16	0,51810274	16	0,53039041	16	0,54270548	16	0,55462329
17	0,49193836	17	0,50545890	17	0,51851370	17	0,53078767	17	0,54310274	17	0,55502055
18	0,49237671	18	0,50588356	18	0,51892466	18	0,53118493	18	0,54350000	18	0,55541781
19	0,49281507	19	0,50630822	19	0,51933562	19	0,53158219	19	0,54389726	19	0,55581507
20	0,49325342	20	0,50673288	20	0,51974658	20	0,53197945	20	0,54429452	20	0,55621233
21	0,49369178	21	0,50715753	21	0,52015753	21	0,53237671	21	0,54469178	21	0,55660959
22	0,49413014	22	0,50758219	22	0,52056849	22	0,53277397	22	0,54508904	22	0,55700685
23	0,49456849	23	0,50800685	23	0,52097945	23	0,53317123	23	0,54548630	23	0,55740411
24	0,49500685	24	0,50843151	24	0,52139041	24	0,53356849	24	0,54588356	24	0,55780137
25	0,49544521	25	0,50885616	25	0,52180137	25	0,53396575	25	0,54628082	25	0,55819863
26	0,49588356	26	0,50928082	26	0,52221233	26	0,53436301	26	0,54667808	26	0,55859589
27	0,49632192	27	0,50970548	27	0,52262329	27	0,53476027	27	0,54707534	27	0,55899315
28	0,49676027	28	0,51013014	28	0,52303425	28	0,53515753	28	0,54747260	28	0,55939041
29	0,49719863	29	0,51055479	29	0,52344521	29	0,53555479	29	0,54786986	29	0,55978767
30	0,49763699	30	0,51097945	30	0,52385616	30	0,53595205	30	0,54826712	30	0,56018493
		31	0,49807534	31	0,51140411	31	0,53634932			31	0,56058219

Јануар 2016.		Фебруар 2016.		Март 2016.		Април 2016.		Мај 2016.		Јун 2016.	
1	0,56097837	1	0,57325979	1	0,58461225	1	0,59668192	1	0,60836225	1	0,62043192
2	0,56137454	2	0,57365596	2	0,58500159	2	0,59707126	2	0,60875159	2	0,62082126
3	0,56177072	3	0,57405214	3	0,58539093	3	0,59746061	3	0,60914093	3	0,62121061
4	0,56216689	4	0,57444831	4	0,58578028	4	0,59784995	4	0,60953028	4	0,62159995
5	0,56256307	5	0,57484449	5	0,58616962	5	0,59823930	5	0,60991962	5	0,62198930
6	0,56295924	6	0,57524066	6	0,58655897	6	0,59862864	6	0,61030897	6	0,62237864
7	0,56335542	7	0,57563684	7	0,58694831	7	0,59901798	7	0,61069831	7	0,62276798
8	0,56375159	8	0,57603301	8	0,58733766	8	0,59940733	8	0,61108766	8	0,62315733
9	0,56414777	9	0,57642919	9	0,58772700	9	0,59979667	9	0,61147700	9	0,62354667
10	0,56454394	10	0,57682536	10	0,58811634	10	0,60018602	10	0,61186634	10	0,62393602
11	0,56494012	11	0,57721471	11	0,58850569	11	0,60057536	11	0,61225569	11	0,62432536
12	0,56533629	12	0,57760405	12	0,58889503	12	0,60096471	12	0,61264503	12	0,62471471
13	0,56573247	13	0,57799339	13	0,58928438	13	0,60135405	13	0,61303438	13	0,62510405
14	0,56612864	14	0,57838274	14	0,58967372	14	0,60174339	14	0,61342372	14	0,62549339
15	0,56652481	15	0,57877208	15	0,59006307	15	0,60213274	15	0,61381307	15	0,62588274
16	0,56692099	16	0,57916143	16	0,59045241	16	0,60252208	16	0,61420241	16	0,62627208
17	0,56731716	17	0,57955077	17	0,59084175	17	0,60291143	17	0,61459175	17	0,62666143
18	0,56771334	18	0,57994012	18	0,59123110	18	0,60330077	18	0,61498110	18	0,62705077
19	0,56810951	19	0,58032946	19	0,59162044	19	0,60369012	19	0,61537044	19	0,62744012
20	0,56850569	20	0,58071880	20	0,59200979	20	0,60407946	20	0,61575979	20	0,62782946
21	0,56890186	21	0,58110815	21	0,59239913	21	0,60446880	21	0,61614913	21	0,62821880
22	0,56929804	22	0,58149749	22	0,59278848	22	0,60485815	22	0,61653848	22	0,62860815
23	0,56969421	23	0,58188684	23	0,59317782	23	0,60524749	23	0,61692782	23	0,62899749
24	0,57009039	24	0,58227618	24	0,59356716	24	0,60563684	24	0,61731716	24	0,62938684
25	0,57048656	25	0,58266553	25	0,59395651	25	0,60602618	25	0,61770651	25	0,62977618
26	0,57088274	26	0,58305487	26	0,59434585	26	0,60641553	26	0,61809585	26	0,63016553
27	0,57127891	27	0,58344421	27	0,59473520	27	0,60680487	27	0,61848520	27	0,63055487
28	0,57167509	28	0,58383356	28	0,59512454	28	0,60719421	28	0,61887454	28	0,63094421
29	0,57207126	29	0,58422290	29	0,59551389	29	0,60758356	29	0,61926389	29	0,63133356
30	0,57246744			30	0,59590323	30	0,60797290	30	0,61965323	30	0,63172290
31	0,57286361			31	0,59629257			31	0,62004257		

КОЕФИЦИЈЕНТИ ЗА ПЕРИОД ОД 2003. ДО 2014. ГОДИНЕ ДАТИ СУ У „РЕГИСТРУ ПРОПИСА“ БР. 5-6/2015.

Наредна седница Извршног одбора Народне банке Србије, на којој ће се доносити одлука о референтној каматној стопи, одржаће се 7. јула 2016. године.