



Poslovno udruženje komunalnih preduzeća **KOMDEL**

Beograd, Branka Krsmanovića br 13

Tel: 011 2400 227, Tel/Fax: 011 2402 098,

E-mail: komdel@ttigroup.co.rs www.ttigroup.co.rs

Stručna služba: **TTI Group** d.o.o. Beograd

Beograd, jun 2020. godine

INFORMACIJA 14

PRAVDANJE TROŠKOVA PREVOZA

Posle službenih Mišljenja ministarstva finansija, br. 011-00-12/2019-04 od 1. februara 2019. godine i Mišljenja br. 401-00-02148/2019-16 koja su doneta na zahtev grada Beograda i Američke privredne komore (detaljnije u informaciji KOMDEL-a br 18/2019), **u praksi** su se javile **određene dileme** u vezi načina na koji se troškovi prevoza evidentiraju u poslovnim knjigama.

U međuvremenu, Ministarstvo finansija, 03. juna 2020. godine dalo je **ново Mišljenje br. 011-00-00040/2019-04 od 3.6.2020. godine**, koje se, bar u nekim delovima, suštinski razlikuje od prethodnih mišljenja.

Naime, po **novom mišljenju**, bez obzira na način evidentiranja i pravedanja ovog troška, **ne postoji više dilema oko verodostojnosti** knjigovodstvenih isprava, odnosno načina na koji je poslodavac ispunio svoju zakonsku obavezu i nadoknadio trošak zaposlenog za odlazak i dolazak sa rada. Takođe, na sreću više nije sporno da se ti troškovi mogu iskazati kao poslovni rashod i da se taj rashod priznaje u poreskom bilansu. Međutim, kao što se može videti, **ostaje i dalje dilema oko poreskog tretmana**.

U nastavku dajemo **integralni tekst pomenutog Mišljenja** Ministarstva finansija od 03. juna ove godine, uz napomenu da su pojedini važniji delovi teksta ovog dokumenta, posebno naglašeni (označeni):

"Odredbom člana 16. Zakona o porezu na dohodak građana ("Službeni glasnik RS", br. 24/2001, 80/2002, 80/2002 (dr. zakon), 135/2004, 62/2006, 65/2006 (ispr.), 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 (US), 93/2012, 114/2012 (US), 47/2013, 48/2013 (ispr.), 108/2013, 57/2014, 68/2014 (dr. zakon), 112/2015, 113/2017, 95/2018 i 86/2019 - u daljem tekstu: ZPDG) **propisano je da se zarada iz čl. 13. do 14b ovog zakona oporezuje po stopi od 10%.**

Prema odredbi člana 18. stav 1. tačka 1) ZPDG, **ne plaća se porez na zarade na primanja zaposlenog od poslodavca po osnovu naknade dokumentovanih troškova prevoza za dolazak i odlazak sa rada - do visine cene mesečne prevozne karte u javnom saobraćaju, odnosno do visine stvarnih troškova prevoza, a najviše do 3.914 dinara mesečno** (usklađivanje neoporezivih iznosa vrši se na godišnjem nivou, a navedeni iznos je u primeni počev od 1. februara 2019. godine zaključno sa 31. januarom 2020. godine).

Odredbom člana 13. stav 1. **Zakona o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje** ("Službeni glasnik RS", br. 84/2004, 61/2005, 62/2006, 5/2009, 52/2011, 101/2011, 47/2013, 108/2013, 57/2014, 68/2014 (dr. zakon), 112/2015, 113/2017, 95/2018 i 86/2019) propisano je da je osnovica doprinosa za zaposlene i za poslodavce zarada, odnosno plata i naknada zarade, odnosno plate u skladu sa zakonom koji uređuje radne odnose, opštim aktom i ugovorom o radu, odnosno rešenjem nadležnog organa.

Prema odredbi člana 105. stav 1. **Zakona o radu** ("Službeni glasnik RS", br. 24/2005, 61/2005, 54/2009, 32/2013, 75/2014, 13/2017 (US), 113/2017 i 95/2018 (dr. propis)) zarada iz člana 104. stav 1. tog zakona sastoji od zarade za obavljani rad i vreme provedeno na radu, zarade po osnovu doprinosa zaposlenog poslovnom uspehu poslodavca (nagrade, bonusi, i sl.) i drugih primanja po osnovu radnog odnosa, u skladu sa opštim aktom i ugovorom o radu.

Saglasno odredbi člana 105. stav 3. Zakona o radu, **pod zaradom se smatraju sva primanja iz radnog odnosa osim, pored ostalog, primanja iz člana 118. tač. 1-4) tog zakona.**

Odredbom člana 118. stav 1. tačka 1) Zakona o radu propisano je da zaposleni ima pravo na naknadu troškova u skladu sa opštim aktom i ugovorom o radu za dolazak i odlazak sa rada, u visini cene prevozne karte u javnom saobraćaju, ako poslodavac nije obezbedio sopstveni prevoz.

Imajući u vidu navedeno, **ne plaća se porez na dohodak građana na zarade na primanja zaposlenog od poslodavca, po osnovu naknade troškova prevoza za dolazak i odlazak sa rada koji su dokumentovani odgovarajućom verodostojnom računovodstvenom ispravom.**

Međutim, **u slučaju kada naknada troškova prevoza za dolazak i odlazak sa rada nije dokumentovana odgovarajućom verodostojnom računovodstvenom ispravom, takvo primanje podleže oporezivanju porezom na zarade po stopi od 10%.**

Na naknadu troškova za dolazak i odlazak sa rada, na koju zaposleni ima pravo u skladu sa opštim aktom i ugovorom o radu saglasno odredbi člana 118. stav 1. tačka 1) Zakona o radu (koja se ne smatra zaradom saglasno članu 105. stav 3. Zakona o radu), ne plaćaju se doprinosi za obavezno socijalno osiguranje nezavisno od poreskog tretmana tih primanja prema ZPDG.

Odredbom člana 7. stav 1. Zakona o porezu na dobit pravnih lica ("Službeni glasnik RS", br. 25/2001, 80/2002, 80/2002 (dr. Zakon), 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 (dr. Zakon), 142/2014, 91/2015 (autentično tumačenje), 112/2015, 113/2017, 95/2018 i 86/2019 - u daljem tekstu: ZPDPL) propisano je da se za utvrđivanje oporezive dobiti priznaju rashodi u iznosima utvrđenim bilansom uspeha, u skladu sa MRS, odnosno MSFI i MSFI za MSP, kao i propisima kojima se uređuje računovodstvo, osim rashoda za koje je ovim zakonom propisan drugi način utvrđivanja.

U skladu sa odredbom člana 9. stav 2. ZPDPL, primanja zaposlenog koja se, u smislu zakona kojim je uređeno oporezivanje dohotka građana, smatraju zaradom, uključujući i primanja na koja se do iznosa propisanog tim zakonom ne plaća porez na zarade, priznaju se kao rashod u poreskom bilansu u poreskom periodu u kome su isplaćena, odnosno realizovana.

Prema propisima kojima se uređuje računovodstvo, **knjiženje poslovnih promena**, između ostalog, na računima prihoda i rashoda, **vrši se na osnovu verodostojnih računovodstvenih isprava**, pri čemu računovodstvena isprava predstavlja pisani dokument ili elektronski zapis o nastaloj poslovnoj promeni, koja obuhvata sve podatke potrebne za knjiženje u poslovnim knjigama **tako da se iz računovodstvene isprave nedvosmisleno može saznati osnov, vrsta i sadržaj poslovne promene.** Verodostojnom računovodstvenom ispravom, u smislu navedenih propisa, smatra se računovodstvena isprava koja je potpuna, istinita, računski tačna i prikazuje poslovnu promenu.

Imajući u vidu navedeno, u slučaju kada naknada troškova prevoza za dolazak i odlazak sa rada nije dokumentovana odgovarajućom verodostojnom računovodstvenom ispravom, pri čemu je predmetna naknada oporezovana porezom na zarade po stopi od 10%, smatramo da se ista (naknada) priznaje kao rashod u poreskom bilansu u poreskom periodu u kome je isplaćena, shodno članu 9. stav 2. ZPDPL. "

Mišljenje se ne bavi, niti osporava prava zaposlenih na ovu naknadu garantovanu Zakonom o radu gde se u članu 118. kaže da zaposleni ima pravo na naknadu troškova u skladu sa opštim aktom i ugovorom o radu, između ostalog i za dolazak i odlazak sa rada, u visini cene prevozne karte u javnom saobraćaju, pod uslovom da poslodavac za dolazak i odlazak sa rada nije obezbedio sopstveni prevoz.

Poreski tretman ove naknade je naveden u ovom i u ranijim Mišljenjima, a u osnovi nije sporan. U Mišljenju se tu citiraju odredbe tačke 1) stava 1. člana 18. Zakona o porezu na dohodak građana gde je propisano da se **ne plaća porez na zarade na primanja zaposlenog od poslodavca po osnovu dokumentovanih troškova prevoza za dolazak i odlazak sa rada – do visine cene mesečne prevozne karte u javnom saobraćaju, odnosno do visine stvarnih troškova prevoza (najviše do 3.914 dinara mesečno).**

Međutim, način **dokumentovanja** i evidentiranja ove promene u poslovnim knjigama, po svemu sudeći **mogao bi imati uticaj i na poreski tretman.** Naime, u slučaju da prilikom isplate stvarni trošak nije na odgovarajući način dokumentovan, po Mišljenju Ministarstva, poslodavac bi bio u obavezi da **na celokupan iznos** naknade

(uključujući i neoporezivi deo), **obračuna i na propisani račun uplati porez na dohodak građana** (po stopi 10%).

Dakle, posle novog Mišljenja Ministarstva jedina **dilema je da li je trošak** valjano **dokumentovan**. **Ako je dokumentovan**, onda pojedinačna **isplata** do iznosa od 3.914 RSD **nije oporeziva, a ako nije dokumentovan, onda je ova naknada oporeziva**.

Nisu sporni slučajevi kada poslodavac zaposlenima ne isplaćuje naknadu u novcu, već im organizuje sopstveni prevoz ili im obezbeđuje pretplatnu mesečnu kartu, vaučere za taksi ili tome slično. Može biti **sporan samo slučaj kada zaposleni troškove prevoza podmiruje sam** pa kasnije od poslodavca očekuje da mu te troškove, u skladu sa zakonom, nadoknadi (refundira). **Pitanje se dakle svodi samo na to na koji način zaposleni u tom slučaju poslodavcu dokumentuje trošak?** Da li fiskalnim računom, da li izjavom, uvidom u neki javni dokument ili na neki drugi način?

Računi za prevoz u ovom slučaju glase na fizičko lice, pa **samim tim** ta vrsta dokumenata nikako **ne može da se tretira kao verodostojna isprava** na osnovu koje poslodavac može da evidentira poslovne promene. Oni mogu da budu samo, deo prateće (pomoćne) dokumentacije od većeg ili manjeg uticaja na obračun visine naknade. Naime, **kada poslodavac vrši isplatu naknade troškova zaposlenima**, za njega je u smislu propisa o računovodstvu, **verodostojna isprava** ili (1) **priznanica o isplati u gotovom** ili (2) **nalog za prenos**. On je svoju poslovnu promenu završio isplatom u skladu sa zakonskom obavezom. **Nije propisana obaveza** niti je logično **da on kontroliše trošenje sredstva koja nisu njegova**, ali svakako treba da ustroji i ima pomoćnu evidenciju kako bi bio siguran da je postupanje u skladu sa opštim aktima i da nečije pravo nije ugroženo.

Zaposleni stiče pravo na naknadu već činjenicom da je došao na posao. Činjenica je i da, sa izuzetkom većih gradova, dobar broj zaposlenih u komunalnim preduzećima dolazi na posao sa destinacija koje nisu pokrivene javnim gradskim ili prigradskim prevozom. Zbog toga se **iznos ove naknade** po pravilu utvrđuje **opštim aktom** (kolektivni ugovori, pravilnici o radu), a **način dokumentovanja troška**, pre svega **odgovarajućim internim aktom o računovodstvu**. U ranijem periodu, **većina komunalnih preduzeća je isplaćivala naknade troškova prevoza na osnovu Zakona o radu i bez dodatnog pojedinačnog dokumentovanja i pravdanja troška**, a koliko je poznato, **do sada u postupku revizije finansijskih izveštaja** koja je za javna preduzeća inače obavezna, **ovlašćeni nezavisni revizori nisu osporavali verodostojnost** dokumentacije niti poreski tretman ovih isplata.

Po našem mišljenju, u smislu propisa o računovodstvu, **sasvim je dovoljno da isplate naknada za prevoz budu dokumentovane priznanicom** o isplati ili, ako se isplata vrši bezgotovinski, nalogom za prenos, ali obzirom da način dokumentovanja posle objavljivanja Mišljenja ministarstva može da bude predmet posebne pažnje, bilo bi korisno:

- Da još jednom proverite i eventualno preispitate to na koji način je opštim aktima vašeg preduzeća (kolektivni ugovor, pravilnik o radu) regulisano pravo zaposlenih na naknadu troškova prevoza za dolazak i odlazak na rad
- **Da** proverite i eventualno **dodatno precizirate** pojedine odredbe vašeg pravilnika kojim se uređuje računovodstvo i računovodstvena politika. **Posebno odredbe** koje se odnose na to **šta se u kom slučaju smatra verodostojnom knjigovodstvenom ispravom** i na koji **način se u vašem preduzeću dokumentuju ovi troškovi**
- **Da internim procedurama** vezanim za obračun naknade troškova prevoza, ako to nije do sada urađeno, **predvidite obavezu zaposlenog da da izjavu** o tome gde stanuje i koju vrstu prevoza koristi, kao i da precizirate način na koji zaposleni dokumentuje svoje tvrdnje (za javni prevoz jedna pojedinačna iskorišćena karta ili izvod iz cenovnika prevoznika, za sopstveni prevoz jedan račun o kupljenom gorivu i sl).