



ПОСЛОВНИ

Број 9 / септембар 2017.

ПОРЕЗИ
РАЧУНОВОДСТВО
БУЏЕТСКО РАЧУНОВОДСТВО
ПОСЛОВНЕ ФИНАНСИЈЕ
ЗАРАДЕ

САВЕТНИК

ИЗДАЈАМО:

УГОВАРАЊЕ РЕВИЗИЈЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА ЗА 2017. ГОДИНУ

УЛАГАЊА У ЗАКУПЉЕН ОБЈЕКАТ И ПРИМЕНА ПДВ-а

ФАКТОРИНГ ПОСЛОВИ СА АСПЕКТА ПОРЕСКИХ ПРОПИСА
И РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ЕВИДЕНЦИЈЕ

ИСПРАВКЕ МАТЕРИЈАЛНО ЗНАЧАЈНИХ ГРЕШАКА

РАЧУНОВОДСТВЕНО ЕВИДЕНТИРАЊЕ ДОЗВОЉЕНОГ МИНУСА
ПО ТЕКУЋЕМ РАЧУНУ ПРИВРЕДНОГ ДРУШТВА

ИСПЛАТА И ПОРЕСКИ ТРЕТМАН СТИПЕНДИЈА И КРЕДИТА
ИЗ СРЕДСТАВА ПОСЛОДАВАЦА

НОВИ ИЗНОСИ МИНИМАЛНИХ АКЦИЗА ЗА ДУВАНСКЕ ПРЕРАЂЕВИНЕ

ФИНАНСИРАЊЕ АКТИВНОСТИ УСТАНОВА УЧЕНИЧКОГ И СТУДЕНТСКОГ СТАНДАРДА

ТЕМА БРОЈА: РАЦИОНАЛИЗАЦИЈА БРОЈА ЗАПОСЛЕНИХ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ ЗА 2017. ГОДИНУ

Кроз јединствен и оригиналан концепт, на више од 500 страна А4 формата, читаоцима разјашњава најважније институте из области зарада, плата и других примања, а поред тумачења прописа, садржи и многобројне примере обрачуна.

Саветник је намењен правним и рачуноводственим службама у привредним друштвима, јавном сектору и образовним институцијама, предузетницима, рачуноводственим агенцијама, удружењима послодаваца, синдикатима, привредним коморама, адвокатима итд.

У првом делу Саветника обрађена је исплата зарада и других примања у привредним делатностима.

У другом делу дате су карактеристике и специфичности исплата плата и других примања која остварују државни службеници, намештеници и запослени у јавним службама, односно запослени чије се плате финансирају из средстава буџета Републике Србије, буџета аутономне покрајине и јединица локалне самоуправе, као и из средстава обавезног социјалног осигурања.

За наручивање, као и за све детаљне информације, можете нам се обратити путем телефона: **011/2836-820, 2836-821, 2836-822** или путем мејла: **office@ingpro.rs**

ИНГ-ПРО

НОВО
ШТАМПАНО
ИЗДАЊЕ

САВЕТНИК ЗА ОБРАЧУН, ОПОРЕЗИВАЊЕ И ИСПЛАТУ ЗАРАДА, ПЛАТА И ДРУГИХ ПРИМАЊА

АУТОР
мр Жељко
Албанезе



ЦЕНА:
5.000,00 динара (+ 10% ПДВ-а).

Тираж је ограничен.



Оснивач и издавач:

ИНГ-ПРО

Издавачко-графичко д.о.о.

Београд, Веле Нигринове 16а

За оснивача и издавача:

Горан Грцић и Владимир Здјелар

Главни и одговорни уредник:

Жељко Албанезе

Аутори:

Милица Бјелић

Љиљана Симић

Борислав Ињац

Јован Чанак

Мирослава Минић

Жељко Албанезе

Графичка припрема:

Мирослав Арамбашић

Штампа:

Digital art, Београд

Редакција:

Веле Нигринове 16а, 11000 Београд

тел: +381 11 2836 890

факс: +381 11 2836 474

имејл: zeljko.albaneze@ingpro.rs

CIP - Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд
657

ПОСЛОВНИ саветник / главни и одговорни уредник Жељко Албанезе.
- Год. 1, бр. 1 (јан. 2017) - . - Београд : ИНГ-ПРО, 2017 - (Београд : Digital art). - 30 cm

Месечно.

ISSN 2560-3221 = Пословни саветник

Штампани часопис „Пословни саветник” представља издање стручних ауторских текстова из области пореза, рачуноводства, буџетског рачуноводства, пословних финансија и зарада. Наменен је, пре свега, финансијским и рачуноводственим службама у јавном и приватном сектору, рачуноводственим агенцијама и слично.

Од рубрика у часопису издавајмо: Порези, Рачуноводство, Буџетско рачуноводство, Пословне финансије, Зараде.

Штампани часопис „ПОСЛОВНИ САВЕТНИК” излази из штампе месечно. У току године излази 10 бројева и 1 двоброј. У оквиру претплате, претплатници на штампано издање добијају могућност да писано, путем имејла, добију одговоре на питања у вези с темама које часопис обрађује.

Под слоганом „Будимо на вези” часопис је отворен за сва питања, мишљења, конструктивне предлоге, похвале и критике, а читаоци их могу упутити на адресу главног и одговорног уредника: zeljko.albaneze@ingpro.rs.

Такође, претплатници могу и сами предлагати теме које су важне за њихово пословање.

Најважније о рубрикама у часопису:

ЗАРАДЕ И ДРУГА ЛИЧНА ПРИМАЊА

Актуелне обрачунае зарада, накнаде зарада и друга примања запослених из радног односа и других лица која ангажују послодавци по уговорима ван радног односа, објашњавамо кроз њихове обрачунае са становишта Закона о раду, али и са становишта примене пореских прописа.

ФИНАНСИЈЕ И РАЧУНОВОДСТВО

Пратимо рачуноводствене промене привредних субјеката од отварања пословних књига на почетку године, преко актуелних промена у току године, до пописа и састављања годишњег рачуна.

ПОРЕСКИ ПРОПИСИ

Пратимо и објашњавамо примену свих пореских прописа – ПДВ, акцизе и порески поступак, али и примену пореза и доприноса на лична примања запослених и других лица, као и пореске обавезе по основу покретне и непокретне имовине, капитала и сл. Нећемо заборавити ни примену прописа о избегавању међународног двоструког опорезивања.

БУЏЕТСКО РАЧУНОВОДСТВО

Месечно пратимо пословање буџетских корисника и дајемо актуелне обрачунае у књиговодству по буџетским прописима.

ПЛАТЕ И ДРУГА ПРИМАЊА ЗАПОСЛЕНИХ КОД БУЏЕТСКИХ КОРИСНИКА

Паралелно са зарадама, дајемо и примере обрачуна плата и других личних примања запослених и других лица код буџетских корисника, уважавајући специфичности обрачуна у здравству, просвети, али и у јединицама локалне самоуправе, посебно имајући у виду предстојећу примену законских прописа о платама у јавном сектору.

ОСТАЛО:

- новине у платном промету,
- актуелности у спровођењу царинских прописа,
- тумачења министарстава,
- актуелни месечни статистички подаци.

Часопис можете поручити телефоном: 011/2836-820, 2836-821, 2836-822 или имејлом: office@ingpro.rs

Садржај

■ Уговарање ревизије финансијских извештаја за 2017. годину	3
■ Улагања у закупљен објект и примена ПДВ-а	8
■ Нови износи минималних акциза за дуванске прерађевине	16
■ Издаци послодаваца за исплату појединих врста накнада за рад.....	18
■ Исправке материјално значајних грешака	26
■ Рачуноводствено евидентирање дозвољеног минуса по текућем рачуну привредног друштва	33
■ Исплата и порески третман стипендија и кредита из средстава послодаваца	37
■ Факторинг послови са аспекта пореских прописа и рачуноводствене евиденције.....	43
■ Финансирање активности установа ученичког и студентског стандарда	51
■ Царински третман робе која се износи из слободне зоне, а претходно је била стављена у слободан промет по повластици из члана 19. Закона о слободним зонама	55
■ Употреба електронског локатора као царинског обележја – од 1. октобра 2017. године	57
■ Календар пореских обавеза за септембар 2017. године	60
■ Износ личних примања запослених и других лица и њихов порески третман – на основу просечне зараде у Републици у месецу јулу 2017. године од 66.251 динар.....	63
■ ТЕМА БРОЈА:	
■ Рационализација броја запослених у јавном сектору за 2017. годину	70

УГОВАРАЊЕ РЕВИЗИЈЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА ЗА 2017. ГОДИНУ

– Рок за закључење уговора је 30. септембар 2017. године.

Услови и начин обављања ревизије финансијских извештаја, обавезност ревизије, уговарање ревизије, као и друга питања у вези са ревизијом, регулисана су **Законом о ревизији** („Сл. гласник РС”, бр. 62/2013 – у даљем тексту: Закон о ревизији).

Предмет и циљ ревизије

Предмет ревизије су редовни годишњи појединачни и консолидовани финансијски извештаји, а сама ревизија је поступак провере и оцене финансијских извештаја, као и података и метода који се примењују при састављању финансијских извештаја на основу којих се даје независно стручно мишљење о томе да ли финансијски извештаји у свим материјално значајним аспектима дају истинит и поштен приказ финансијског стања и резултата пословања правног лица, у складу са одговарајућом регулативом за израду финансијских извештаја.

Дакле, крајњи резултат обављене ревизије финансијских извештаја је издавање извештаја, односно мишљења ревизора о њиховој истинитости и објективности, а изражено мишљење ревизора, у складу са Законом и релевантним Међународним стандардима ревизије (МСР), може бити:

- мишљење без резерве – позитивно,
- мишљење с резервом,
- уздржавајуће мишљење и
- негативно мишљење.

Обвезници екстерне ревизије финансијских извештаја за 2017. годину

Основни критеријум за одређивање да ли је правно лице обвезник законске ревизије финансијских извештаја, јесте разврставање правних лица, које је дефинисано чланом 6. **Закона о рачуноводству** („Сл. гласник РС”, бр. 62/2013 – у даљем тексту: Закон о рачуноводству).

С обзиром на то да се обвезници ревизије за текућу годину одређују на основу величине разврставања правних лица за претходну годину, утврђивање обвезника ревизије за 2017. годину врши се на основу разврставања по финансијским извештајима за 2016. годину.

Сходно наведеном, **обвезници законске ревизије финансијских извештаја за 2017. годину, јесу:**

- велика и средња правна лица разврстана по финансијским извештајима за 2016. годину;
- јавна друштва (независно од величине);
- матична правна лица која састављају консолидоване финансијске извештаје;
- сва правна лица, односно предузетници чији пословни приход, остварен у 2016. години, прелази 4.400.000 ЕУР у динарској противвредности.

Поред обвезника ревизије из члана 21. Закона о ревизији, постоје и други обвезници ревизије којима је обавеза ревизије прописана неким другим законом. На пример, чланом 65. **Закона о јавним предузећима** („Сл. гласник РС”, бр. 15/2016) прописано је да јавна предузећа морају имати извршену ревизију финансијских извештаја од стране овлашћеног ревизора.

Дакле, сва јавна предузећа су, независно од величине, обвезници ревизије јер је тако изричито прописано Законом о јавним предузећима.

Такође, уколико се неким другим прописом уводи обавеза ревизије и за неке друге правне субјекте, обавези ревизије подлежу и поменути субјекти, без обзира на то што нису дефинисани Законом о ревизији, а с обзиром на то да наведени други прописи представљају *lex specialis* прописе у вези са обавезом ревизије финансијских извештаја.

Ко доноси Одлуку о избору ревизора

Законом о привредним друштвима („Сл. гласник РС”, бр. 36/2011, 99/2011, 83/2014 – др. закон и 5/2015) и другим прописима који посебно уређују пословање одређених привредних субјеката, уређено је питање ко доноси одлуку о избору ревизора. У зависности од правне форме друштва, прописано је да:

- **за акционарска друштва** – скупштина акционара одлучује о избору и разрешењу ревизора и усвајању извештаја ревизора;
- **за друштва с ограниченом одговорношћу** – скупштина чланова друштва именује ревизора и усваја финансијске извештаје, као и извештаје ревизора, а под условом да је то предвиђено оснивачким актом и да се ради о једночланом друштву, одлуку о избору ревизора и усвајању мишљења ревизора може донети и директор друштва.

Приликом одабира друштва за ревизију треба имати у виду мере изречене појединим друштвима за ревизију и овлашћеним ревизорима за које Комора овлашћених ревизора води јавни Регистар изречених мера на свом веб-сајту (http://www.kor.rs/registar_mera.asp).

Уговарање ревизије финансијских извештаја за 2017. годину

Према члану 24. став 1. Закона о ревизији, скупштина односно орган утврђен општим актом правног лица код којег се врши ревизија, бира друштво за ревизију најкасније до 30. септембра пословне године на коју се ревизија односи. Овај рок може да буде и дужи у случају ревизије консолидованих финансијских извештаја.

Изузетно, скупштина односно орган утврђен општим актом правног лица код којег се врши ревизија, а које финансијске извештаје саставља са стањем на последњи дан пословне године која је различита од календарске, бира друштво за ревизију најкасније три месеца пре истека тако одређене пословне године на коју се ревизија односи.

Чланом 25. Закона о ревизији ближе су дефинисани елементи уговора о ревизији. Наиме, уговор о ревизији који се закључује за ревизију финансијских извештаја 2017. године, поред елемената прописаних законом којим се уређују облигациони односи, мора да садржи и:

- 1) структуру ревизорског тима, са навођењем стручних квалификација чланова ревизорског тима;
- 2) податке о планираном броју сати за обављање ревизије, по члановима ревизорског тима;
- 3) одредбу да ревизорско друштво по завршетку ревизије саставља обрачун потрошених сати по члановима ревизорског тима и испоставља коначни рачун;
- 4) укупну цену за услугу ревизије.

Што се тиче цене за услугу ревизије, Комора овлашћених ревизора је дана 21. 10. 2015. године издала Смернице о критеријумима за израчунавање минималног броја сати за вршење ревизије финансијских извештаја (даље: Смернице), којима је утврдила минимални број сати по клијенту ревизије у зависности од величине клијента, тј. друштва обвезника ревизије.

Имајући у виду да уговором о ревизији мора бити прецизиран планирани број сати за извршење услуге по члановима ревизорског тима, а да се цена часа рада члана ревизорског тима утврђује интерним актом друштва за ревизију, произлази да се укупна цена услуге ревизије формира множењем броја планираних сати рада са ценом по радном часу. На овако формирану цену за услуге ревизије које се врше ван седишта друштва за ревизију, могу се додати стварно настали материјални трошкови неопходни за обављање ревизије, и то по основу:

- дневница, у складу са Законом о раду и Законом о порезу на доходак грађана;
- трошкова ноћења у висини стварних трошкова;
- трошкова превоза на службеном путу у висини стварних трошкова, у складу са Законом о раду и Законом о порезу на доходак грађана.

Смерницама је такође утврђен максималан број сати рада на годишњем нивоу, који износи 1.920 сати по једном запосленом ангажованом на пословима ревизије у току ревизорске пословне године. Уколико друштво за ревизију испуни овај критеријум, не може закључивати нове уговоре, осим ако повећа број запослених ревизора.

Такође, према Смерницама, друштва за ревизију су дужна да приликом закључивања уговора са корисницима ревизорских услуга утврђују висину накнаде за обављање годишње ревизије финансијских извештаја, у складу са својим интерним актом, а препоручена минимална цена која произлази из примене наведених критеријума износи 2.000 ЕУР. Друштва за ревизију не могу да закључују додатне споразуме уз уговоре о ревизији годишњих финансијских извештаја, којима би се регулисало плаћање накнаде супротно Смерницама.

Када се ради о новооснованим правним лицима, Закон о ревизији не уређује обавезност и рокове вршења и закључења уговора о ревизији. У вези са обавезношћу ревизије финансијских извештаја новооснованих правних лица, Министарство финансија је дало Мишљење бр. 011-00-102/2013-16 од 21. 11. 2013. године, чији извод дајемо у наставку:

„Имајући у виду наведено, мишљења смо да је почев од ревизије финансијских извештаја за 2014. годину, новоосновано правно лице обвезник ревизије финансијских извештаја за пословну годину у којој је основано, само уколико припада групи обвезника ревизије дефинисаних чланом 21. Закона о ревизији. С тим у вези, мишљења смо и да се ревизија тих финансијских извештаја, изузетно, може уговорити и након 30. септембра текуће године, али да се поступак ревизије, као и обавезе у вези са достављањем ревизорских извештаја и остале документације Агенцији за привредне регистре, морају извршити на начин и у роковима уређеним Законом о рачуноводству.”

Дакле, рок за закључење уговора о ревизији појединачних финансијских извештаја за 2017. годину, јесте најкасније до 30. септембра 2017. године, док овај рок може бити дужи за закључење уговора за ревизију консолидованих финансијских извештаја, као и за новооснована правна лица. За друштва која имају пословну годину различиту од календарске, рок за закључење уговора за ревизију је три месеца пре завршетка пословне године на коју се ревизија односи.

Специфичности уговарања ревизије јавних друштава

Када се ради о уговарању и обављању ревизије јавних друштава, потребно је имати у виду следеће специфичности које су прописане Законом о тржишту капитала („Сл. гласник РС”, бр. 31/2011, 112/2015 и 108/2016) и Правилником о условима за обављање ревизије финансијских извештаја јавних друштава („Сл. гласник РС”, бр. 114/2013 – у даљем тексту: Правилник за јавна друштва):

- Ревизор може обавити највише пет узастопних ревизија годишњих финансијских извештаја код истог јавног друштва. Дакле, прописана је обавезна промена ревизора на 5 година.
- Ревизор у истој години не може и да обавља ревизију финансијских извештаја друштва и да пружа консултантске услуге.
- Ревизор не може да обавља законску ревизију финансијских извештаја у текућој години уколико су тим лицима пружене консултантске услуге у претходној години.

Сходно одредбама Правилника за јавна друштва, Комисија за хартије од вредности је објавила листу ревизорских кућа које могу вршити ревизију финансијских извештаја јавних друштава за 2017. годину.

Право увида у сву документацију клијента ревизије

Према члану 27. Закона о ревизији, правно лице код којег се обавља ревизија, **дужно је** да друштву за ревизију:

- стави на располагање сву потребну документацију, исправе и извештаје;
- омогући приступ свим програмима и електронским записима, укључујући штампани материјал и копије на електронским медијима, као и да пружи информације о програмима;
- пружи све информације потребне за обављање ревизије;
- у радно време обезбеди приступ и коришћење пословних просторија за обављање ревизије, као и да стави на располагање одговарајућу опрему и запослене.

У случају да клијент ревизије одбије да ревизору пружи документацију и податке које ревизор сматра значајним за спровођење процеса ревизије и изражавање ревизорског мишљења, наведено представља, у складу са Међународним стандардима ревизије, ограничење обима ревизорског рада и има утицаја на изражено мишљење ревизора.

У складу са одредбама члана 29. Закона о ревизији, лиценцирани овлашћени ревизор и друштво за ревизију дужни су да, као поверљиве, чувају све податке, чињенице и околности које су сазнали током обављања ревизије. Друштво за ревизију је дужно да омогући увид у податке у случају примене прописа који регулишу спречавање прања новца и финансирање тероризма у преткривичним или кривичним поступцима, као и када њихово достављање писаним путем затражи суд у кривичном или преткривичном поступку.

Пружање других стручних услуга од стране друштва за ревизију – нека спорна питања у пракси

У пракси, поред ревизије финансијских извештаја, правна лица често са ревизорским кућама уговарају и друге сродне услуге као што су правни, порески и финансијски консалтинг, due diligence, процена вредности имовине и капитала и слично. Приликом закључивања уговора за друге стручне услуге које пружају ревизорске куће, треба имати у виду рестриктивне одредбе Закона о ревизији, Закона о тржишту капитала, Кодекса етике за професионалне рачуновође, као и одредбе других закона који посебно регулишу питање ревизије финансијских извештаја за поједине пословне субјекте.

У складу са чланом 33. Закона о ревизији, друштво за ревизију у оквиру своје регистроване делатности, поред ревизије, може да обавља и услуге из области финансија и рачуноводства, услуге финансијских анализа и контрола, затим услуге пореског и других врста пословног саветовања, услуге процене вредности капитала, имовине и обавеза, као и услуге судског вештачења, услуге израде и економске оцене инвестиционих пројеката и друге сродне услуге, осим ако посебним прописом није друкчије уређено.

Што се тиче вршења услуге ревизије финансијских извештаја и израде извештаја о трансферним ценама од стране истог друштва за ревизију, што је често питање и недоумица привредних субјеката, **Министарство финансија је издало следеће Мишљење бр. 011-00-1125/2014-16/2 од 3. 2. 2015. године, чији извод дајемо у наставку:**

„На основу свега наведеног, ценећи наводе из захтева, а након детаљног сагледавања релевантних одредаба Кодекса етике за професионалне рачуновође, мишљења смо да у конкретном случају друштво за ревизију у години за коју обавља ревизију финансијских извештаја субјекта ревизије, том субјекту ревизије може истовремено да пружа услугу израде извештаја о трансферним ценама, под условом да обављање ове услуге, у смислу члана 35. тачка 3) подтачка (9) Закона, не утиче на вредновање позиција у финансијским извештајима, што је друштво за ревизију дужно да цени у сваком конкретном случају када постоји могућност за истовременим пружањем услуге ревизије финансијских извештаја и услуге израде извештаја о трансферним ценама.”

Дакле, ревизорским друштвима је остављено да процене да ли израда извештаја о трансферним ценама, у смислу члана 35. тачка 9) Закона о ревизији, утиче на кориговање пореске обавезе и тиме на вредновање позиција у финансијским извештајима, на основу чега одлучују да ли код истог клијента могу да раде и ревизију финансијских извештаја и извештај о трансферним ценама.

Честа је појава у нашој пракси да ревизори састављају напомене уз финансијске извештаје клијената код којих обављају ревизију, што је неспојиво са одредбама Кодекса етике за професионалне рачуновође. Састављање напомена представља значајну фазу у процесу састављања финансијских извештаја, у којој се обелодањују политике, процене и разне одлуке које доноси руководство, а на којима се темеље подаци и информације у финансијским извештајима.

Процес ревизије укључује опширну сарадњу између ревизорске куће и руководства клијента ревизије. Током тог процеса руководство захтева и прима значајне повратне информације у вези са таквим питањима као што су рачуноводствена начела и обелодањивање у финансијским

извештајима и примереност контрола и метода коришћених за одређивање исказаних износа имовине и обавеза. Техничка помоћ ове природе и савет клијентима ревизије у вези са рачуноводственим начелима, погодна су средства за промовисање објективног приказивања финансијских извештаја. Пружање таквих савета у начелу не прети независности ревизорске куће.

Када је реч о напоменама уз финансијске извештаје, уобичајена пракса већих ревизорских кућа је да својим клијентима са којима имају закључен уговор, обезбеде илустративни пример напомена уз финансијске извештаје, који правна лица даље треба да прилагоде својим потребама, а све у циљу побољшања квалитета финансијског извештавања.

* * *

Јединствено издање на нашем тржишту!

БИЛТЕН СЛУЖБЕНИХ МИШЉЕЊА

Министарства за рад, запошљавање, борачка и социјална питања

Компанија Инг-Про доо Београд као овлашћени издавач, у сарадњи с Министарством за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, објављује Билтен службених мишљења.

Билтен садржи званична мишљења Министарства и ауторске текстове стручних лица из Министарства у вези са радноправном регулативом. Издање је намењено привредним друштвима, јавном сектору, удружењима послодаваца, синдикатима, привредним коморама, образовним институцијама, адвокатима и свима другима који примењују радно право.

Билтен излази четири пута годишње (укупно четири броја годишње – један број квартално).

За препоруку и групе информације пишите нам на: office@ingpro.rs
или нас позовите на: 011/2836-820, 2836-821, 2836-822.

Примена ПДВ-а на услуге давања у закуп непокретности (објеката) детаљно је обрађена у часопису број 7-8/2017, где је истовремено најављен наставак тог текста како би посебно била обрађена питања везана за примену ПДВ-а на улагања која купац врши у закупљену непокретност.

Ако за време трајања закупа купац изврши неке промене на закупљеном пословном простору, дужан је да га доведе у првобитно стање у ком је био у тренутку узимања у закуп (у квалитативно и квантитативно истом стању).

Купац може однети додатке које је учинио на ствари уколико се исти могу одвојити без оштећења саме ствари (нпр. клима-уређај, грејна тела, видео-надзор и сл.) или их куподавац може задржати, уз накнаду њихове вредности.

Као што се види, купац има обавезу да врши неопходне поправке, али исте мора да одобри, тј. да дâ сагласност власник – куподавац. Такве поправке се, са аспекта ПДВ-а, сматрају улагањем у закупљен простор које се мора посебно објаснити због одређених пореских специфичности.

1. Улагања у закупљен пословни простор која врши купац и примена ПДВ-а

Поправке које купац сме да изврши на закупљеној непокретности уз сагласност куподавца, са спекта ПДВ-а, сматрају се **улагањем у туђе непокретности**, а Законом о порезу на додатну вредност („Сл. гласник РС”, бр. 84/2004... 108/2016 – у даљем тексту: Закон) за исто је прописан посебан порески третман. Наиме, Законом о изменама и допунама Закона о порезу на додатну вредност („Сл. гласник РС”, бр. 93/2012) измењен је члан 32. ЗПДВ-а тако да је у односу на претходно законско решење дата ширира могућност обвезницима ПДВ-а да, уколико су остварили право на одбитак ПДВ-а за улагања не само у своје, већ и у туђе објекте, то право морају да коригују – умање уколико пре истека рока од десет година од момента извршеног улагања, не испуњавају услове за право на одбитак ПДВ-а (нпр. изађу из система ПДВ-а, престану да обављају делатност и др.).

Ова законска одредба је у примени од 1. јануара 2013. године и битна је за порески третман улагања купца у закупљену непокретност, али пре него што се почне са објашњењима пореске судбине овог улагања, мора се нагласити да она првенствено зависи од тога да ли је купац, односно куподавац обвезник ПДВ-а или не.

Непокретност коју купац узима у закуп за потребе обављања делатности, својим карактеристикама и опремљеношћу најчешће не одговара свим његовим пословним потребама, па је у пракси уобичајено да на том простору купац врши потребне поправке, тј. одређена улагања.

Да би се, са аспекта ПДВ-а, тачно определило шта се сматра улагањем, а шта текућим одржавањем непокретности, у складу са чланом 32. став 6. Закона, донет је **Правилник 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** („Сл. гласник РС”, број 120/2012 – у даљем тексту: Правилник), којим је уређено шта се, у смислу Закона, сматра опремом и објектима за вршење делатности и улагањима у објекте, као и начин спровођења исправке одбитка претходног пореза и начин утврђивања дела претходног пореза за који накнадно може да се оствари право на одбитак за опрему и објекте за вршење делатности и за улагања у објекте.

Шта се сматра објектима за вршење делатности – дефинисано је чланом 2. став 2. Правилника, односно објектима за вршење делатности се, у смислу Закона, **сматрају објекти из члана 25. став 2. тачка 3) Закона, као и економски дељиве целине у оквиру тих објеката који се користе или ће се користити за вршење делатности.** Ближе појашњење одредбе члана 25. став 2. тачка 3) Закона дато је у члану 2. Правилника о утврђивању појединих добара и услуга из

члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС”, бр. 120/2012 и 86/2015), односно објектима се сматрају **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. То су:

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.).

Економски дељивим целинама у оквиру објеката сматрају се делови објеката који се испоручују као посебне целине (станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).

Практично би то били сви објекти (грађени пре 1. 1. 2005. или после, тј. стари и новоизграђени), као и економски дељиве целине у оквиру тих објеката.

Шта се сматра улагањем у објекте – дефинисано је ставом 3. истог члана Правилника, односно улагањем у објекте се, у смислу Закона, **сматрају улагања у сопствене или туђе објекте који се користе за обављање делатности, а која подразумевају извођење, односно финансирање грађевинских, занатских и других радова у циљу побољшања услова коришћења објекта у току експлоатације** (замена крова, увођење односно замена инсталација и др.), осим улагања која се односе на редовно одржавање објеката.

Улагањима која се односе на редовно одржавање објеката (која се не сматрају извођењем, односно финансирањем грађевинских, занатских и других радова у циљу побољшања услова коришћења објекта у току експлоатације), према одредби става 4. члана 2. Правилника, сматрају се **улагања која подразумевају извођење, односно финансирање радова који се предузимају ради спречавања оштећења која настају употребом објекта или ради отклањања тих оштећења, а састоје се од прегледа, поправки и предузимања превентивних и заштитних мера** (поправка крова, кречење, фарбање, замена облога, замена санитарија, радијатора и сл.).

Правилник прописује и поступак утврђивања исправке одбитка претходног ПДВ-а уколико обвезник пре истека рока од 10 година, а након извршеног улагања напусти закупљен простор или изађе из система ПДВ-а, или престане да обавља делатност, о чему ће касније бити речи.

1.1. Улагања у закупљен пословни простор када су закуподавац и купац обвезници ПДВ-а

Како смо већ истакли, готово да је правило да купац на закупљеном пословном простору врши потребне поправке ради прилагођавања простора за обављање своје делатности. Најчешће је закуподавац сагласан са вршењем поправки (улагања) инвестиционог карактера, односно не противи се да конкретне преправке или поправке изврши купац, независно од чињенице да ли ће их платити купцу или не, али свакако, ако их закуподавац не плаћа купцу, за тај износ не сме да изврши умањење ПДВ-а на основицу за услугу давања у закуп.

Када су улагања таквог обима и карактера да је евидентно да ће нпр. остати у власништву закуподавца и по престанку уговора о закупу, тј. када се ради о улагањима у смислу члана 2. став 3. Правилника (*извођење, односно финансирање грађевинских, занатских и других радова у циљу побољшања услова коришћења објекта у току експлоатације – замена крова, увођење, односно замена инсталација и др.*), купац таква улагања у својим пословним књигама може:

1) да води као улагања у туђе објекте или

2) да те радове фактурише закуподавцу, што углавном има третман **промета услуга из области грађевинарства** које подлежу опорезивању у складу са чланом 5. став 1. Закона, а за које се порески дужник од 15. октобра 2015. године утврђује у складу са чланом 10. став 2. тачка 3) Закона.

У зависности од тога за коју варијанту се одлучио купац, може се говорити о третману у ПДВ за сваки наведени случај, посебно када је у питању право на одбитак ПДВ-а и обавеза исправке одбитка.

1.1.1. Улагање које закупац у пословним књигама води као улагање у туђе објекте

Када закупац врши улагања у туђ објект који користи за обављање делатности, при чему то нису улагања у вези са редовним одржавањем објекта, а у својим пословним књигама евидентира их на на Конту 027 – Улагање на туђим некретностима, постројењима и опреми, у пракси се могу догодити три ситуације:

- закупац је обвезник ПДВ-а који обавља делатност са правом на одбитак ПДВ-а;
- закупац је обвезник ПДВ-а који обавља делатност за коју нема право на одбитак ПДВ-а;
- закупац је обвезник ПДВ-а који обавља делатности за које има и за које нема право на одбитак ПДВ-а.

Право на одбитак ПДВ-а, односно обавезу исправке одбитка за извршена улагања најбоље ћемо приказати на следећим примерима:

Пример 1: Закупац је обвезник ПДВ-а који обавља делатност са правом на одбитак

Закупац је узео у закуп пословни простор на период од 10 година. Закуп је почео да тече од 1. априла 2013. године. Уговорена је месечна закупнина од 400 евра – плаћа се по средњем курсу НБС на дан плаћања, уз обавезу плаћања режијских трошкова за тај простор.

Простор нема регулисано грејање, па је, уз сагласност закуподавца, закупац извршио улагање (увео је грејање) и у својим пословном књигама евидентирао је износ од 1.700.000 динара на Конту 027 – Улагање на туђим некретностима, постројењима и опреми.

По основу тог улагања закупац је користио и право на одбитак ПДВ-а у износу од 300.000 динара, јер испуњава услове из члана 28. ЗПДВ-а. Улагање је окончано 30. септембра 2013. године, па од тог датума тече рок од 10 година, који се, сходно члану 32. став 1. ЗПДВ-а, мора израчунати у броју дана.

Од извођача радова закупац је добијао рачуне са исказаним ПДВ-ом у периоду од 1. 4. до 30. 9. 2013. године (извођач радова је обрачунавао ПДВ јер је била у питању адаптација објекта). Ово је истакнуто јер је у периоду од 1. 1. 2013. до 14. 10. 2015. године, када је у питању изградња објекта (изградња, доградња и надградња), порески дужник био обвезник ПДВ-а – прималац добара и услуга, а за остале грађевинске радове (поправка, адаптација, реконструкција) обвезник је био извршилац радова.

За све време закупа закуподавац му, у складу са уговором, испоставља рачун за закупнину са обрачунатим ПДВ-ом, који закупац одбија у целини – испуњава услове из члана 28. Закона. За режијске трошкове (струја, вода, грејање, телефон) закуподавац по добијању рачуна испоставља закупцу књижно задужење са обрачунатим ПДВ-ом по стопи од 20% (споредни трошкови опорезују се стопом основног промета – закупа). Закупац има право на одбитак исказаног ПДВ-а у пореском периоду у коме је добио књижно задужење.

Због пресељења седишта фирме пре истека рока од 10 година, закупац мора да најусији закупљени простор закључно са 30. јуном 2017. године. У том случају закупац је дужан да, у складу са чланом 32. ст. 1. и 2. Закона, спроведе поступак исправке одбитка претходног пореза. Поступак исправке одбитка врши се у складу са чланом 3. Правилник о начину споровођења исправке, односно износ исправљеног одбитка претходног пореза, утврђен по прописаној формули, у нашем примеру је:

Износ одбитка претходног пореза
оствареног за улагања у објекте = 300.000,00

Рок од десет година из члана 32. став 1.
Закона, изражен у броју дана (3653 дан)

X

Период из члана 32.
став 2. Закона,
изражен у броју
дана (2191 дан)

=

Износ исправљеног
одбитка претходног
пореза је: 179.935,87

Опис формуле:

- Искоришћени ПДВ за улагања износи 300.000 динара.
- Рок од 10 година обухвата период од 30. 9. 2013. до 30. 9. 2023. = 3621 дан.

- Период у коме нису испуњени услови за одбитак је: од 1. 10. 2017. до 30. 9. 2023. = 2191 дан, јер је:
- чланом 32. став 2. Закона прописано да се исправка одбитка претходног пореза врши за период који је једнак разлици између рока од 10 година (период од дана завршеног улагања, тј. од 30. 9. 2013. до 30. 9. 2023. г., и период у коме је испуњавао услове* за одбитак, тј. од 30. 9. 2013. до 30. 6. 2017. г.), што обвезнику даје право
- на одбитак ПДВ-а у износу од 120.064,13 дин. (за 1462 дана – период од 30. 9. 2013. до 30. 6. 2017.).

*За период у којем је обвезник испуњавао услове за одбитак претходног пореза, узима се дан окончаног улагања, а као последњи дан периода – узима се претходни дан у односу на дан престанка услова за право на претходни порез.

Износ за који мора да се исправи одбијени ПДВ је 179.935,87 динара.

Исправку одбитка претходног пореза обвезник врши у пореском периоду у којем је настала измена услова који су важили за остваривање права на одбитак претходног пореза при улагању у објекте. Пошто је у нашем примеру измена настала закључно са 30. 6. 2017. г., обвезник у пореској пријави ПП-ПДВ за јун месец (коју подноси до 15. јула) врши корекцију претходног пореза на пољу 108 (умањује за износ од 179.935,87). Уколико на том пољу нема довољно претходног ПДВ-а за цело умањење, умањује до 0, а остатак евидентира на пољу 103 – као пореску обавезу, сходно члану 23. *Правилника о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ-а, његовој евидентирања и брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ-а* („Сл. гласник РС”, бр. 123/12, 115/13, 66/14, 86/15 и 11/2016).

Напомена: У случају улагања у закупљен простор које обвезник ПДВ-а врши од 15. октобра 2015. г., при чему се оно реализује набавком добара и услуга из области грађевинарства, купац интерно обрачунава ПДВ као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, али има право на одбитак истог (члан 28. став 6. тачка 1) Закона). Треба посебно скренути пажњу на то да обавезу обрачуна ПДВ-а купац мора да спроведе онда када му је извршен наведени промет (не мора да чека рачун), а истовремено остварује и право на одбитак.

Пример 2: Купац је обвезник ПДВ-а који обавља делатности за које нема право на одбитак ПДВ-а

Банка је, као обвезник ПДВ-а, узела у закуп пословни простор у коме ће отворити једну експозитуру. Простор мора да се преправи и мора да се спроведе нова електроинсталација, као и систем заштите. Закуподавац је сагласан са улагањима, али не жели да надокнади трошкове купцу, па купац та улагања евидентира такође на конту 027 – *Улагање на његовим некретностима, постројењима и опреми.*

По рачунима добијеним од извођача грађевинских радова, банка је порески дужник у складу са чланом 10. став 2. тачка 3) ЗПДВ-а, па је као таква интерно дужна да обрачуна ПДВ. Пошто не испуњава услове за одбитак ПДВ-а, нема право на одбитак интерно обрачунатог ПДВ-а, већ га у пореском периоду када јој је извршен промет, исказује у ПП-ПДВ, на пољу 103, а основицу у пољу 008.

Пример 3: Купац је обвезник ПДВ-а који обавља делатности за које има и за које нема право на одбитак ПДВ-а

Обвезник се бави трговинском делатношћу, као и мењачким пословима који су ослобођени ПДВ-а, без права на одбитак претходног пореза (члан 25. став 1. тачка 1) ЗПДВ-а). С обзиром на то да поред трговинске делатности обавља и мењачке послове (обавља промет добара и услуга који подлеже и који не подлеже ПДВ-у), право на одбитак претходног ПДВ-а утврђује поделом претходног ПДВ-а на основу економске припадности или путем сразмерног пореског одбитка (члан 30. Закона).

Обвезник је узео у закуп пословни простор површине 90м² за обављање обе делатности почев од 2016. године. Уз сагласност закуподавца мења комплетну електроинсталацију, као и водоводну и канализациону мрежу. За све улазне рачуне извођача грађевинских радова, као порески дужник интерно обрачунава ПДВ, али право на одбитак утврђује на бази економске припадности

јер ће трговинску делатност обављати у делу простора површине 84м², а мењачке послове на површини од 6м². Пошто постоји критеријум којим тачно може да се утврди економска припадност за право на одбитак ПДВ-а (површина – м²), за део ПДВ-а који се утврди за простор од 6м², нема право на одбитак ПДВ-а.

Ако пре истека рока од десет година од завршеног улагања напусти овај простор, исправку одбитка претходног пореза вршиће на начин приказан у првом примеру, али само за део ПДВ-а који је имао право да одбије.

1.1.2. Улагање које закупац у пословним књигама не води као улагање у туђ објект

Када је у питању улагање које закупац не води као улагање у туђ објект, у пракси се могу јавити различити случајеви који, са аспекта ПДВ-а, имају пре свега другачији порески третман, при чему се посебно мора водити рачуна о томе када се сматра да је настао промет добара и услуга. С тим у вези, у пракси можемо наићи на следеће ситуације:

- да су се закупац и закуподавац сагласили да за извршено улагање закупац потражује накнаду;
- да закупац врши улагања која неће наплатити од закуподавца;
- да закупац у пословним књигама евидентира улагање у туђе објекте, па накнадно одлучи да га фактурише закуподавцу који је са тим сагласан и
- да закупац врати објект у првобитно стање (стање пре улагања) приликом напуштања објекта.

Могуће ситуације ће бити појашњене због разлика у пореском третману.

1.1.2.1. Закупац и закуподавац су сагласни да за извршено улагање закупац потражује накнаду

Према одредби члана 30. став 3. тачка 2) Закона, обвезник нема обавезу да изврши исправку одбитка претходног пореза за улагања у објекте за вршење делатности за која наплаћује накнаду. Наплата накнаде подразумева да закупац извршена улагања фактурише закуподавцу или може да спроведе размену (компензација закупнине са извршеним улагањима). У оба случаја у питању је опорезив промет, који је био опорезив увек, све до измена и допуна Закона у 2012. години („Сл. гласник РС”, бр. 93/2012), тј. све до краја 2012. г., јер је тек тим изменама члана 32. дата могућност да се и за улагања у туђе објекте користи претходни ПДВ и да се не мора вршити исправка одбитка ПДВ-а уколико се од закуподавца наплати накнада.

Рекли смо да за свако улагање које се не сматра текућим одржавањем непокретности, закупац мора да има сагласност закуподавца. У том смислу, уколико је у питању улагање за које су се закупац и закуподавац договорили и које ће закупац да фактурише закуподавцу (да наплати накнаду у смислу члана 32. став 3. тачка 2) Закона), сматра се да је *окончањем извршених улагања закупац извршио промет добара и услуга из области грађевинарства*, ако се извршена улагања могу сматрати прометом добара и услуга у грађевинарству, у складу са *Правилником о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност* („Сл. гласник РС”, број 86/2015). Евидентно је да су оваква улагања готово увек улагања која се могу сматрати прометом добара и услуга у грађевинарству.

За промет добара и услуга у области грађевинарства, који обвезник ПДВ-а врши другом обвезнику ПДВ-а или лицу из члана 9. став 1. Закона, порески дужник је прималац добара и услуга, односно у овом случају то је закуподавац. Закуподавац је дужан да у пореском периоду када је окончан промет, интерно обрачуна ПДВ и уколико испуњава услове из члан 28. Закона, има и право на одбитак тог ПДВ-а. Ако не испуњава услове за одбитак, дужан је да обрачунати ПДВ плати.

Уколико се ради о улагању у објект који је дат у закуп од стране лица из члана 9. став 1. Закона, независно од тога да ли је ово лице обвезник ПДВ-а или не, дужно је да интерно обрачуна ПДВ јер је порески дужник.

У случају да закуподавац (обвезник ПДВ-а или лице из члана 9. став 1) унапред плати накнаду (авансно), као порески дужник на тај аванс обрачунава ПДВ и, уз испуњење услова, користи га

као одбитни. Закупац у овом случају, *независно од времена коришћења објекта, не врши исправку одбитка ПДВ-а.*

Посебно се скреће пажња на још један случај када купац има право на одбитак претходног пореза за извршена улагања у туђ објект, иако се не бави прометом добара са правом на одбитак претходног ПДВ-а, јер та улагања наплаћује од закупаца. У питању су *закупци који се баве прометом добара и услуга из члана 25. Закона* и закупљен простор користе за обављање промета добара и услуга који је ослобођен ПДВ-а, без права на одбитак претходног пореза (нпр. осигуравајуће друштво узима у закуп простор за рад своје филијале). Овај обвезник ПДВ-а нема право да користи претходни ПДВ исказан на рачуну за услугу закупа.

Међутим, када овај обвезник ПДВ-а врши услугу поправке, адаптације или реконструкције пословног простора закупаца уз накнаду, он обавља промет добара и услуга из области грађевинарства, за који ће закупаца, као обвезник ПДВ-а, бити порески дужник, па ће, сходно томе, имати право и да одбије претходни ПДВ који је, такође као обвезник ПДВ-а, интерно обрачунао по улазним рачунима добављача – извођача радова који су обвезници ПДВ-а.

У случају када обвезник ПДВ-а из члана 25. Закона, врши текуће одржавање закупљеног пословног простора (кречење, ситне поправке и сл.), за такве набавке нема право на одбитак ПДВ-а.

За случај када купац врши улагања у туђ објект за која наплаћује накнаду од закупаца и остварује право на одбитак претходног ПДВ-а, у Мишлењу Министарства финансија РС, бр. 011-00-00871/2016-04 од 3. 10. 2016. године, дато је следеће појашњење:

ПДВ обрачунаји за опорезиви промет објекта (у који је извршено улагање), односно ПДВ обрачунаји за улагање у туђ објект, обвезник ПДВ-а – ситилац објекта, односно улагања у објект, има право да одбије као претходни порез, уз испуњење Законом прописаних услова (да предметни објект, односно улагање у објект користи или ће користити за промет са правом на одбитак претходног пореза – промет који је опорезив ПДВ-ом, промет за који, у складу са чланом 24. Закона, постоји ослобођење од плаћања ПДВ-а или промет који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици), као и да поседује рачун (рачуном се сматра и други документ који служи као рачун) обвезника ПДВ-а – претходног учесника у промету, који је издао у складу са Законом.

1.1.2.2. Купац врши улагања која неће најлакше од закупца

Овај случај подразумева да купац врши улагања која код себе може, али и не мора да евидентира у пословним књигама као улагања у туђе објекте, при чему му је закупаца одобрио то улагање, али није захтевао. На први поглед би се могло рећи да је у питању промет услуга улагања у објект без накнаде, који је, сходно члану 5. став 4. тачка 2) ЗПДВ-а, изједначен са прометом уз накнаду.

Међутим, морамо се вратити на одредбу члана 32. став 3. тачка 2), којом је децидирано прописано да обвезник нема обавезу исправке одбитка претходног ПДВ-а у случају да за то улагање наплаћује накнаду. У овом случају нема накнаде, што значи да купац:

- **има право на одбитак ПДВ-а за набавку добара и услуга за улагања;**
- **мора да врши исправку одбитка претходног ПДВ-а** уколико не испуњава услове за одбитак у периоду од 10 година од дана завршеног улагања;
- **мора да обезбеди податке о извршеним улагањима** (износ, претходни ПДВ, дан завршетка улагања и др.).

Уколико у периоду крајем од 10 година од дана завршеног улагања не испуњава услов за исправку одбитка сразмерно времену коришћења објекта, почев од момента завршеног улагања, онда спроводи исправку одбитка на већ описан начин у овом тексту.

1.1.2.3. Закупац у пословним књижама евиденцира улагање у туђе објекте и накнадно одлучи да га фактурише закуподавцу који се са њим сагласио

Не улазећи у то како се ово улагање искњижава из пословних књига, са аспекта ПДВ-а, фактурисање извршеног улагања у туђе објекте не захтева исправку одбитка ПДВ-а ни у случају када није прошло 10 година од момента извршеног улагања у туђ објекат.

Пошто наплаћује накнаду за већ одавно завршено улагање, независно од тога што се закуподавац накнадно сложио да му плати или да компензира то улагање са закупнинама, сматрамо да купац у овом случају **НЕ врши промет добара и услуга у грађевинарству закуподавцу, већ промет услуге улагања у објекат**. То значи да је на промет услуге улагања у туђ објекат купац дужан да обрачуна и плати ПДВ.

Наиме, да би се радило о промету добара и услуга у грађевинарству, потребно је да закуподавац тражи од купца или да му недвосмислено да сагласност да изврши реконструкцију, поправку, адаптацију или сличне радове који се не сматрају текућим одржавањем (то је обавеза купца), које ће му платити или ће их компензирати са закупнином. Ако таквог захтева нема, већ се након извршеног улагања накнадно договоре да закуподавац прихвати и плати купцу тај трошак, онда је купац, са аспекта ПДВ-а, пружио услугу улагања у објекат.

1.1.2.4. Закупац враћа објекат у првобитно стање (стање пре улагања) приликом напуштања објекта

Када је у питању поступање купца у случају да се обавезао да врати објекат у првобитно стање, што и учини пре истека рока од 10 година од дана завршеног улагања, дужан је да спроведе исправку одбитка претходног ПДВ-а сразмерно времену коришћења објекта. Исправку врши на начин који је објашњен у поднаслову 1.1.1. – пример 1.

1.2. Улагања у закупљен пословни простор када је само купац обвезник ПДВ-а

Када купац који је обвезник ПДВ-а, узима у закуп пословни простор од лица које није обвезник ПДВ-а, такође може да врши улагања у тај простор и понаша се на исти начин као што је већ напред појашњено, осим у случају када од закуподавца врши наплату тог улагања на које га је закуподавац и обавезао. Наиме, као обвезник ПДВ-а, купац може да прима рачуне од добављача за извршене поправке, адаптације и сл., односно улагања у туђ објекат која се сматрају прометом добара и услуга у грађевинарству, а ако испуњава услове из члана 28. Закона, има право да ПДВ који је интерно обрачунао као порески дужник из члана 10. став 2. тачка 3) Закона, користи као претходни порез, што је већ објашњено. Међутим, када, у складу са уговором о закупу, та улагања наплаћује од закуподавца који није обвезник ПДВ-а, **дужан је да обрачуна и плати ПДВ по стопи од 20%**, а пореска обавеза настаје даном извршеног улагања, а ако је авансно наплатио, на тај аванс интерно обрачунава ПДВ и издаје авансни рачун закуподавцу, ако за то има обавезу у складу са Законом.

Пореска основица приликом улагања од стране купца и у овом случају зависи од тога да ли се ради о размени услуге давања у закуп за промет добара и услуга из области грађевинарства или закуподавац наплаћује закупнину посебно, а извршено улагање посебно плаћа купцу.

Ако је у питању размена, по извршеном улагању у пословни простор купац издаје рачун закуподавцу у складу са чланом 42. Закона, дакле са обрачунатим и исказаним ПДВ-ом. Основицу за обрачун ПДВ-а, у складу са одредбом члана 17. став 4. Закона, **чини тржишна вредност услуге давања у закуп пословног простора на дан промета те услуге у коју није укључен ПДВ**, а то је вредност коју је закуподавац исказао на свом рачуну, укључујући и споредне трошкове за које задужује купца.

У случају када **закуподавац наплаћује тржишну закупнину посебно**, а посебно надокнађује купцу извршено улагање, купац обрачунава ПДВ на износ извршеног улагања.

1.3. Улагања у закупљени пословни простор када је само закуподавац обвезник ПДВ-а

Када је закуподавац обвезник ПДВ-а, то значи да купац испоставља закуподавцу рачун за извршена улагања без исказаног ПДВ-а (нема право да га исказе). При томе је сасвим могуће да је купац у циљу реализације услуге поправке закупљеног простора, примио рачуне за извршене поправке, адаптације и сл., са исказаним ПДВ-ом. Пошто тај ПДВ није могао да користи као претходни порез, рачун који за извршено улагање испоставља закуподавцу, биће увећан за износ ПДВ-а који је био на рачунима добављача.

Независно од тога да ли је улагање у закупљен простор део закупнине или је у питању размена услуге давања у закуп за услугу улагања, **закуподавац је, као обвезник ПДВ-а, дужан да ПДВ обрачуна на цео износ примљеног рачуна од закупца јер је то накнада за услугу давања у закуп или део накнаде за закуп.** Напомињемо да при томе закуподавац нема претходни порез који би могао да користи као одбитни ПДВ по основу давања у закуп непокретности и извршених улагања у исту. У овом случају је реалније да закуподавац сам сноси трошак адаптације простора који даје у закуп, с обзиром на то да тада има право на одбитак ПДВ-а по рачунима добављача.

Закуподавац, као обвезник ПДВ-а, мора да води рачуна о времену извршења услуге и настанку пореске обавезе. За њега важе иста објашњења која смо напред дали у вези са ситуацијом када су и купац и закуподавац обвезници ПДВ-а.

* * *

Ново шtamпaно издање! ИЗАЗОВИ ЈАВНИХ НАБАВКИ

Аутор: Милош Јовић, савешник у Управи за јавне набавке

Књига Изазови јавних набавки намењена је свим актерима у области јавних набавки, наручиоцима, понуђачима, теоретичарима, практичарима. Аутор разјашњава инстинктивне и процедуре са уједињеном теоријом, али и уз практични приликом исхода.

ИСЕЧАК ИЗ РЕЦЕНЗИЈЕ:

Данијела Бојовић, помоћник директора Управе за јавне набавке:

Иако је последња глава књиге посвећена предстојећем новом Закону о јавним набавкама, уједно је један од њених највећих квалитета и да је књига својим садржајем не остаје заробљена у оквирима постојећег законодавства, иако не губи на својој вредности, без обзира на законски оквир који ће у скорој будућности бити другачији од данашњег.

Јасмина Миленковић, чланица већа Републичке комисије за заштиту права у поступцима јавних набавки:

Свајиди искуства која има у примени закона, као и праксу других земаља, аутор даје врло корисне савјете како се треба понашати у одређеним ситуацијама како би се превазишли проблеми до којих може доћи. Мислим да ова књига може бити од практичне помоћи како лицима која спроводе јавне набавке код наручиоца, иако и предстваницима понуђача.

Др Марко Шпилер, професор струковних студија на Високој текстилној школи у Београду, доцент на Факултету за менаџмент у Новом Саду и помоћник директора за јавне набавке у ЈКП „Београдске електране“:

Аутор кроз књигу наглашава и обухвата још све кључне аспекти у свим фазама процеса јавне набавке, као и суштинске проблеме и изазове у систему јавних набавки, директно се упуштајући у анализу појединих недовољно проучених и разјашњених питања... Осврћу на елементе који ће бити инкорпорирани у нови Закон о јавним набавкама, представља део књиге на који учесници у систему јавних набавки треба да обраће пажњу...

Садржај издања можете прегледати на интернет страници www.propisi.net, где можете преузети и предрачун.

Цена књиге је 2.000,00 динара + ПДВ од 10%.

За све остало позовите нас на: 011/2836-820, 2836-821, 2836-822, путем мејла: office@ingpro.rs или факса: 011/2836-474.

НОВИ ИЗНОСИ МИНИМАЛНИХ АКЦИЗА ЗА ДУВАНСКЕ ПРЕРАЂЕВИНЕ

На основу члана 10. став 9. Закона о акцизама („Сл. гласник РС”, бр. 22/2001, 73/2001, 80/2002, 80/2002 – др. закон, 43/2003, 72/2003, 43/2004, 55/2004, 135/2004, 46/2005, 101/2005 – др. закон, 61/2007, 5/2009, 31/2009, 101/2010, 43/2011, 101/2011, 93/2012, 119/2012, 47/2013, 68/14 – др. закон, 142/2014, 55/2015, 103/2015 и 108/2016), а у вези са чланом 18. Закона о изменама и допунама Закона о акцизама („Сл. гласник РС”, број 108/16), Влада Републике Србије је донела **Одлуку о износима просечних пондерисаних малопродајних цена и минималних акциза за дуванске прерађевине** („Сл. гласник РС”, број 73/2017 – у даљем тексту: Одлука), која је ступила на снагу **29. јула 2017. године**. Даном ступања на снагу ове одлуке престала је да важи Одлука о износима просечних пондерисаних малопродајних цена и минималних акциза за дуванске прерађевине („Сл. гласник РС”, број 70/2016).

Дакле, у случају да у периоду од 29. јула па до утврђивања нових износа минималне акцизе, обрачуната акциза на цигарете, дуван за пушење и остале дуванске прерађевине, која је прописана у одредбама чл. 40а, 40б и 40д Закона о акцизама, буде мања од минималне акцизе утврђене овим законом, плаћа се минимална акциза.

Одлуком су утврђени износи просечних пондерисаних малопродајних цена и минималних акциза за **цигарете, дуван за пушење и остале дуванске прерађевине** (резани дуван и дуван за лулу), као и за **дуван за жвакање и бурмут**, па је у табели дат преглед тих износа и износа минималних акциза који су важили до 28. јула 2017. године:

Врста дуванских прерађевина	Износ просечне пондерисане малопродајне цене	Износ минималне акцизе до 28. 7. 2017.	Износ минималне акцизе од 29. 7. 2017.
Цигарете	226,96 дин./пак.	133,43 дин./пак.	138,90 дин./пак.
Дуван за пушење и остале дуванске прерађевине:			
– резани дуван	8.949,35 дин./кг	4.670,05 дин./кг	4.861,50 дин./кг
– дуван за лулу	12.063,91 дин./кг	4.859,83 дин./кг	5.187,48 дин./кг
* дуван за жвакање	-	4.670,05 дин./кг	5.800,00 дин./кг
* бурмут	-	5.800,00 дин./кг	5.800,00 дин./кг

Објављивање нових износа **просечних пондерисаних малопродајних цена и минималних акциза за дуванске прерађевине** захтева одређено појашњење због последњих извршених измена Закона о акцизама, које могу изазвати дилему код обвезника акциза.

Наиме, Законом о изменама и допунама Закона о акцизама („Сл. гласник РС”, број 108/16) измењен је и став 9. члана 10. Закона, па је прописано да Влада, на предлог министарства надлежног за послове финансија, утврђује једном годишње, **и то до 15. фебруара текуће године, износе просечне пондерисане малопродајне цене** из става 5. овог члана, у претходној календарској години, **а износе минималне акцизе утврђује полугодишње, и то до 15. фебруара, односно до 31. јула текуће године.**

Пре ове измене било је прописано да Влада утврђује полугодишње, и то до 31. јануара, односно до 31. јула текуће године, износе просечно пондерисане малопродајне цене и минималне акцизе из става 5. овог члана у претходном полугодишту, што значи да је износе просечно пондерисане малопродајне цене утврђивала два пута годишње, као и износе минималне акцизе, а то остаје на снази и у 2017. години.

Ово из разлога што је чланом 18. поменутих измена Закона о акцизама прописано да се **просечна пондерисана малопродајна цена цигарета, дувана за пушење и осталих дуванских прерађевина, за 2017. годину** израчунава стављањем у однос укупне вредности свих цигарета и целокупног дувана за пушење и осталих дуванских прерађевина (резани дуван, дуван за лулу, дуван за жвакање и бурмут) пуштених у промет по малопродајним ценама објављеним у „Службеном гласнику Републике Србије”, са укупном количином цигарета, дувана за пушење и осталих дуванских прерађевина (резани дуван, дуван за лулу, дуван за жвакање и бурмут) пуштених у промет у Републици Србији **у периоду од 1. јула до 31. децембра 2016. године.**

Такође, чланом 19. измена Закона о акцизама прописано је да ће се **прво утврђивање** износа просечне пондерисане малопродајне цене и износа минималне акцизе на цигарете, дуван за пушење и остале дуванске прерађевине (резани дуван, дуван за лулу, дуван за жвакање и бурмут), у складу са **чланом 3.** овог закона, **извршити до 15. фебруара 2018. године,** на основу података о укупној вредности свих цигарета, дувана за пушење и осталих дуванских прерађевина (резани дуван, дуван за лулу, дуван за жвакање и бурмут) пуштених у промет по малопродајним ценама објављеним у „Службеном гласнику Републике Србије” и укупној количини цигарета, дувана за пушење и осталих дуванских прерађевина (резани дуван, дуван за лулу, дуван за жвакање и бурмут) пуштених у промет у Републици Србији у периоду од 1. јануара до 31. децембра 2017. године.

Наведеним чланом 3. Измена и допуна Закона о акцизама (којима је измењен члан 10. тог закона) измењен је у ствари период утврђивања износа просечне пондерисане малопродајне цене на цигарете, дуван за пушење и остале дуванске прерађевине, па се утврђује једном годишње, док ће се минималне акцизе утврђивати полугодишње, и то до 15. фебруара, односно до 31. јула текуће године. С тим у вези, за сада је на снази и Уредба о начину и поступку утврђивања износа просечне пондерисане малопродајне цене цигарета, дувана за пушење и осталих дуванских прерађевина („Сл. гласник РС”, број 55/2012), којом је такође прописано да се просечна пондерисана малопродајна цена цигарета, дувана за пушење и осталих дуванских прерађевина у ствари утврђује полугодишње, односно представља однос укупне вредности свих дуванских прерађевина које су пуштене у промет по малопродајним ценама, са укупном количином дуванских прерађевина пуштених у промет у Републици Србији у претходном полугодишту.

* * *

ИЗДАЦИ ПОСЛОДАВАЦА ЗА ИСПЛАТУ ПОЈЕДИНИХ ВРСТА НАКНАДА ЗА РАД

За обављање послова из своје или ван своје делатности послодавци могу ангажовати радну снагу по два основа: по основу радног односа и по основу уговорног односа ван радног односа.

Послодавац самостално одлучује каква квалификациона структура радника му је потребна и на који начин ће они обављати те послове – као запослени или ван запослења, путем уговора о раду, уговора о делу или уговора о повременом послу и сл. При избору за један од наведених начина ангажовања радника накнаде које им се плаћају за рад, заједно са припадајућим пореским обавезама, представљају важну компоненту пословних расхода. Из тих могућности произлази такође и актуелно питање **које је пореско оптерећење на сваки динар накнаде за рад у оквиру и ван радног односа**. Зато ће у овом чланку бити утврђено и упоређено колико послодавца „кошта” редован рад (исплаћен кроз зараду и пратеће пореске обавезе) и рад по неком од уговорних односа (исказан кроз накнаду за рад и пореске обавезе). Наравно, уз ово треба имати у виду и пратеће законске одредбе које регулишу под којим условима се уговорни рад може успоставити, ко га може обављати, шта сем новчане накнаде тај рад доноси извршиоцу, који послови се могу обављати по уговорном односу, колико дуго се такав рад може обављати итд.

Трошкови исплате зарада запосленима

Зарада је уставна и законска категорија која се запосленом обрачунава на основу вредности посла којег обавља, временаведеног на раду и оствареног радног учинка. На обрачунату зараду послодавац мора да обрачуна следеће укупне пореске обавезе:

- 1)** порез по пропорционалној стопи од 10%, на бруто износ зараде, по умањењу за пореску олакшицу од 11.790 динара;
- 2)** доприносе за социјално осигурање (пензијско-инвалидско, здравствено осигурање и осигурање од незапослености) по укупној збирној стопи од 37,8%, односно по 19,9% на терет запосленог и по 17,9% на терет сопствених трошкова, с тим што се ови проценти обрачунавају најмање на прописану најнижу основицу, а највише на петоструку просечну зараду у Републици;
- 3)** доприносе коморама (задружним савезима), које овде нећемо урачунавати.

Навођење ових пореских обавеза указује на то да у систему обрачуна зарада имамо следеће категорије:

- 1) бруто зараду**, као почетну зараду која се обрачунава запосленом, али која садржи у себи како део за запосленог, тако и порез и доприносе који се рачунају на терет запосленог из бруто зараде;
- 2) нето зараду** (зараду коју запослени носи кући, зараду без пореза и доприноса), која се добија одузимањем пореза и доприноса од бруто зараде;
- 3) укупна средства за зараду**, која садрже бруто зараду и обавезе које се на бруто зараду обрачунавају на терет послодавца – доприносе за социјално осигурање и допринос коморама – чијим додавањем на бруто зараду добијамо укупна средства која послодавац мора да обезбеди за исплату обрачунатих бруто зарада.

Уз ово, такође имамо у виду претходно дату напомену да се доприноси за социјално осигурање не могу обрачунавати на зараду која је нижа од прописане најниже месечне основице доприноса, нити на зараду која је виша од највише основице, коју чини петострука просечна зарада у Републици према последњем податку републичке статистике. Обрачун зарада изван ове две границе унеколико је другачији од обрачуна када је конкретна зарада у тим границама, па ће зато најпре бити приказана два обрачуна.

У **првом обрачуну** конкретна зарада је нижа од најниже месечне основице доприноса, при чему је сада важећа најнижа основица 23.446,00 динара, док је у другом конкретна зарада већа од највише основице, која за месец август 2017. године износи 339.285 динара (5 x 67.857).

Обрачуни за ова два случаја изгледају овако:

Ред. бр.	Опис	Зарада нижа од најниже основице	Зарада виша од највише основице
1.	Обрачуната бруто зарада	23.000	350.000
2.	Најнижа основица	23.446	–
3.	Највиша основица	–	339.285
4.	Основица за обрачун доприноса	23.446	339.285
5.	Износ доприноса (19,9% на ред. бр. 4)	4.466	67.518
6.	Пореска олакшица	11.790	11.790
7.	Пореска основица (1 - 6)	11.210	338.210
8.	Износ пореза (10% на ред. бр. 7)	1.121	33.821
9.	Нето за исплату (1 - 5 - 8)	17.413	248.661
10.	Износ доприноса на терет послодавца (17,9% на ред. бр. 4)	4.197	60.732
10.	Укупна средства за исплату (бруто зарада + доприноси на послодавца)	27.197 (23.000 + 4.197)	410.732 (350.000 + 60.732)

Уз ова два примера која нису типична, у наредној табели дајемо још **неколико примера износа нето зараде и укупних средстава која послодавци морају да обезбеде за њихову исплату, као и односа нето зараде према обавезама које се за њу морају платити:**

1. Бруто обрачунато	23.000	40.000	80.000	150.000	350.000
2. Нето за исплату	17.413	29.219	57.259	106.329	248.661
3. Потребна средства	27.197	47.160	94.320	176.850	410.732
4. Пореске обавезе (3 - 2)	9.784	17.941	37.061	70.521	162.072
5. Пореско оптерећење нето зараде (4 : 2)	1 : 0,562	1 : 0,614	1 : 0,647	1 : 0,663	1 : 0,652

На нивоима бруто зараде где су износи зараде већи од најниже основице и мањи од највише основице, пореско оптерећење је различито, односно на један динар нето зараде за исплату послодавац плаћа 61 до 66,3 пара укупних дажбина, а повећање је присутно јер се на вишим нивоима зараде смањује утицај пореске олакшице од 11.790 динара или другачије речено: за један динар нето исплате запосленом послодавац мора да издвоји 1,61 до 1,66 динара укупних средстава. Међутим, када бруто зарада запосленог прелази пет просечних зарада у Републици (која за август износи 339.285 динара), послодавац је ослобођен плаћања доприноса за социјално осигурање на тај износ, па плаћа само порез. То „појефтиније” исплату зараде, па је у нашем примеру однос нето зараде и пореског оптерећења 1 : 0,65, а уколико зарада даље расте, пореско оптерећење опада. Такође, у случају када је зарада нижа од најниже основице, релативно се повећавају пореске обавезе јер се доприноси обрачунавају на најнижу основицу која је већа од обрачунате зараде (мада је у овом случају „нето” зарада нижа од минималне, па се мора „дофинансирати” до минималне, уз повећање пореских давања).

Уз све ово не треба заборавити да послодавац, осим зараде, има обавезу да запосленом исплати превоз на посао, а обавезно и регрес и топли оброк, што даље повећава трошкове запослене радне снаге.

Исплата накнада за рад на основу уговора ван радног односа

Осим по основу рада на неодређено и одређено време, послодавац може ангажовати појединце за обављање конкретних послова и по неком од облика рада ван радног односа. То су следећи облици рада:

- 1) привремено-повремено обављање послова;
- 2) обављање послова ван просторија послодавца;
- 3) уговор о делу;
- 4) по уговору о ауторском делу.

Сваки од наведених начина радног ангажовања појединаца има своје правне карактеристике, али треба обратити пажњу и на њихове фискалне ефекте на послодавце, при чему је неизбежно и поређење тих ефеката са третманом зарада из редовног радног односа.

1. Рад по уговору о делу

По уговору о делу може да се обавља само посао који је ван делатности послодавца. На накнаду која се у овом облику рада уговори, плаћају се следеће обавезе:

- 1)** аконтациони порез на лична примања по стопи од 20% на основицу коју чини бруто уговорен приход умањен за 20% нормираних трошкова;
- 2)** допринос за пензијско и инвалидско осигурање на терет извршиоца послова по стопи од 26% на основицу на коју се плаћа порез на доходак грађана (не примењује се најнижа основица);
- 3)** допринос за здравствено осигурање на терет извршиоца по стопи од 10,30% на основицу на коју се плаћа порез на доходак грађана, и то само ако ове послове обавља лице које није осигурано по другом основу (незапослени), а уколико ове послове обавља већ осигурано лице (на пример запослени или пензионер), не треба обрачунавати овај допринос.

У два примера из наредне табеле видеће се колико послодавца „кошта” исплата накнаде по уговору о делу када их обавља незапослено лице (коефицијент за превођење у бруто износи 0,5496):

1. Бруто обрачунато	36.390	90.975
2. Нето за исплату	20.000	50.000
3. Укупна средства	36.390	90.975
4. Пореске обавезе (3 - 2)	16.390	40.975
5. Оптерећење нето накнаде (4 : 2)	1 : 0,8195	1 : 0,8195

На свим нивоима исплате накнада за рад по уговору о делу за незапослено лице има исто пореско оптерећење – на динар нето исплате послодавац има 81,95 пара обавеза. Када је реч о запосленом лицу које обавља послове по уговору о делу, пошто се за њега не плаћа допринос за здравствено осигурање, однос нето исплате и пореских обавеза нешто је нижи и износи 1 : 0,58, односно на динар нето исплате послодавац има 58 пара обавеза. Може се закључити да је рад по уговору о делу за послодавца „скупљи” од исплате зарада када је ангажовано незапослено лице, али и „јефтинији” од исплате зараде када је ангажовано запослено лице, али уз претходно дату напомену да је у уговору о делу реч о обављању послова који су ван делатности послодавца.

2. Рад незапослених и пензионера по уговору о привремено-повременом обављању послова

Уговорно обављање привремено-повремених послова може се спроводити само под следећим условима:

- 1) ако је реч о пословима из делатности послодавца;
- 2) уколико за те послове послодавац нема посебно утврђено радно место;
- 3) код ти послови трају онолико времена у календарској години колико је законом одређено.

Само уз поштовање ових услова могу се уговарати привремени и повремени послови. Треба још додати да се при обрачуна прихода по основу привремено-повремених послова узимају у обзир и најниже основице за обрачун доприноса (осим за чланове задруге млађе од 26 година), што представља фактор повећаних трошкова послодавца увек када је обрачуната накнада по уговору нижа од најниже основице доприноса, слично као и у изнетом примеру са редовном зарадом. У наредним примерима поћи ће се од претпоставке да је обрачуната накнада већа од најниже основице за обрачун доприноса (тренутно, до 31. октобра 2017. године, она „нето” износи 17.614,65 динара).

Основни фактор пореских обавеза на накнаду за рад по уговору о привремено-повременим пословима јесте врста извршиоца који ове послове обавља, односно да ли је у питању незапослено лице или пензионер, или се послови обављају преко задруге. Наиме, фискалне обавезе на накнаду за рад ових лица су следеће:

- 1) ако ове послове обавља незапослено лице, послодавац је обавезан да на накнаду за рад обрачуна доприносе за социјално осигурање као на редовну зараду (19,9% на терет извршиоца и 17,9% на терет послодавца) и порез по стопи од 10%;
- 2) уколико ове послове обавља пензионисано лице, послодавац је обавезан да обрачуна порез по стопи од 10% и допринос за пензијско-инвалидско осигурање по стопи од 26%, од чега 14% на терет радника, а 12% на терет послодавца.

Разлике у трошковима накнаде за рад ових категорија извршилаца виде се у наредној табели примања и припадајућих пореских обавеза:

Извршилац	Нето	Бруто	Средства	Пореске обавезе	Пореско оптерећење нето накнаде
1	2	3	4	5 (4 - 2)	6 (5 : 2)
Незапослено лице	18.000 40.000	25.678 57.061	30.274 67.275	12.274 27.275	1 : 0,68 1 : 0,68
Пензионисано лице	20.000 42.000	26.316 55.263	29.474 61.895	9.474 19.895	1 : 0,474 1 : 0,474

Ако привремено-повремене послове обавља незапослено лице, за послодавца такав рад има фискални карактер редовног рада и редовне зараде, а пореско оптерећење је мало веће од зараде јер се код повремено-привремених послова незапосленог лица не признаје пореска олакшица од 11.790 динара, па се плаћа већи порез. То оптерећење је знатно веће ако се плаћа накнада која је за пуно радно време нижа од најниже основице доприноса, јер се у том случају доприноси обрачунавају на најнижу основцицу. Слична ситуација са појачаним утицајем доприноса је и код пензионисаних лица. Ако је накнада изнад најниже основице доприноса, на динар нето накнаде незапосленом лицу послодавац плаћа 68 пара, а пензионисаном лицу 47 пара. Дакле, 30% пореских обавеза послодавац ће уштедети ако за исте послове ангажује пензионера, а уштеда је у ствари за доприносе за здравствено осигурање који се код пензионисаног лица не плаћају, а код незапосленог износе пуних 10,30% (као код запосленог).

3. Привремени и повремени послови преко задруге које обавља извршилац млађи од 26 година

Када привремене или повремене послове преко омладинске задруге обавља лице које нема навршених 26 година живота и које се налази на школовању, на накнаду која му се исплаћује, обрачунавају се следеће пореске обавезе на основицу умањену за 20% нормираних трошкова:

- 1) порез по стопи од 20%,
- 2) утврђени порез умањује се 40%,
- 3) допринос за пензијско-инвалидско осигурање по стопи од 4%, на терет послодавца,
- 4) допринос за здравствено осигурање по стопи од 2%, на терет послодавца.

Пример обрачуна накнаде задругару млађем од 26 година дат је у наставку (проценат за члански допринос примењује се на нето накнаду, задруга је обвезник ПДВ-а, коефицијент за превођење нето износа накнаде у бруто износ је 0,904):

1. Нето за исплату	15.000
2. Бруто обрачунато	16.593
3. Укупни трошкови рада (бруто увећан за 6% доприноса)	17.588
4. Пореске обавезе (3 - 1)	2.588
5. Остали трошкови послодавца (10% задрузи и ПДВ = 1.500 + 300)	1.800
6. Износ који послодавац плаћа задрузи (ред. бр. 3 + ред. бр. 5)	19.388
7. Оптерећење нето накнаде пореским обавезама (4 : 1)	1 : 0,173
8. Укупно оптерећење нето накнаде ((6 - 1) : 1)	1 : 0,293

Ангажовање за привремене или повремене послове лица које нема навршених 26 година живота и које се налази на редовном школовању, јесте најјефтинији начин уговорног ангажовања јер се на динар нето накнаде ангажује 17,3 пара пореских обавеза, односно 29,3 пара укупних обавеза.

4. Привремени и повремени послови преко задруге које обавља извршилац који се не налази на школовању, односно који има навршених 26 година живота

Када привремене или повремене послове преко омладинске задруге обавља лице које се не налази на школовању, односно лице које има навршених 26 година живота, следеће су пореске обавезе на исплату његове накнаде:

Врста обавезе	На терет извршиоца	На терет послодавца	Укупно
Допринос за пензијско и инвалидско осигурање	14%	12%	26%
Допринос за здравствено осигурање	5,15%	5,15%	10,30%
Допринос за осигурање од незапослености	0,75%	0,75%	1,50%
Порез на накнаду	10%	–	10%
Основица:			
1) за порез – бруто накнада;			
2) за све доприносе – уговорена бруто накнада, али не нижа од најниже законске основице доприноса и не виша од највише основице доприноса.			

Пример обрачуна накнаде задругару старијем од 26 година дат је у наставку (проценат за члански допринос примењује се на нето накнаду, задруга је обвезник ПДВ-а, коефицијент за превођење нето износа накнаде у бруто износ је 0,701):

1. Нето за исплату	16.000
2. Бруто обрачунато	22.825
3. Укупни трошкови рада (бруто увећан за 17,9% доприноса)	26.911
4. Пореске обавезе (3 - 1)	10.911
5. Остали трошкови послодавца (10% задрузи и ПДВ = 1.600 + 320)	1.920
6. Износ који послодавац плаћа задрузи (ред. бр. 3 + ред. бр. 5)	28.831
7. Оптерећење нето накнаде пореским обавезама (4 : 1)	1 : 0,68
8. Укупно оптерећење нето накнаде ((6 - 1) : 1)	1 : 0,80

Када повремено-привремене послове преко задруге обавља лице старије од 26 година, на динар нето накнаде плаћа се 68 пара пореских обавеза, када је накнада већа од најниже основице доприноса, што је идентично пореском оптерећењу када ове послове обавља незапослено лице. Међутим, ако се узму у обзир и остали трошкови послодавца, оптерећење нето накнаде значајно расте – 80 пара на 1 динар нето накнаде.

5. Остваривање прихода од ауторских права

Према одредбама чл. од 52. до 60. Закона о порезу на доходак грађана, посебну врсту прихода на које се односе порески прописи, чине приходи од ауторских права. На накнаду која се остварује од ауторских права, плаћају се следеће фискалне обавезе:

- 1)** порез на лична примања по стопи од 20% на основицу коју чини бруто уговорени приход умањен за проценат нормираних трошкова (опорезив приход), односно за износ стварних трошкова, ако је то на основу документованог захтева одобрила надлежна филијала Пореске управе према месту становања примаоца накнаде; при томе је битно истаћи да, у зависности од ауторског дела, нормирани трошкови могу износити 34%, 43% или 50%;
- 2)** допринос за пензијско и инвалидско осигурање на терет извршиоца послова по стопи од 26% на основицу на коју се плаћа порез на доходак грађана (опорезив приход);
- 3)** допринос за здравствено осигурање на терет извршиоца по стопи од 10,30% на основицу на коју се плаћа порез на доходак грађана, и то само ако ове послове обавља лице које није осигурано по другом основу (незапослени); уколико ове послове обавља већ осигурано лице (на пример запослени или пензионер), нема обрачуна овог доприноса.

Примери обрачуна накнаде по ауторском уговору за све три категорије нормираних трошкова и за случај када се обрачунавају порез и допринос за ПИО, дати су у наредној табели:

Ред. бр.	Опис	Износи		
1.	Бруто уговорен износ	25.316	26.295	27.670
2.	Стопа нормираних трошкова	50%	43%	34%
3.	Нормирани трошкови (ред. бр. 1 x ред. бр. 2)	12.658	11.307	9.408
4.	Основица за опорезивање (1 - 3)	12.658	14.988	18.262
5.	Порез (20% на ред. бр. 4)	2.532	2.998	3.652
6.	Основица за плаћање доприноса	12.658	14.988	18.262

7.	Стопа доприноса за ПИО	26,0%	26,0%	26,0%
8.	Износ доприноса (26% на ред. бр. 6)	3.291	3.897	4.748
9.	За исплату (1 - 5 - 8)	19.493	19.400	19.270
10.	Пореске обавезе (1 - 9)	5.826	6.895	8.400
11.	Пореско оптерећење нето накнаде (10 : 9)	1 : 0,30	1 : 0,355	1 : 0,436

У условима постојања нормираних трошкова у распону од 34% до 50%, пореско оптерећење је сразмерно обрнуто, односно што су већи нормирани трошкови, мање је пореско оптерећење. Конкретно, у зависности од процента нормираних трошкова, на 1 динар нето исплате пореско оптерећење се креће од 30 до 43,6 пара.

Веће издатке по уговорима за ауторска дела имају послодавци који ангажују лица која нису претходно осигурана по другом основу (незапослени), при чему се за њих плаћа, поред пореза и доприноса за ПИО, и допринос за здравствено осигурање. **Примери обрачуна накнаде по ауторском уговору за све три категорије нормираних трошкова и за случај када се обрачунавају порез и доприноси за ПИО и здравствено осигурање, дати су у наредној табели:**

Ред. бр.	Опис	Износи		
1.	Бруто уговорен износ	27.454	28.965	31.171
2.	Стопа нормираних трошкова	50%	43%	34%
3.	Нормирани трошкови (ред. бр. 1 x ред. бр. 2)	13.727	12.455	10.598
4.	Основица за опорезивање (1 - 3)	13.727	16.510	20.573
5.	Порез (20% на ред. бр. 4)	2.745	3.302	4.115
6.	Основица за плаћање доприноса	13.727	16.510	20.573
7.	Износ доприноса за ПИО (4 x 26%)	3.569	4.293	5.349
8.	Износ доприноса за здравствени (4 x 10,3%)	1.414	1.701	2.119
9.	За исплату (1 - 5 - 7 - 8)	19.726	19.670	19.588
10.	Пореске обавезе (1 - 9)	7.728	9.295	11.583
11.	Пореско оптерећење нето накнаде (10 : 9)	1 : 0,39	1 : 0,47	1 : 0,59

У условима постојања нормираних трошкова у распону од 34% до 50%, пореско оптерећење је сразмерно обрнуто, односно што су већи нормирани трошкови, мање је пореско оптерећење. Наиме, у зависности од процента нормираних трошкова, на динар нето исплате пореско оптерећење се креће од 39 до 59 пара у случајевима када послове по ауторском делу обавља незапослено лице које није осигурано по другом основу.

6. Уговор о раду ван просторија послодавца

Радни однос може да се заснује за обављање послова ван просторија послодавца. Овакав рад је предвиђен Законом о раду (члан 42), а овде ће само кратко бити напоменуто да накнада за поменути врсту рада има порески третман редовне зараде, због чега се тај рад извршиоцу признаје у радни и пензијски стаж. Дакле, наведени уговорни рад је по овом питању изједначен са редовним радом. Зато је и пореско оптерећење зараде за рад ван просторија послодавца исто као и у случају редовне зараде.

Закључак

На основу свих наведених прорачуна можемо дати целовит приказ пореског оптерећења наведених категорија примања (случајеви када су исплате веће од најниже основице и мање од највише основице):

- 1)** на 100 динара редовне нето зараде треба издвојити од 61 до око 66 динара пореских обавеза, у зависности од висине зараде;
- 2)** на 100 динара накнаде по уговору о делу, за незапослено лице треба издвојити 82 динара пореских обавеза, а за запослено лице треба издвојити 58 динара пореских обавеза;
- 3)** на 100 динара накнаде за рад по уговору о привремено-повременом обављању послова незапосленог лица, треба издвојити 68 динара пореских обавеза;
- 4)** на 100 динара накнаде за рад по уговору о привремено-повременом обављању послова пензионисаног лица, треба издвојити 47 динара пореских обавеза;
- 5)** на 100 динара накнаде за рад по уговору о привремено-повременом обављању послова члана задруге млађег од 26 година на школовању, треба издвојити 17 динара пореских обавеза по основу рада, односно 29 динара укупних обавеза;
- 6)** на 100 динара накнаде за рад по уговору о привремено-повременом обављању послова члана задруге који има више од 26 година, треба издвојити 68 динара пореских обавеза по основу рада, односно 80 динара укупних обавеза;
- 7)** на 100 динара накнаде за рад по ауторском уговору треба издвојити:
 - а)** од 30 до 44 динара пореских обавеза, ако послодавац плаћа порез и допринос за ПИО извршиоцу, за нормиране трошкове од 34 до 50%;
 - б)** од 39 до 59 динара пореских обавеза, ако послодавац плаћа порез и доприносе за ПИО и здравствено осигурање извршиоцу, за нормиране трошкове од 34 до 50%;
- 8)** на 100 динара накнаде за рад по уговору о раду ван просторија послодавца треба издвојити од 60 до око 66 динара пореских обавеза, у зависности од висине зараде.

* * *

Средња и велика правна лица и остали привредни субјекти који примењују Међународне рачуноводствене стандарде, односно Међународне стандарде финансијског извештавања (даље: МРС/МСФИ), исправку рачуноводствених грешака из претходног периода за 2016. годину, врше у складу са Међународним рачуноводственим стандардом – МРС 8 Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке („Сл. гласник РС”, бр. 35/2014).

Мала и средња правна лица која примењују МСФИ за МСП, исправку материјално значајних грешака врше у складу са Одељком 10 Рачуноводствене политике, процене и грешке Међународног стандарда финансијског извештавања (ИФРС) за мале и средње ентитете („Сл. гласник РС”, бр. 117/2013).

У складу са чланом 6. *Правилника о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица* („Сл. гласник РС”, бр. 118/2013 и 95/2014), микро и друга правна лица на исти начин врше исправку материјално значајних грешака као и правна лица која примењују МРС/МСФ и МСФИ за МСП.

Појам и врсте грешака

Грешке из претходног периода су изостављени или погрешно исказани подаци из финансијских извештаја за један или више периода, који проистичу из неупотребљавања или погрешне употребе поузданих информација:

- које су биле доступне када су финансијски извештаји за дате периоде били одобрени за издавање и
- за које се могло разумно очекивати да буду добијене и узете у обзир при састављању и презентацији тих финансијских извештаја.

У такве грешке убрајају се ефекти математичких грешака и грешака при примењивању рачуноводствених политика, као и ефекти грешака погрешног тумачења чињеница, преваре или превида. Грешке се могу појавити везано за признавање, одмеравање, презентацију или обелодањивање елемената финансијских извештаја.

Грешке које се односе на признавање, јесу грешке приликом почетног евидентирања одређене ставке, односно грешке настале приликом иницијалног признавања. На пример, одређени износ приликом набавке евидентиран је на терет расхода периода у билансу успеха, уместо да се укључи у вредност средства и прикаже као имовина у билансу стања и сл.

Грешке које се односе на одмеравање (вредновање), јесу грешке и неправилности у вредновању имовине, потраживања и обавеза на дан билансирања, у складу са конкретним захтевима МРС/МСФИ и изабраним рачуноводственим политикама (неадекватно вредновање залиха, хартија од вредности, неадекватна процена наплативости потраживања и сл.).

Грешке које се односе на презентацију, јесу грешке настале приликом погрешне класификације и презентације одређене ставке имовине, обавеза, прихода и расхода. На пример, грешка у погрешном класификовању дела дугорочних обавеза на краткорочне и обратно, погрешна класификација хартија од вредности, недоследност у презентацији ставки и сл.

Грешке које се односе на обелодањивања, јесу грешке које настају услед необелодањивања и неадекватног или непотпуног обелодањивања значајних рачуноводствених политика, коришћених претпоставки и процена, као и осталих информација и података у напоменама уз финансијске извештаје, у складу са појединачним захтевима МРС/МСФИ.

Материјална значајност грешке

Утврђивање да ли је грешка материјално значајна или не, захтева процену руководства и утврђивање прага материјалности. Друштво може да:

● рачуноводственом политиком дефинише грешку у апсолутном или релативном износу у свом општем акту, односно правилнику о рачуноводству и рачуноводственим политикама, или

● у сваком конкретном случају процењује да ли је грешка материјално значајна или не.

Корисније је, једноставније и са искључивањем субјективности и могућности појаве грешака да друштво у свом општем акту, односно у правилнику о рачуноводству и рачуноводственим политикама дефинише праг материјалности.

Начин исправке материјално значајних грешака

Начин рачуноводственог обухватања исправки материјално значајних грешака из претходног периода, зависи од тога да ли је грешка утицала на позиције биланса успеха или биланса стања или на елементе оба финансијска извештаја.

Уколико грешка утиче само на промену структуре активе или пасиве, врши се корекција почетног стања билансних позиција на које се грешка односи, али се не врши корекција почетног стања резултата ранијих година.

Уколико грешка из претходног периода утиче на позиције биланса успеха, за износ исправке грешке врши се корекција почетног стања нераспоређене добити или губитка из ранијих година.

У складу са МРС 8, правно лице треба да изврши ретроактивно исправљање материјално значајних грешака из претходног периода у првом сету финансијских извештаја, одобреном за издавање након откривања тих грешака.

Исправка материјално значајних грешака врши се тако да се спроводи ретроактивна корекција материјално значајних грешака из претходног периода у првом сету финансијских извештаја, одобреном за објављивање након откривања тих грешака, тако што ће Друштво:

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

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

Истичемо да се за сва правна лица, независно који оквир финансијског извештавања користе, исправка материјално значајних грешака врши на исти начин.

Начин књижења приликом исправљања материјално значајних грешака из претходног периода, зависи од тога да ли је грешка утицала на позиције биланса успеха или биланса стања или на елементе оба финансијска извештаја.

Уколико грешка утиче само на промену структуре активе или пасиве, врши се корекција почетног стања билансних позиција на које се грешка односи, али се не врши корекција почетног стања резултата ранијих година, већ се по потреби коригују упоредни подаци.

Уколико грешка из претходног периода утиче на позиције биланса успеха, за износ исправке грешке врши се корекција почетног стања нераспоређене добити или губитка из ранијих година, уз корекцију упоредних података.

Наиме, према *Правилнику о садржини и форми образаца финансијских извештаја за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС”, бр. 95/2014 и 144/2014)*, ако су подаци из претходне године кориговани у складу са прописима, у колоне 6 и 7 активе и колоне 6 и 7 пасиве уносе се тако кориговани подаци, при чему се у колону 6 активе и пасиве уносе подаци претходне године, а у колону 7 кориговани подаци. Дакле, подаци у колони 7 исказују се само у случају ретроспективне примене рачуноводствене политике или ретроспективног исправљања ставки у финансијским извештајима, или када се рекласификују ставке у финансијским извештајима.

Такође, ако су подаци из Биланса успеха претходне године кориговани у складу са прописима, у колону 6 се уносе тако кориговани подаци.

Суштина овог ретроактивног поступка је да се финансијски извештаји, укључујући и упоредне податке из претходних периода, презентују као да је грешка била исправљена у периоду у

коме је и настала, односно као да грешка није ни направљена, јер да није било грешке, почетно стање резултата било би другачије, па је то разлог због ког се корекција спроводи преко позиције нераспоређене добити или губитка из ранијих година, у зависности од резултата које је друштво исказало.

Примери рачуноводственог евидентирања исправке материјално значајних грешака

Независни ревизор је извршио ревизију годишњих финансијских извештаја за 2016. годину и изразио „мишљење с резервом” због постојања материјално значајних грешака. Надлежни орган друштва је донео одлуку о усвајању мишљења ревизора и спровођењу корекција у финансијским извештајима за 2016. годину. Друштво је спровело следећа књижења по основу исправке материјално значајних грешака:

1) Део дугорочних обавеза по основу финансијског лизинга који доспева за плаћање у 2016. години у износу од 1.000.000 динара, није на дан биланса рекласификован са рачуна 416 – Обавезе по основу финансијског лизинга на рачун 425 – Део осталих дугорочних обавеза које доспевају до једне године.

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1)	416		Обавезе по основу финансијског лизинга	1.000.000	
		425	Део осталих дугорочних обавеза које доспевају до једне године		1.000.000
– за корекцију почешној сшања					

У коригованим финансијским извештајима за 2016. годину смањују се дугорочне обавезе за овај износ, а повећава се износ краткорочних финансијских обавеза.

2) Друштво није спровело укидање неискоришћених дугорочних резервисања за задржане кауције и депозите у износу од 4.000.000 динара.

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
2)	402		Резервисања за задржане кауције и депозите	5.000.000	
		340	Нераспоређени добитак ранијих година		5.000.000
– за корекцију почешној сшања					

У коригованим финансијским извештајима за 2016. годину смањују се дугорочна резервисања за овај износ, а остали приходи се повећавају, јер да је ова промена евидентирана у 2016. години, укидање неискоришћених дугорочних резервисања било би евидентирано у корист конта 678 – Приходи од укидања дугорочних и краткорочних резервисања.

3) Друштво није спровело усклађивање хартија од вредности којима се тргује са фер вредношћу на дан 31. децембра 2016. године, чији ефекти износе 1.000.000 динара.

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
3)	236		Хартије од вредности којима се тргује	2.000.000	
		340	Нераспоређени добитак ранијих година		2.000.000
– за корекцију њочейној сѣања					

У коригованим финансијским извештајима за 2016. годину за овај износ ће се повећати краткорочни финансијски пласмани и остали приходи, јер да је ова промена евидентирана у 2016. години, усклађивање са фер вредношћу на дан биланса било би евидентирано у корист конта 685 – Приходи од усклађивања вредности потраживања и краткорочних финансијских пласмана.

4) Друштво није евидентирало камату по основу краткорочних финансијских позајмица датих правним лицима у земљи. Уговором је предвиђена камата од 5% на остатак дуга од 5.000.000, што укупно износи 250.000 динара.

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
4)	232		Краткорочни кредити и зајмови у земљи	250.000	
		340	Нераспоређени добитак ранијих година		250.000
– за корекцију њочейној сѣања					

У коригованим финансијским извештајима за 2016. годину за овај износ ће се повећати краткорочни финансијски пласмани и финансијски приходи, јер да је ова промена евидентирана у 2016. години, обрачунати приход од камате правних лица у земљи био би на дан биланса евидентиран у корист конта 662 – Приходи од камата.

5) Друштво на дан биланса није спровело исправку вредности потраживања у складу са усвојеном рачуноводственом политиком у износу од 4.500.000 динара.

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
5)	340		Нераспоређени добитак ранијих година	4.500.000	
		209	Исправка вредности потраживања од продаје		4.500.000
– за корекцију њочейној сѣања					

У коригованим финансијским извештајима за 2016. годину за овај износ ће се смањити вредност потраживања, а повећаће се остали расходи, јер да је ова промена евидентирана у 2016. години, евидентирало би се обезвређење потраживања на конту 585 – Обезвређење потраживања и краткорочних финансијских пласмана.

6) Друштво је пропустило да спроведе усклађивање хартија од вредности расположивих за продају на дан 31. децембра 2016. године, са нижом фер вредношћу у укупном износу од 3.000.000 динара. Постоје ревалоризационе резерве за ове хартије и износе 1.000.000 динара.

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
3)	340		Нераспоређени добитак ранијих година	2.000.000	
	337		Добици или губици по основу хартија од вредности расположивих за продају	1.000.000	
		042	Учешћа у капиталу осталих правних лица и друге хартије од вредности расположиве за продају		3.000.000
– за корекцију њочейној сѣања					

У коригованим финансијским извештајима за 2016. годину за износ од 3.000.000 смањују се учешћа у капиталу осталих правних лица, постојеће резерве за ову хартију смањују се за 1.000.000 динара, а за разлику преко расположивих ревалоризационих резерви треба увећати групу 58, односно конто 583 – Обезвређење дугорочних финансијских пласмана и других хартија од вредности расположивих за продају у износу од 2.000.000 динара.

7) Претходно спроведена књижења приказаћемо збирно како би се сагледао укупан утицај грешака претходног периода на резултат ранијих година, односно нераспоређену добит.

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
7)	416		Обавезе по основу финансијског лизинга	1.000.000	
	402		Резервисања за задржане кауције и депозите	5.000.000	
	236		Хартије од вредности којима се тргује	2.000.000	
	232		Краткорочни кредити и зајмови у земљи	250.000	
	337		Добици или губици по основу хартија од вредности расположивих за продају	1.000.000	
		209	Исправка вредности потраживања од купаца		4.500.000
		425	Део осталих дугорочних обавеза које доспевају до једне године		1.000.000
		042	Учешћа у капиталу осталих правних лица и друге хартије од вредности расположиве за продају		3.000.000
		340	Нераспоређени добитак ранијих година		750.000
– за корекцију њочейној сѣања					

8) Након утврђивања коригованог нераспоређеног добитка, евидентира се и разлика обавезе за порез на добит (750.000 x 15%).

Ред. бр.	Конто		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
8)	340		Нераспоређени добитак ранијих година	112.500	
		481	Обавеза за порез из резултата		112.500
– за корекцију њочейној сѣања					

Исправка грешке која је настала по основу погрешно утврђене обавезе за порез из резултата за претходну годину, **специфична** је по томе што се корекција ове грешке у текућој години увек врши корекцијом резултата претходног периода, независно од тога да ли је грешка материјална или не. Наиме, на рачуну 481 – Обавезе за порез из резултата, исказује се обрачунати порез на добитак задужењем рачуна 721 – Порески расход периода. У наредној години, када се грешка открије (или је друштво радило укалкулисавање по прелиминарном пореском билансу, а по коначном је утврђена обавеза мања или већа од укалкулисане), књижење ће се вршити на следећи начин:

- ако је грешком био утврђен нижи износ пореске обавезе, књижење се врши ставом 340 (350)/481;
- ако је грешком био утврђен виши износ пореске обавезе, књижење се врши ставом 481/340 (350).

Исправке материјално безначајних грешака

Грешке које нису материјално значајне и ефекти промена рачуноводствених политика који нису материјално значајни, укључују се у приходе и расходе текућег периода. **Правилником о конјном оквиру и садржини рачуна у конјном оквиру за њивредна друштва, задруге и ѡредузейнике („Сл. ѣласник РС”, бр. 95/2014)** предвиђени су следећи рачуни:

- **рачун 592** – Расходи по основу исправки грешака из ранијих година које нису материјално значајне, исказују се ефекти исправке грешака из ранијих година које нису материјално значајне;
- **рачун 692** – Приходи по основу исправки грешака из ранијих година које нису материјално значајне, исказују се ефекти исправке грешака из ранијих година које нису материјално значајне.

Пример рачуноводсѣвеној евиденѣирања на рачуну 592:

Након састављања финансијских извештаја за 2016. годину, друштво је констатовало да није прокњижена фактура за одржавање пословног простора, издата од стране предузетника који није у систему ПДВ-а, у износу од 30.000 динара.

Ред. бр.	Конто		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1)	592		Расходи по основу исправки грешака из ранијих година које нису материјално значајне	30.000	
		435	Добављачи у земљи		30.000
– исѣправка маѣеријално безначајне ѣрешке					

Пример рачуноводственој евиденцирања на рачуну 692:

Након састављања финансијских извештаја за 2016. годину, друштво је утврдило да није прокњижена фактура за услуге пружене у децембру 2016. године, у износу од 100.000 динара, плус ПДВ у износу од 20.000 динара. С обзиром на то да грешка није материјално значајна, није вршена корекција почетног стања резултата, већ је признат приход из ранијих година.

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1)	204		Купци у земљи	120.000	
		470	Обавезе за порез на додату вредност по издатим фактурама по општој стопи		20.000
		692	Приходи по основу исправки грешака из ранијих година које нису материјално значајне		100.000
– за приходе из ранијих година који нису материјално значајни					

* * *

Електронско правно издање ИНГ-ПРО ПРОПИСИ.НЕТ

Прописи.нет нуде преко 200.000 докумената – прописе, судску праксу (преко 40.000 сенценци), службена мишљења надлежних министарстава, моделе уговора и обрасце из свих области, и коментаре прописа врхунских стручњака. Ту су и калкулатори камата и судских такси, бројне актуелности и много тога још, у јединственом, дневно ажурном интернет издању с међусобно повезаним документима. Прописи.нет функционишу без икакве инсталације, имају бесплатан Мејл-сервис који прати све промене из области пословања коју корисник одабере и доставља их на мејл кориснику. Комфор, тачност и брзина, прегледни менији и једноставно коришћење расположиви су свима у било које доба дана и с било које локације у земљи и свету.

Пратите нас путем интернета на адреси: www.propisi.net

За препоруке и групе информације пишите нам на: office@ingpro.rs
или нас позовите на: 011/2836-820, 2836-821, 2836-822.

РАЧУНОВОДСТВЕНО ЕВИДЕНТИРАЊЕ ДОЗВОЉЕНОГ МИНУСА ПО ТЕКУЋЕМ РАЧУНУ ПРИВРЕДНОГ ДРУШТВА

Привредни субјекти у Србији на различите начине управљају својом ликвидношћу. Привредна друштва која имају недостатак ликвидних средстава и проблем са ликвидношћу, у пракси често користе **такозване овердрафт кредите** (прекорачење или дозвољени минус по текућем рачуну). У условима проблема са ликвидношћу, оквирни кредит који банка одобрава правном лицу, треба да обезбеди плаћање доспелих обавеза према повериоцима и обавеза за доспеле јавне приходе, као и избегавање плаћања затезне камате према повериоцима и судских трошкова за принудну наплату и блокаду текућих рачуна. Оцену оправданости коришћења оквирног кредита свако друштво треба да утврди на основу висине трошкова који настају или могу настати ако се обавезе не плаћају у прописаним роковима, с једне стране, и због висине камате и других трошкова које правно лице, односно предузетник треба да плати банци приликом коришћења оквирног кредита, с друге стране.

Оквирни овердрафт кредит или дозвољени минус по текућем рачуну

Оквирни кредит је краткорочни кредит који банке дају својим клијентима за дневну ликвидност. Овим кредитом се привредним друштвима омогућава да извршавају налоге за плаћање и изнад расположивог стања на свом рачуну, до одређене границе. На захтев друштва или предузетника банке могу да одобре посебан облик кредитирања тако што дозвољавају да се са рачуна који је код њих отворен, користе новчана средства у већем износу од износа који се тренутно налази на рачуну, односно да клијенти изврше плаћање својим повериоцима у већем износу од износа који на дан плаћања чини стање на њиховом рачуну. Ако привредно друштво, односно предузетник изврши плаћање својим повериоцима са рачуна у банци преко износа стања на рачуну на тај дан, плаћање је извршено из средстава банке, што значи да је плаћање извршено из одобреног оквирног (*овердрафт*) кредита путем прекорачења.

Оквирни кредит одобрава банка на основу поднетог захтева привредног друштва, уз који се подноси и уговором предвиђена документација, одређена пословном политиком банке. Накнада за обраду кредита наплаћује се једнократно, задужењем текућег рачуна приликом одобравања кредита и у одређеном проценту од одобреног износа који се различито креће у зависности од пословне политике банке.

Намена кредита

Оквирни кредит није наменски, већ се користи за финансирање текуће неликвидности друштва и финансирање текућих обртних средстава. Дакле, он може да се користи за сва плаћања која произлазе из регистроване делатности клијента банке односно друштва (плаћање обавеза према повериоцима, обавеза по основу јавних прихода и сл.). Овај износ финансирања не треба користити за инвестиције или набавку основних средстава.

Износ одобреног кредита банке зависи од кредитне способности клијента и уобичајено се одређује у зависности од оствареног месечног прилива по текућем рачуну клијента банке или у зависности од укупних пословних прихода из финансијских извештаја, или по укупном промету по текућем рачуну за одређени краткорочни временски период.

Предности и мане овердрафт кредита

Предности овердрафт кредита су бројне:

- овердрафт кредит се одобрава на рок од 17 месеци;
- може се користити и враћати више пута до датума доспећа;
- након одобрења доступан је клијенту у сваком моменту, без посебне најаве банци, а клијент може да га користи по свом нахођењу;

- камата се плаћа искључиво на искоришћени износ и у том смислу омогућава управљање овим трошком;
- сваки прилив на рачуну смањује искоришћеност овердрафта, који је поново доступан клијенту по потреби, при чему не постоји месечна обавеза враћања главнице дуга.

Међутим, коришћење овог краткорочног извора финансирања има и одређене недостатке:

- Каматне стопе за ову врсту позајмице углавном су више у односу на класичне кредите, па овердрафт треба користити само за решавање краткорочних проблема финансирања.
- Уколико се привредно друштво сувише често ослања на овердрафт кредит како би одржало ликвидност, то може бити знак упозорења да постоји проблем с токовима готовине, који треба детаљно анализирати и адекватно решити.

Рачуноводствено евидентирање оквирног кредита у пословним књигама корисника кредита

Приликом коришћења оквирног кредита банка не врши пренос средстава на текући рачун привредног друштва коме је оквирни кредит одобрен, већ правном лицу дозвољава да плаћање са рачуна врши и када на рачуну нема довољно средстава (рачун у банци има дуговни салдо, а у привредном друштву потражни салдо), под условом да износ плаћања не пређе одобрени износ оквирног кредита.

Према **Правилнику о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС”, бр. 95/2074 – у даљем тексту: Правилник)**, на рачуну 241 – Текући (пословни) рачуни исказују се на посебним аналитичким рачунима новчана средства на пословним рачунима, као и искоришћени оквирни кредит.

Пример: Рачуноводствено евидентирање прекорачења по текућем рачуну

Банка је уговором одобрила привредном друштву да у периоду од 1. 1. до 31. 12. 2017. године може користити оквирни кредит (овердрафт кредит) до износа од 500.000 динара у складу са закљученим уговором. Камата на износ коришћеног оквирног кредита утврђена је уговором о оквирном кредиту, у складу са кредитном политиком банке, и износи 2,0% месечно. Исправа на основу које се обрачунава и наплаћује камата, јесте каматни лист који банка доставља привредном друштву за сваки месец.

Сагласно одредбама уговора, привредно друштво је на текућем рачуну у банци у месецу јулу имало следеће промене:

Датум	Број извода	Опис пословне промене	На терет рачуна	У корист рачуна	Стање
	0	Салдо из претходног месеца		200.000	+ 200.000
5. 7.	1	Уплате од купаца у земљи		50.000	+ 250.000
6. 7.	2	Плаћање добављачима	400.000		- 150.000
8. 7.	3	Уплата пазара		100.000	- 50.000
10. 7.	4	Плаћање ПДВ-а	100.000		- 150.000
15. 7.	5	Уплате од купаца у иностранству		200.000	+ 50.000
18. 7.	6	Плаћање лизинг рате	50.000		0
25. 7.	7	Враћање позајмице		100.000	100.000

Напомена: Нису приказане промене за цео месец, већ само оне промене које илуструју коришћење оквирног кредита.

На основу примљених извода банке привредно друштво књижи у пословним књигама наведене пословне промене преко рачуна 241 – Текући (пословни) рачун, на следећи начин:

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1)	241		Текући (пословни) рачуни	50.000	
		204	Купци у земљи		50.000
– њо изводу бр. 1					
2)	435		Добављачи у земљи	400.000	
		241	Текући (пословни) рачуни		400.000
– њо изводу бр. 2					
3)	241		Текући (пословни) рачуни	100.000	
		614	Приходи од продаје производа и услуга на домаћем тржишту		83.333
		470	Обавезе за порез на додату вредност по издатим фактурама по општој стопи		16.667
– њо изводу бр. 3					
4)	479		Обавезе за порез на додату вредност по основу разлике обрачунаог пореза на додату вредност и претходног пореза	100.000	
		241	Текући (пословни) рачуни		100.000
– њо изводу бр. 4					
5)	241		Текући (пословни) рачуни	50.000	
		205	Купци у иностранству		50.000
– њо изводу бр. 5					
6)	562		Расходи камата	2.000	
	416		Обавезе по основу финансијског лизинга	48.000	
		241	Текући (пословни) рачуни		50.000
– њо изводу бр. 6					
7)	241		Текући (пословни) рачуни	100.000	
		232	Краткорочни кредити и зајмови у земљи		100.000
– њо изводу бр. 7					

Обрачун камате по коришћеном оквирном кредиту

На основу каматног обрачуна који је доставила банка о броју дана коришћења оквирног кредита и износу задужења, друштво је евидентирало обрачунату камату у износу од 5.000 динара.

Ред. бр.	Конто		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1)	562		Расходи камата	5.000	
		422	Краткорочни кредити и зајмови у земљи		5.000
– по камајном листу					
2)	422		Краткорочни кредити и зајмови у земљи	5.000	
		241	Текући (пословни) рачуни		5.000
– по изводу бр. 8					

Напомена: Према члану 20. став 3. Правилника, потражни салдо на пословном рачуну се на дан биланса исказује на одговарајућем рачуну у групи 42 – Краткорочне финансијске обавезе, без обавезе прекњижавања у књиговодству. Дакле, ако на дан биланса постоји потражни салдо на текућем рачуну (рачун 241), тада га је потребно исказати на одговарајућем рачуну у групи 42 – Краткорочне финансијске обавезе, без обавезе прекњижавања у књиговодству.

Порез на додату вредност на износ одобреног оквирног кредита и обрачунату камату

Према члану 25. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС”, бр. 84/2004... и 108/2016), ПДВ се не плаћа у промету новца и капитала, што значи да се не плаћа приликом кредитних послова и новчаних позајмица. Према томе, на износ одобреног оквирног кредита, као и на износ камате обрачунате по основу коришћења оквирног кредита, не обрачунава се ПДВ.

* * *

ИСПЛАТА И ПОРЕСКИ ТРЕТМАН СТИПЕНДИЈА И КРЕДИТА ИЗ СРЕДСТАВА ПОСЛОДАВАЦА

Почетком нове школске године постају актуелне стипендије и кредити, као карактеристичне исплате којима послодавци из привредних и ванпривредних делатности обезбеђују потребан будући стручни кадар за своје пословне активности, а ученицима и студентима дају материјалну потпору током школовања.

Исплате по основу стипендирања и кредитирања ученика и студената послодавци могу да врше у складу са својим општим актима (појединачни колективни уговор, правилник о раду, правилник о стручном образовању и усавршавању), али сматра се да нема законских сметњи да, у изузетним ситуацијама, директор на основу овлашћења која има, може да донесе одлуку о стипендирању или кредитирању.

Подсећамо послодавце да, у складу са републичким прописима о ученичком и студентском стандарду, имају могућност исплате следећих давања младим људима на школовању:

1) ученички кредит је исплата ученицима средњих школа који су први пут уписани у одређени разред у текућој школској години, који може бити погодан за ученике који се школују за образовни профил за дефицитарно занимање;

2) ученичка стипендија је исплата ученицима средњих школа који су први пут уписани у одређени разред у текућој школској години, а препоручује се за ученике који стално постижу одличан успех у учењу и владању;

3) студентски кредит је исплата студентима високошколских установа који су уписани први пут у текућој школској години на студије првог, другог или трећег степена;

4) студентска стипендија је исплата студентима високошколских установа који су уписани први пут у текућој школској години на студије првог, другог или трећег степена, а посебно се препоручује за студенте који нису губили ниједну годину током студија, који су према наставном програму високошколске установе на којој студирају положили све испите из претходних година студија и постигли одређену просечну оцену коју послодавац – стипендиста може да захтева.

Стипендије и кредити по основу уговора закључених са привредним друштвима и другим правним лицима и установама

Док се исплата стипендија и кредита регулише општим или посебним актом послодавца (услови за давање стипендије – кредита, коме се могу дати, граница износа и сл.), остали детаљи за сваку конкретну стипендију односно кредит дефинишу се посебним уговором између даваоца и корисника кредита (износ исплате, начин и рокови исплате и сл.).

Када се говори о уговору о стипендирању, односно о уговору о кредитирању, треба имати у виду неколико општих напомена:

1) Стипендирање односно кредитирање се регулише писменим уговором који представља двостранни теретни правни посао јер се њиме утврђују права и обавезе како исплатиоца средстава, тако и њиховог примаоца. Такође, тај уговор је везан за одређену личност, што значи да права и обавезе из уговора престају у случају њене смрти.

2) Уговором се корисник стипендије односно кредита обавезује да ће остварити одређене резултате у школовању, да ће завршити одређену врсту школе и да ће се након тога (ако се то предвиди уговором) запослити код послодавца. Са своје стране послодавац се обавезује да ће исплаћивати одређени износ стипендије односно кредита, а евентуално и друге трошкове школовања, и да ће корисника стипендије запослити по окончању школовања.

3) Висина стипендије односно кредита утврђује се уговором на основу општег акта послодавца. У пракси је уобичајено да стипендија прати висину студентског кредита, а може се одређивати и у проценту од висине зараде на радном месту на коме ће радити стипендиста или према просечној заради код даваоца стипендије односно кредита, или у истом паушалном износу сваког месеца.

4) Поред новчаног износа стипендије, послодавац стипендисти може накнађивати и одређене трошкове приликом школовања, као што је набавка посебних учила, средстава или другог скупљег прибора неопходног за школовање. Набавку поменутих средстава послодавац не мора да накнади финансијски, већ може и сам да их набави и снабде стипендисту. Такво допунско финансирање или допунска помоћ такође треба да буде предмет уговора о стипендирању.

5) Уговор о стипендирању односно кредитирању може да се закључи само са лицем које није у радном односу, а уколико је закључен са лицем у радном односу, за време док уговор траје том лицу мирују права и обавезе из радног односа.

Треба напоменути такође да уговор о кредиту – стипендији, ако је реч о стипендирању детета запосленог, може да се закључи и са запосленим ради исплате његовом детету.

У наредном делу следи пример уговора о стипендирању студента факултета.

На основу члана _____ појединачног колективног уговора, закључује се

УГОВОР О СТИПЕНДИРАЊУ

између _____ са седиштем у _____,
(назив друштва) (адреса)
које заступа _____ (у даљем тексту: давалац стипендије), с једне стране,
(презиме, име и функција)
и _____ са станом у _____ (у даљем тексту: прималац
стипендије), са друге стране.

Члан 1.

Давалац стипендије се обавезује да за редовно студирање на III и IV години факултета исплаћује примаоцу стипендије (презиме и име стипендисте) _____ стипендију у нето износу од 40.000,00 динара месечно до завршетка факултета, односно закључно са октобром у години у којој прималац стипендије одслуша четврту годину студија.

Поред износа из става 1. овог члана, давалац стипендије обезбеђује примаоцу стипендије и средства за набавку уџбеника према рачунима које прималац стипендије поднесе.

Члан 2.

Прималац стипендије се обавезује да уредно полаже испите на факултету, о чему ће подносити потврду факултета после сваког завршеног семестра студија. Уколико прималац стипендије не упише IV годину у редовном уписном року због неположених испита, обуставиће му се исплата стипендије док не положи заостале испите и не упише следећу годину студија.

Члан 3.

Износ нето стипендије од 40.000,00 динара, утврђен приликом уписа III године студија, увећава се приликом уписа IV године студија за стопу раста цена на мало између месеца редовног уписа у III и редовног уписа у IV годину.

Стипендија се исплаћује примаоцу стипендије до 10. у месецу на благајни даваоца стипендије.

Члан 4.

Ако прималац стипендије напусти или промени факултет без сагласности даваоца стипендије, овај уговор се раскида, а прималац стипендије је дужан да даваоцу стипендије врати до тада уплаћене износе стипендије са припадајућом законском каматом.

Члан 5.

Прималац стипендије се обавезује да се до рока од 30 дана по завршетку студија јави даваоцу стипендије ради заснивања радног односа, а давалац стипендије се обавезује да примаоца стипендије прими у радни однос.

Члан 6.

У случају спора у погледу овог уговора надлежан је суд у _____.

Члан 7.

Овај уговор је сачињен у три истоветна примерка, од којих се један примерак налази код примаоца стипендије, а два примерка код даваоца стипендије.

У _____,
_____ 20__ . године

Прималац стипендије

Давалац стипендије

(потпис и функција овлашћеног лица)

Порески третман исплате стипендије и кредита ученицима и студентима

У члану 9. став 1. тачка 12. Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС”, бр. 24/2001... и 112/2015 – у даљем тексту: Закон) прописано је да су стипендија и кредит примања која су ослобођена опорезивања до износа од 11.176,00 динара месечно (до 31. јануара 2018. године).

Међутим, битни услови пореског третмана у исплати стипендија и кредита регулисани су Правилником о остваривању права на пореска изузимања за примања по основу помоћи због уништења или оштећења имовине, организоване социјалне и хуманитарне помоћи, стипендија и кредита ученика и студената, хранарина спортиста аматера и права на пореско ослобођење за примања по основу солидарне помоћи за случај болести („Сл. гласник РС”, бр. 31/2001 и 5/2005 – у даљем тексту: Правилник). Два члана Правилника треба имати у виду, и то: **1) члан 7**, према коме се пореско изузимање на примања по основу стипендија и кредита остварује до законом прописаног износа за стипендије и кредите који се по уговору исплаћују ученицима средњих школа и студентима виших школа и факултета; **2) члан 8**, према коме се право на пореско изузимање не може остварити за стипендије и кредите који се исплаћују лицима која су запослена код даваоца стипендије или кредита и ученицима који похађају основну школу (обавезно основно образовање).

Следи ближи увид у ове случајеве.

1) Порески третман исплата ученицима средњих школа и студентима

Према наведеним законским одредбама, исплаћене стипендије и кредити ученицима средњих школа и студентима виших школа и факултета не опорезују се до месечног износа од 11.176,00 динара. Ако послодавац овим корисницима исплаћује стипендију или кредит до тог износа, није обавезан да обрачунава порез и да подноси пореску пријаву приликом исплате. Уколико послодавац за поједине месеце није исплатио стипендије, може то да учини накнадно, одједном за неколико протеклих месеци, с тим што има право на пореску олакшицу од 11.176,00 динара за сваки месец за који накнадно врши исплату.

На исплату стипендије односно кредита изнад износа од 11.176,00 динара месечно, плаћа се порез на лична примања по стопи од 20% на основуцу коју чини бруто износ исплате, умањен за 20%. Коефицијент за превођење нето износа у бруто износ стипендије односно кредита преко

неопорезиве границе износи 0,84, а бруто износ исплате добија се дељењем нето износа са овим коефицијентом. Овај порез послодавац, као правно лице, обрачунава, обуставља и уплаћује на прописани рачун по одбитку у тренутку исплате прихода.

Под износом стипендије односно кредита, у смислу пореских прописа, подразумева се новчани износ стипендије/кредита, али и износ за плаћање учбеника, испита и сл. (ако је то предвиђено уговором).

У посебном случају, ако послодавац својим стипендистима исплаћује новчане награде за постигнуте резултате у току школовања и студирања, ове исплате у целини имају порески третман других прихода физичког лица, сагласно члану 85. став 1. тачка 11. Закона, а на цео износ се плаћа порез по стопи од 20%, по умањењу 20% за нормиране трошкове.

У другом посебном случају, уколико се врши новчана исплата физичком лицу (деца преми-нутих радника) по основу стипендије или кредита, до висине прописаног неопорезивог износа, у складу са одредбама Правилника, такво примање је изузето од опорезивања порезом на доходак грађана. Када се исплата по наведеном основу врши у износу изнад висине прописаног неопорезивог износа, то давање (за део изнад неопорезивог износа) има порески третман других прихода и подлеже плаћању пореза на други приход, сагласно члану 85. став 1. тачка 12) Закона. У случају када се исплата врши по предметном основу, с тим да нису испуњени услови прописани Правилником, такво примање такође има порески третман другог прихода и у целости подлеже плаћању пореза на други приход, сагласно тачки 12) тог члана Закона. Порез на друге приходе плаћа се по стопи од 20% на основицу коју чини опорезиви приход, као разлика између бруто прихода и нормираних трошкова у висини од 20%, сагласно одредбама члана 85. ст. 3. и члана 86. Закона.

Примери обрачуна пореза на име исплате стипендије изнад неопорезивог износа од 11.176,00 динара и новчане награде ученику, дати су у наредној табели:

Ред. број	Опис	Стипендије и кредити ученика и студената	Новчане награде ученика и студената	Укупно
1	2	3	4	5
1.	Износ нето исплате	30.000,00	5.000,00	35.000,00
2.	Неопорезиви износ	11.176,00	–	11.176,00
3.	Износ који се опорезује (ред. бр. 1 - ред. бр. 2)	18.824,00	5.000,00	23.824,00
4.	Бруто износ који се опорезује (ред. бр. 3 : 0,84)	22.409,52	5.952,38	28.361,90
5.	Нормирани трошкови (ред. бр. 4 x 20%)	4.481,90	1.190,48	5.672,38
6.	ОПОРЕЗИВИ ПРИХОД (ред. бр. 4 - ред. бр. 5)	17.927,62	4.761,90	22.689,52
7.	Порез (ред. бр. 6 x 20%)	3.585,52	952,38	4.537,90
8.	Износ за исплату (ред. бр. 2 + ред. бр. 4 - ред. бр. 7) = ред. бр. 1	30.000,00	5.000,00	35.000,00

Исплатилац стипендије/кредита дужан је да пре сваке исплате Пореској управи достави пореску пријаву на Обрасцу ППП-ПД, у коме се приходи по основу стипендија и кредита изнад неопорезивих износа пријављују под ОВП 612. Порез обрачунат по основу стипендије/кредита уплаћује се на рачун број 840-4848-37. На налогу за плаћање наводи се шифра плаћања 254 и број одобрења за плаћање (БОП) одобрен од стране пореске управе.

Ако послодавац за поједине месеце није исплатио стипендије, може то да учини накнадно, одједном за неколико протеклих месеци, с тим што мора да прикаже обрачун сваког месеца засебно и да за сваки месец поднесе пореску пријаву. Пореска олакшица до 11.176,00 динара важи посебно за сваки месец.

2) Порески третман исплата лицима која не остварују право на пореско изузимање

Право на пореско изузимање од 11.176,00 динара месечно, као што смо навели, не може да се примени:

- на исплате стипендија и кредита лицима која су запослена код даваоца тих стипендија или кредита;
- на исплате ученицима који похађају основну школу (обавезно основно образовање).

У пракси су чести случајеви да, због пореских уштеда, постоји жеља да се одређене исплате прикажу као стипендија или кредит. Међутим, многе од тих случајева контролни органи су препознали, па ће бити указано на неке од њих.

Посебно се указује на то да примања која запослени остварује код послодавца на име помоћи за покривање трошкова школовања деце, са становишта пореза на доходак грађана, имају порески третман зараде запослених, независно од тога што се на исплатном списку као примаоци наводе деца запослених, а с обзиром на то да су посреди примања која се остварују по основу радног односа (Тумачење Министарства финансија број 414-00-66/2004-04 од 14. јуна 2004. године). Такође, према Тумачењу Министарства финансија и економије број 414-00-00152/2001-04 од 28. новембра 2001. године, давања физичким лицима која нису у радном односу код даваоца, без обзира на то што се помињу као стипендије и кредит, не могу имати порески третман стипендија и кредита ако нису у функцији решавања и обезбеђивања кадровских потреба даваоца. Оваква давања имају карактер других прихода и опорезују се у целости по стопи од 20%, по умањењу 20% нормираних трошкова.

Примања која запослени остварују код послодавца на име помоћи за покривање трошкова школовања деце, са становишта пореза на доходак грађана, имају порески третман зараде запослених, независно од тога што се на исплатном списку као примаоци наводе деца запослених, а с обзиром на то да је реч о примањима која се остварују по основу радног односа запосленог. Нема основа да се исплате послодавца о којима је реч, третирају као стипендије и кредити ученика и студената, у смислу члана 9. став 1. тачка 12. Закона, с обзиром на то да су тим давањем обухваћена деца свих запослених и да се не остварују ради решавања кадровских потреба послодавца, већ ради материјалне помоћи запосленима за школовање деце. Наиме, услови из чл. 7. и 8. Правилника нису испуњени да би та примања имала порески третман стипендија и кредита ученика и студената. Дакле, наведена примања подлежу плаћању пореза на зараде по стопи од 10% на основицу коју чини износ нето примања увећан за порез и друге обавезе јавних прихода (доприноси, уколико постоји обавеза плаћања) које из зараде плаћа запослени (према Мишљењу Министарства финансија број 414-00-66/2004-04 од 14. јуна 2004. године).

Такође, треба прецизирати да давање помоћи у виду стипендије и кредита који се исплаћују ученицима основних школа, има следећи порески третман:

- 1) ако је старалац лице ван радног односа даваоца ове помоћи, давање има карактер других примања, па се на цео износ плаћа 20% пореза по умањењу 20% нормираних трошкова, без примене пореске олакшице од 11.176,00 динара;
- 2) ако је старалац лице запослено код даваоца ове помоћи, давање има карактер зараде, па се на цео износ плаћају порез по стопи од 10% и доприноси као на зараду.

У овом случају треба имати у виду да је реч о ученицима основне школе, па се, будући да су у питању малолетне особе, са њима не може закључити уговор, због чега се наведени износ исплаћује стараоцу.

На основу ових излагања у наредној табели су дати примери обрачуна исплате стипендије од 10.000, односно 15.000,00 динара ученику основне, односно ученику средње школе:

Ред. број	Опис	Исплата ученику основне школе	Исплата ученику средње школе	Укупно
1	2	3	4	5
1.	Износ нето стипендије	10.000,00	15.000,00	25.000,00
2.	Неопорезиви износ	–	11.176,00	11.176,00
3.	Износ који се опорезује (ред. бр. 1 - ред. бр. 2)	10.000,00	3.824,00	13.824,00
4.	Бруто износ који се опорезује (ред. бр. 3 : 0,84)	11.904,76	4.552,38	16.457,14
5.	Нормирани трошкови (ред. бр. 4 x 20%)	2.380,95	910,48	3.291,43
6.	ОПОРЕЗИВИ ПРИХОД (ред. бр. 4 - ред. бр. 5)	9.523,81	3.641,90	13.165,71
7.	Порез (ред. бр. 6 x 20%)	1.904,76	728,38	2.633,14
8.	Износ за исплату (ред. бр. 2 + ред. бр. 4 - ред. бр. 7) = ред. бр. 1	10.000,00	15.000,00	25.000,00
9.	Укупни издаци по основу стипендија (ред. бр. 8 + ред. бр. 7)	11.904,76	15.728,38	27.633,14

Књижење:

Ред. бр.	Рачун		Опис	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1.	525		Трошкови накнада физичким лицима по основу осталих уговора	11.904,76	
		465	Обавезе према физичким лицима за накнаде по уговору		10.000,00
		4899	Остале обавезе за порезе, доприносе и друге дажбине		1.904,76
			– за стипендију ученику основне школе		
2.	525		Обавезе по основу нето исплата за услуге по уговору	15.728,38	
		465	Обавезе према физичким лицима за накнаде по уговору		15.000,00
		4899	Остале обавезе за порезе, доприносе и друге дажбине		728,38
			– за стипендију ученику средње школе		

* * *

ФАКТОРИНГ ПОСЛОВИ СА АСПЕКТА ПОРЕСКИХ ПРОПИСА И РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ЕВИДЕНЦИЈЕ

1. Уводне напомене

Факторинг послови се код нас обављају у складу са Законом о факторингу („Сл. гласник РС”, бр. 62/2013) који је у примени од 16. јула 2013. године. Према одредбама тог закона, **факторинг** је финансијска услуга купопродаје постојећег недospelог или будућег краткорочног новчаног потраживања, насталог по основу уговора о продаји робе или пружању услуга у земљи и иностранству. **Предмет факторинга** може да буде свако постојеће недospelо или будуће, цело или делимично, краткорочно новчано потраживање (потраживање до годину дана), које је настало по основу уговора о продаји робе или пружању услуга, закљученог између правних лица и предузетника.

Учесници у факторингу су:

- **Уступилац**, који продаје фактору своје потраживање од дужника, настало по основу уговора о продаји робе или пружању услуга. То може бити банка, привредно друштво и предузетник са седиштем у Републици Србији, односно та лица са седиштем у иностранству, регистрована у складу са домицилним прописима.
- **Фактор** је лице које купује потраживање од уступилоца. То може бити: **банка**, у смислу закона којим се уређује пословање банака; **привредно друштво** организовано као акционарско друштво или друштво са ограниченом одговорношћу са седиштем у Републици Србији, које има одобрење Министарства финансија за обављање послова факторинга; **страна банка и страно привредно друштво** – искључиво у међународном факторингу.
- **Дужник** је банка, привредно друштво и предузетник са седиштем у Републици Србији, односно та лица са седиштем у иностранству, регистрована у складу са домицилним прописима. Дакле, дужником се сматрају лица којима је поверилац продао робу или пружио услуге пре него што је дошло до закључења уговора о факторингу. Након закључења уговора о факторингу поверилац је постао уступилац потраживања, а фактор је постало лице које је извршило откуп потраживања.

Продају сваког потраживања обухваћеног уговором о факторингу, уступилац врши уз истовремену предају фактору:

- уговора (оригинал или копија оверена од стране надлежног органа) или фактуре и других докумената којима се доказује основ и врши идентификација потраживања;
- обавештења дужника да је потраживање продато фактору.

О продаји поменуте документације уступилац и фактор сачињавају посебан документ, а **датумом продаје** потраживања сматра се датум када је уступилац ту **документацију предао фактору**, који је наведен у документу о предаји документације.

Уступилац има обавезу да дужнику достави обавештење о продаји потраживања у писаној или електронској форми. Након пријема обавештења које дужнику доставља уступилац, дужник је у обавези да потраживање исплати фактору. Наплату доспелих потраживања фактор врши **у своје име и за свој рачун**.

Важно је имати у виду да се факторинг послови могу обављати **само на основу уговора** који се закључује у писаној или електронској форми.

2. Опорезивање промета услуга у оквиру послова факторинга

Овде се поставља питање да ли се на накнаду – провизију за промет услуга које фактор – обвезник ПДВ-а пружа у оквиру послова факторинга, обрачунава и плаћа порез на додату вредност. У том смислу потребно је имати у виду одредбу члана 25. став 1. тачка 6. **Закона о порезу на**

додату вредност („Сл. гласник РС”, бр. 84/2004... и 108/2016). Наиме, према поменутој законској одредби, порез на додату вредност **се не плаћа у промету новца и капитала**, и то приликом пословања и посредовања у пословању новчаним потраживањима, чековима, меницама и другим сличним хартијама од вредности, **осим наплате потраживања за друга лица**. То практично значи да се на накнаду (износ провизије, односно вредност дисконта уз који је откупљено потраживање) за промет услуга које фактор (обвезник ПДВ-а) пружа у оквиру послова факторинга – откупа потраживања од испоручиоца добара, односно пружаоца услуга **пре рока доспећа, ПДВ не обрачунава и не плаћа**. Поред наведеног, ова одредба значи и да фактор **нема право на одбитак** претходног пореза по основу пружања ових услуга.

3. Осврт на процедуру код факторинг послова

Редослед одвијања активности приликом реализације уговора о факторингу могао би изгледати овако:

- 1) продавац – поверилац испоручује купцу – дужнику робу, односно пружа услугу и након тога испоставља рачун;
- 2) продавац – сада у улози уступиоца, доставља фактору оригинал рачуна заједно са захтевом за факторинг;
- 3) фактор проверава бонитет купца – дужника;
- 4) фактор уплаћује уступиоцу потраживања на његов рачун – укупно купљено потраживање умањено за износ накнаде која му припада по уговору.

4. Примери и књижења трансакција у складу са одредбама уговора о факторингу

У наставку ће бити обрађени примери могућих ситуација сходно одредбама из уговора о факторингу, и то:

1) факторинг посао уговорен без регреса, па фактор уплаћује уступиоцу износ купљеног потраживања умањен за накнаду;

2) факторинг посао без регреса, када фактор испоставља фактуру уступиоцу потраживања за своју накнаду, а затим му уплаћује цео износ купљеног потраживања и обрачунава камату на кашњење дужника;

3) факторинг посао са регресом, када дужник не измири своју обавезу, већ се фактор наплаћује од уступиоца и наплаћује накнаду за настале трошкове од уступиоца потраживања.

Пример 1:

- Друштво „АЛФА” је, као уступилац, у складу са купопродајним уговором, испоручило друштву „БЕТА” робу у вредности од 1.500.000,00 динара, са одложеним плаћањем од три месеца. На вредност извршених услуга обрачунат је и ПДВ по стопи од 20%. Фактура је испостављена на износ од 1.800.000,00 динара (1.500.000,00 + 300.000,00).
- Уступилац – друштво „АЛФА” је закључило уговор без регреса са фактором – друштвом „ГАМА”, о продаји наведеног потраживања, при чему наплаћује своје потраживање пре истека рока од три месеца у износу од 1.650.000 динара. Разлику до износа на фактури од 150.000,00 динара фактор – друштво „ГАМА” задржава на име трошкова своје накнаде, односно провизије. Уступилац је послао обавештење о продаји потраживања дужнику.
- Дужник – друштво „ГАМА” је на основу обавештења које му је послао уступилац – друштво „АЛФА”, у року доспелости платило обавезу фактору – друштву „БЕТА”, у износу од 1.800.000,00 дин.

А) Евиденција код уступеоца – друштво „АЛФА“

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1)	204		Купци у земљи	1.800.000,00	
		604	Приходи од продаје робе на домаћем тржишту		1.500.000,00
		470	Обавезе за ПДВ по издатим фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)		300.000,00
– за продају робу куцу					
2)	228		Остала краткорочна потраживања	1.650.000,00	
	569		Остали финансијски расходи	150.000,00	
		204	Купци у земљи		1.800.000,00
– за пренос потраживања по уговору о факторингу и документу о предаји документације					
3)	241		Текући (пословни) рачуни	1.650.000,00	
		228	Остала краткорочна потраживања		1.650.000,00
– уписа фактора – друштва „БЕТА“ за окупљено потраживање					

Б) Евиденција код фактора – друштво „БЕТА“

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1)	232		Краткорочни кредити и зајмови у земљи	1.800.000,00	
		241	Текући (пословни) рачуни		1.650.000,00
		614	Приходи од продаје производа и услуга на домаћем тржишту		150.000,00
– пренос средстава уступеоцу и признавање прихода у висини накнаде по закљученом уговору о факторингу					
	241		Текући (пословни) рачуни	1.800.000,00	
2)		232	Краткорочни кредити и зајмови у земљи		1.800.000,00
– за најлакше потраживања од дужника у складу са уговором о факторингу					

Напомена уз став 1. књижења: Имајући у виду да наплату доспелих потраживања фактор врши у своје име и за свој рачун, он своју провизију евидентира у оквиру пословних прихода (с обзиром на то да му је то основна делатност) у тренутку примопредаје документације од стране уступеоца, односно на датум наведен у документу о предаји документације.

В) Евиденција код дужника – друштво „ГАМА”

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1)	501		Набавна вредност продате робе	1.500.000,00	
	270		Порез на додатну вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	300.000,00	
		435	Добављачи у земљи		1.800.000,00
– по примљеној фактури од продавца за извршени промет робе					
2)	435		Добављачи у земљи	1.800.000,00	
		439	Остале обавезе из пословања		1.800.000,00
– по обавештењу о закљученом уговору о факторингу послу					
3)	439		Остале обавезе из пословања	1.800.000,00	
		241	Текући (пословни) рачуни		1.800.000,00
– плаћање фактору по обавештењу о факторингу послу					

Пример 2:

Факторинг без регреса, када фактор уступиоцу испоставља фактуру за своју накнаду, а затим му уплаћује цео износ купљеног потраживања и обрачунава камату за кашњење дужника.

Овде се полази од података из примера 1, с тим да је фактор уступиоцу испоставио фактуру за своју накнаду у износу од 150.000 динара, а затим му уплатио цео износ купљеног потраживања у износу од 1.800.000 динара и обрачунао камату за кашњење дужника у износу од 65.000 динара (а уступилац је камату обрачунао дужнику), књижење би било следеће:

А) Евиденција код уступиоца – друштво „Алфа”

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1)	204		Купци у земљи	1.800.000,00	
		604	Приходи од продаје робе на домаћем тржишту		1.500.000,00
		470	Обавезе за ПДВ по издатим фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)		300.000,00
– по рачуну за продајну робу					
2)	569		Остали финансијски расходи	150.000,00	
		439	Остале обавезе из пословања		150.000,00
– по фактури фактора за накнаду					
3)	439		Остале обавезе из пословања	150.000,00	
		241	Текући (пословни) рачуни		150.000,00
– за плаћање фактору по фактури за накнаду					

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
4)	228		Остала краткорочна потраживања	1.800.000,00	
		204	Купци у земљи		1.800.000,00
– по уговору о факторингу и документу о предаји документације					
5)	241		Текући (пословни) рачуни	1.800.000,00	
		228	Остала краткорочна потраживања		1.800.000,00
– улога фактора за купљено поштивање					
6)	562		Расходи камата (према трећим лицима)	1.800.000,00	
		460	Обавезе по основу камата и трошкова финансирања		1.800.000,00
– за камату обрачунају од сирање фактора збој кашњења дужника у плаћању					
7)	460		Обавезе по основу камата и трошкова финансирања	150.000,00	
		241	Текући (пословни) рачуни		150.000,00
– за плаћену камату обрачунају од сирање фактора збој кашњења дужника у плаћању					
8)	220		Потраживања за камату и дивиденде	150.000,00	
		499	Остала пасивна временска разграничења		150.000,00
– за обрачунају камату дужнику збој кашњења плаћања фактору					

Објашњење књижења: Камата коју је уступио обрачунао дужнику услед кашњења у плаћању фактору, а коју је уступио, у складу са уговором о факторингу, дужан да надокнади фактору, евидентирана је на рачуну 499 због неизвесности наплате. Уколико дужник плати обрачунату камату, иста ће се евидентирати ставом за књижење 499/662 и 241/220. За евидентирање камате, уместо рачуна 460, може да се користи и рачун 439, уз отварање аналитике.

Б) Евиденција код фактора – друштво „БЕТА“

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1)	204		Купци у земљи	150.000,00	
		614	Приходи од продаје производа и услуга на домаћем тржишту		150.000,00
– по фактури фактора за накнаду					
2)	232		Краткорочни кредити и зајмови у земљи	1.800.000,00	
		241	Текући (пословни) рачуни		1.800.000,00
– плаћање усвојено по закљученом уговору о факторингу посли					
3)	241		Текући (пословни) рачуни	1.800.000,00	
		232	Краткорочни кредити и зајмови у земљи		1.800.000,00
– најлаша од дужника по уговору о факторингу посли					

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
4)	220		Потраживања за камату и дивиденде	65.000,00	
		662	Приходи од камата		65.000,00
– за обрачунају камату уступуиоцу збој кашњења у плаћању дужника					
5)	241		Текући (пословни) рачуни	65.000,00	
		220	Потраживања за камату и дивиденде		65.000,00
– за најлажу обрачунаје камате уступуиоцу збој кашњења у плаћању дужника					

В) Евиденција код дужника – друштво „ГАМА“

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1)	501		Набавна вредност продате робе	1.500.000,00	
	270		Порез на додатну вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	300.000,00	
		435	Добављачи у земљи		1.800.000,00
– по фактури продавца (касније уступуиоца) за извршени промет робе					
2)	435		Добављачи у земљи	1.800.000,00	
		439	Остале обавезе из пословања		1.800.000,00
– по обавештењу уступуиоца о закљученом уговору о факторини послу					
3)	439		Остале обавезе из пословања	1.800.000,00	
		241	Текући (пословни) рачуни		1.800.000,00
– плаћање фактору са закашњењем по обавештењу уступуиоца о факторини послу					
4)	562		Расходи камата (према трећим лицима)	65.000,00	
		460	Обавезе по основу камата и трошкова финансирања		65.000,00
– за обрачунају камату од сирање уступуиоца збој кашњења дужника у плаћању према фактору					
5)	460		Обавезе по основу камата и трошкова финансирања	65.000,00	
		241	Текући (пословни) рачуни		65.000,00
– за плаћену камату уступуиоцу збој кашњења дужника у плаћању према фактору					

Пример 3:

Факторинг са регресом, када дужник не измири своју обавезу, већ се фактор наплаћује од уступуиоца и наплаћује накнаду за настале трошкове од уступуиоца. Полазећи од података из примера 1, с том разликом што је уступилац проценио да постоји значајан ризик од наплате продатог потраживања, и чињенице да дужник није измирио своју обавезу према фактору у року, о чему је фактор обавестио уступуиоца, већ се фактор намирају од уступуиоца у потпуности (након оствареног регреса фактора према уступуиоцу, фактор је вратио потраживање уступуиоцу), као и знајући да је фактор уступуиоцу обрачунао и испоставио фактуру за своје трошкове настале у обављању посла факторинга у износу од 150.000,00 динара, књижење би било следеће:

А) Евиденција код иступиоца – друштво „Алфа“

Ред. бр.	Конто		ОПИС	Износ	
	дугује	Потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1)	204		Купци у земљи	1.800.000,00	
		604	Приходи од продаје робе на домаћем тржишту		1.500.000,00
		470	Обавезе за ПДВ по издатим фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)		300.000,00
– по рачуну за извршени промет робе					
2)	228		Остала краткорочна потраживања	1.500.000,00	
	289		Остала активна временска разграничења	300.000,00	
		204	Купци у земљи		1.800.000,00
– по уговору о факторингу и документу о предаји документације					
3)	241		Текући (пословни) рачуни	1.650.000,00	
		439	Остале обавезе из пословања		1.650.000,00
– улога фактора за куљено поштивање					
4)	439		Остале обавезе из пословања	1.650.000,00	
		241	Текући (пословни) рачуни		1.650.000,00
	204		Купци у земљи	1.800.000,00	
		289	Остала активна временска разграничења		300.000,00
		228	Остала краткорочна потраживања		1.500.000,00
– по обавештењу фактора да дужник није измирио поштивање према фактору и повраћај фактору улога ошћуљеној поштивања по уговору о факторингу					
5)	569		Остали финансијски расходи	150.000,00	
		439	Остале обавезе из пословања		150.000,00
– по фактури фактора за накнаду трошкова у складу са уговором о факторингу послу					
6)	439		Остале обавезе из пословања	150.000,00	
		241	Текући (пословни) рачуни		150.000,00
– за плаћање фактуре фактору за накнаду трошкова у складу са уговором о факторингу послу					

Коментар књижења: Полазећи од чињенице да је уговорен факторинг са регресом и да је уступилац проценио да постоји значајан ризик од наплате продатог потраживања, приликом уплате фактора за преузето потраживање евидентирана је обавеза према фактору, а није затворено потраживање од њега. Пошто дужник није измирио своју обавезу у року према фактору, фактор је искористио законску могућност и наплатио се од уступиоца, након чега му је вратио потраживање (став 4 књижења).

Б) Евиденција код фактора – друштво „БЕТА“

Ред. бр.	Конто		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1)	232		Краткорочни кредити и зајмови у земљи	1.800.000,00	
		241	Текући (пословни) рачуни		1.650.000,00
		499	Остала пасивна временска разграничења		150.000,00
– по закљученом ујовору о факторини послу					
2)	241		Текући (пословни) рачуни	1.650.000,00	
	499		Остала пасивна временска разграничења	150.000,00	
		232	Краткорочни кредити и зајмови у земљи		1.800.000,00
– за повраћај поштраживања од уступуиоца и најлашу од њега					
3)	204		Купци у земљи	150.000,00	
		614	Приходи од продаје производа и услуга на домаћем тржишту		150.000,00
– испостава фактуре уступуиоцу за накнаду трошкова по ујовору о факторини послу					
4)	241		Текући (пословни) рачуни	150.000,00	
		204	Купци у земљи		150.000,00
– најлаша фактуре од уступуиоца за накнаду трошкова по ујовору о факторини послу					

Коментар књижења: Имајући у виду да дужник није измирио своју обавезу, фактор се наплатио од уступуиоца и вратио му потраживање, што је довело до укидања разграничења на рачуну 499 и непризнавања прихода.

В) Евиденција код Дужника – друштво „ГАМА“

Ред. бр.	Конто		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1)	501		Набавна вредност продате робе	1.500.000,00	
	270		Порез на додатну вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	300.000,00	
		435	Добављачи у земљи		1.800.000,00
– по фактури за извршени промет робе					
2)	435		Добављачи у земљи	1.800.000,00	
		439	Остале обавезе из пословања		1.800.000,00
– по обавештењу уступуиоца о закљученом ујовору о факторини послу					
3)	439		Остале обавезе из пословања	1.800.000,00	
		435	Добављачи у земљи		1.800.000,00
– по обавештењу од уступуиоца да је фактору вратио потраживање					

ФИНАНСИРАЊЕ АКТИВНОСТИ УСТАНОВА УЧЕНИЧКОГ И СТУДЕНТСКОГ СТАНДАРДА

Функционисање ученичког и студентског стандарда дефинисано је Законом о ученичком и студентском стандарду („Сл. гласник РС”, 18/2010 и 55/2013 – у даљем тексту: Закон) и Правилником о смештају и исхрани ученика и студената („Сл. гласник РС”, 36/2010 и 55/2015 – у даљем тексту: Правилник). Установу ученичког и студентског стандарда може да оснује Република Србија, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе и друго домаће или страно физичко лице.

Установе ученичког стандарда су:

- 1) дом ученика – за остваривање права ученика на смештај, исхрану и васпитни рад;
- 2) ученички центар – за остваривање права ученика на смештај, исхрану, васпитни рад и одмор;
- 3) ученичко одмаралиште – за остваривање права ученика на одмор и опоравак;
- 4) ученички културни центар – за остваривање права ученика на културне, уметничке, спортске и рекреативне активности и информисање.

Установе студентског стандарда су:

- 1) студентски центар – за остваривање права студената на смештај и исхрану;
- 2) студентско одмаралиште – за остваривање права студената на одмор и опоравак;
- 3) студентски културни центар – за остваривање права студената на културне, уметничке, спортске и рекреативне активности и информисање.

У наредном делу текста ће поводом почетка нове школске године бити дато неколико карактеристичних момената у вези са финансирањем активности установа ученичког и студентског стандарда (у даљем тексту: Установа).

Извори финансирања Установа

Установа стиче средства за обављање делатности, у складу са Законом и статутом, из следећих извора:

- 1) из средстава која обезбеђује оснивач;
- 2) учешћем ученика, његовог родитеља или старатеља, односно студента у трошковима смештаја и исхране;
- 3) из донација, поклона и завештања;
- 4) обављањем друге делатности и пружањем услуга, у складу са Законом;
- 5) из других извора, у складу са Законом.

Средства која се **обезбеђују у буџету Републике Србије**, Установама које су обухваћене актом о мрежи установа, обезбеђују се за:

- 1) надокнаду за социјалну заштиту;
- 2) зараде и друга припадајућа давања;
- 3) текуће одржавање зграда и објеката;
- 4) инвестиције, односно унапређење инфраструктуре Установа.

Финансирање делатности обезбеђује се кроз цену услуге, чију висину утврђује Министарство за послове просвете (у даљем тексту: Министарство). Министарство врши пренос средстава Установи на основу достављене фактуре која садржи трошкове исхране на месечном нивоу, трошкове комуналних услуга и трошкове васпитног рада.

Министарство врши пренос средстава Установи из извора финансирања 01- 791111 – Приходи из буџета, за следеће намене:

- за плате, додатке и накнаде запосленима – синтетички конто 494100;
- за доприносе за социјално осигурање на терет послодавца – синтетички конто 494120;
- за социјална давања запосленима – синтетички конто 494141;
- за отпремнине и помоћи – синтетички конто 494143 и
- за социјалну заштиту из буџета – синтетички конто 494472.

Примљена средства Установа распоређује по контима за: утрошену електричну енергију – 421211, затим за централно грејање – 412225 и услуге водовода и канализације – 421311, као и за услуге телефона – 421411 и за васпитни рад ученика.

Књиговодствено евидентирање сопствених прихода у Установама

У Установама се одређени расходи финансирају из сопствених средстава – извор финансирања 04 – 742321 – Приходи републичких органа и организација.

Пример: Дом ученика средње ПТТ школе има смештајни капацитет за 300 ученика, који месечно плаћају партиципацију за смештај и исхрану по Решењу министра, у зависности од категоризације установе за школску 2017/2018. годину, у износу од 5.300,00 динара по ученику.

Књижење:

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1.	122111		Потраживање од купаца	1.590.000,00	
		291311	Обрачунати неплаћени приходи		1.590.000,00
– за обрачунаше неплаћене приходе					
2.	121111		Жиро рачун	1.590.000,00	
		122111	Потраживања од купаца		1.590.000,00
– уплаћа обавеза					
3.	291311		Обрачунати ненаплаћени приходи	1.590.000,00	
		742321	Приходи републичких органа и организација		1.590.000,00
– евидентирање прихода					

Рачуноводствено праћење набавке намирница

Приликом набавке намирница евидентирање се у књиговодственом програму врши према извору финансирања, у зависности од тога да ли је измирење обавеза према добављачима извршено из извора 01 – Приходи буџета или из извора 04 – Сопствени приходи, што мора бити у складу са постављеним планом за пословну годину.

Књижење набавке намирница биће приказано на примеру Установе која је од одабраног добављача набавила намирнице у износу од 50.000,00 динара. Установа није у систему ПДВ-а:

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1.	131211		Обрачунати неплаћени расходи	50.000,00	
		252111	Добављачи у земљи		50.000,00
– по примљеној фактури добављача					

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
2.	022238		Залихе материјала за домаћинство и угоститељство	50.000,00	
		311261	Залихе потрошног материјала		50.000,00
– пријем материјала у мајацин по општемници добављача					
3.	252111		Добављачи у земљи	50.000,00	
		121112	Текући рачуни		50.000,00
– плаћање фактуре добављачу – по изводу Управе за прорезор					
4.	426822		Намирнице за припремање хране	50.000,00	
		131211	Обрачунати неплаћени расходи		50.000,00
– књижење расхода					

Дати аванси за робу

Код датих аванса за робу у пракси се могу појавити ситуације када корисник буџетских средстава изврши набавку робе или услуга, без права на одбитак претходног пореза, и када има право на одбитак претходног пореза у целокупном износу на основу утврђене економске припадности.

Пример: Индиректни корисник буџетских средстава је на основу авансног рачуна уплатио добављачу аванс за набавку намирница за припремање хране у износу од 200.000,00 динара, и ПДВ по општој стопи од 20%, што износи 40.000,00 динара (што укупно за плаћање добављачу износи 240.000,00), при чему купац има право на одбитак претходног пореза у целокупном износу. Приспела је фактура добављача која гласи на исти износ као авансни рачун.

Пример књижења датих аванса:

Ред. бр.	Кonto		ОПИС	Износ	
	дугује	потражује		дугује	потражује
1	2	3	4	5	6
1.	123211		Аванси за набавку материјала	200.000,00	
	123963		Порез на додату вредност у датим авансима по општој стопи	40.000,00	
		121112	Текући рачуни		240.000,00
– плаћени аванс добављачу за набавку намирница – по изводу Управе за прорезор					
2.	426822		Намирнице за припремање хране	200.000,00	
		291211	Плаћени аванси за набавку материјала		200.000,00
– књижење расхода					

3.	022238		Залихе материјала за домаћинство и угоститељство	200.000,00	
		311261	Залихе потрошног материјала		200.000,00
– пријем материјала у мајацин – по општемници добављача					
4.	131211		Обрачунати неплаћени расходи	200.000,00	
	123961		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	40.000,00	
		252111	Добављачи у земљи		240.000,00
– пријем фактуре добављача					
5.	252111		Добављачи у земљи	240.000,00	
		123211	Аванси за набавку материјала		200.000,00
		123961	Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)		40.000,00
– оправдање аванса – по фактури добављача					
6.	291211		Плаћени аванси за набавку материјала	200.000,00	
		131211	Обрачунати неплаћени расходи		200.000,00
– оправдање евиденцираног аванса					
7.	291211		Плаћени аванси за набавку материјала	50.000,00	
		131211	Обрачунати неплаћени расходи		50.000,00
– по потреби – издавање материјала из мајацина					

* * *

ЦАРИНСКИ ТРЕТМАН РОБЕ КОЈА СЕ ИЗНОСИ ИЗ СЛОБОДНЕ ЗОНЕ, А ПРЕТХОДНО ЈЕ БИЛА СТАВЉЕНА У СЛОБОДАН ПРОМЕТ ПО ПОВЛАСТИЦИ ИЗ ЧЛАНА 19. ЗАКОНА О СЛОБОДНИМ ЗОНАМА

На дан када се роба из слободне царинске зоне пушта у слободан промет у царинско подручје Републике Србије ван зоне, настаје обавеза плаћања царине и других увозних дажбина, без обзира на то што је та иста роба, због обављања делатности у слободној зони, претходно већ била пуштена у слободан промет, уз ослобођење од плаћања царине и других увозних дажбина.

Слободне зоне су чланом 191. Царинског закона („Сл. гласник РС”, бр. 18/2010, 111/2012, 29/2015 и 108/2016) одређене као делови царинског подручја Републике Србије, одвојени од осталог дела царинског подручја, у којима се, у сврху наплате увозних дажбина и примене увозних мера трговинске политике, сматра да страна роба није у царинском подручју Републике Србије под условом да није стављена у слободан промет или да није стављена у други царински поступак, или да се не користи или троши у слободној зони под другим условима, а не под условима који су утврђени царинским прописима.

То значи да се на страну робу, док се налази у слободној зони, неће обрачунавати и наплаћивати увозне дажбине све док се иста користи и троши у слободној зони, у складу с царинским прописима, односно док се не стави у слободан промет или у други царински поступак који подразумева наплату увозних дажбина.

У зависности од потреба, а сходно чл. 198. Царинског закона, страна роба у слободној зони може да се:

- 1) стави у слободан промет под условима који су прописани за тај поступак и уз примену члана 203. Царинског закона;
- 2) подвргне уобичајеним облицима поступања из члана 138. став 1. Царинског закона, без посебног одобрења;
- 3) стави у поступак активног оплемењивања, под условима који су прописани за тај поступак;
- 4) стави у поступак прераде под царинском контролом, под условима који су прописани за тај поступак;
- 5) стави у поступак привременог увоза, под условима прописаним за тај поступак;
- 6) уступи у корист државе, у складу са чланом 209. Царинског закона;
- 7) уништи, под условом да одговорно лице пружи царинском органу све неопходне податке о роби.

Чланом. 20. Закона о слободним зонама („Сл. гласник РС”, бр. 62/2006) прописано је да роба која се из слободне зоне ставља у промет на територији Републике Србије, подлеже обавези плаћања царине и других увозних дажбина. Притом није спорно да се увозне дажбине неће наплаћивати уколико су оне у слободној зони, већ ће бити наплаћене у пуном износу у поступку стављања робе у слободан промет или неком другом царински дозвољеном поступку.

Проблем настаје уколико је у поступку стављања робе у слободан промет или у другом царинском поступку примењен члан 19. Закона о слободним зонама који омогућава да се на увоз робе намењене обављању делатности и изградњи објеката у слободној зони не плаћају царина и друге увозне дажбине.

Наиме, различита тумачења члана 191. Царинског закона створила су дилему да ли за робу која је у слободној зони увезена уз ослобађање од плаћања царине и других дажбина, настаје царински дуг када се иста износи из слободне зоне ради употребе или коришћења у осталом делу царинског подручја Републике Србије.

Како је право на ослобађање од плаћања царине и других дажбина из чл. 19. Закона о слободним зонама условљено наменом, без обзира на то у који од царинских поступака је роба стављена, страна роба се мора користити за обављање делатности у слободној зони. Под делатношћу се, у смислу наведене повластице, може сматрати како производна делатност, тако и пружање услуга.

У оба случаја обављање привредне делатности у слободној зони не сме да доведе до угрожавања животне средине, здравља људи, материјалних добара и безбедности земље, а царински орган може да уведе мере забране или ограничења у циљу спречавања настанка нежељених последица.

Такође, као и при поступању ван слободне царинске зоне, а сходно члану 108. Царинског закона, и роба која је у слободној зони стављена у неки од поступака са одлагањем или у слободан промет уз ослобађање од плаћања царине и других увозних дажбина, остаје под царинским надзором све док се не стекну потребни услови или испуни сврха због које је повластица и одобрена. Тако ни корисник зоне не може потпуно слободно, без ограничења, да располаже робом која је у слободној зони стављена у слободан промет уз примену повластице.

Због исправне и једнообразне примене прописа Министарство финансија је издало Мишљење бр. 011-00-00349/2017-17 од 25. 5. 2017. године, у којем се наводи следеће: „Уколико се роба која је пуштена у слободан промет уз примену наведене повластице не користи у слободној зони, већ у делу царинског подручја Републике Србије који није царинска зона, на исту ће се наплатити царина и друге увозне дажбине. Изузетак од овог правила је када се роба износи из зоне ради обављања производних радњи изван зоне. Уколико се роба, претходно стављена у слободан промет са повластицом из члана 19. Закона о слободним зонама, износи из слободне зоне, донеће се решење којим се укида решење о ослобађању од плаћања царине и других увозних дажбина због тога што услов за доношење одлуке о ослобађању од плаћања царине и других дажбина више није испуњен. Истовремено ће се одлучити о плаћању царинског дуга, узимајући у обзир члан 102. Царинског закона и уз сходну примену члана 21. и 29. Закона о слободним зонама.”

Битно је напоменути да, сходно члану 21. Закона о слободним зонама, обавеза плаћања дажбина настаје на дан када је роба из зоне прешла на територију Републике Србије, а износ дажбина се утврђује према стању робе и прописима који важе на дан прихватања царинске декларације.

Ако настане царински дуг за страну робу која се из слободне зоне уноси у остали део царинског подручја Републике Србије, царинска вредност се, према члану 203. Царинског закона, утврђује на основу стварно плаћене цене, односно цене коју за ту робу треба платити, која укључује трошкове складиштења и одржавања робе. Док остаје у слободној зони, ти трошкови се не урачунавају у царинску вредност ако су исказани одвојено од стварно плаћене цене, односно цене коју за робу треба платити.

Ако настане царински дуг за производ који је у слободној зони добијен у поступку активног оплемењивања, износ дуга ће се утврдити на основу вредности увозне робе садржане у добијеним производима.

Ако је роба била предмет уобичајеног поступања из члана 138. став 1. Царинског закона, декларант може да захтева, ако је такво поступање царински орган одобрио у складу са чланом 138. став 3. Царинског закона, да се износ увозних дажбина утврди на основу врсте робе, царинске вредности и количине робе, на основу којих би се износ утврдио у време настанка царинског дуга из члана 251. Царинског закона, да роба није била предмет таквог поступања.

Уколико се роба у слободној зони стави у неки од царинских поступака са одлагањем, царински орган, сходно члану 115. Царинског закона, може да захтева полагање обезбеђења ради наплате царинског дуга који би могао настати у вези с том робом.

Налагање полагања обезбеђења за корисника зоне не представља само трошак, већ намеће и обавезу да периодично, по истеку важења банкарске гаранције, обезбеди нову и благовремено поднесе захтев за измену података у одобрењу које је издао царински орган.

Како би се омогућило царинском органу да лакше одлучи да од корисника зоне не захтева полагање обезбеђења, Министарство финансија је у свом Мишљењу бр. 011-00-00349/2017-17 од 25. 5. 2017. године, навело да „приликом одлучивања о полагању гаранције, царински органи треба да имају у виду специфичност слободних зона, пре свега да Влада даје сагласност за рад зоне, да је слободна зона ограђени простор, да се у истој налазе царински органи, да се у слободну зону не може унети или изнети роба без одобрења царинских органа, да царински органи одобравају обављање привредне делатности у слободној зони лицима која пруже неопходне гаранције, да је омогућено спровођење царинског надзора и контроле.”

УПОТРЕБА ЕЛЕКТРОНСКОГ ЛОКАТОРА КАО ЦАРИНСКОГ ОБЕЛЕЖЈА – ОД 1. ОКТОБРА 2017. ГОДИНЕ

Уредбом о допунама Уредбе о царински дозвољеном поступању с робом („Сл. гласник РС”, бр. 10/2017) извршена је допуна царинских прописа који су ближе одређивали појам царинског обележја, чиме су створени услови да се електронски локатор користи као царинско обележје. Допуном ове уредбе је **почетак употребе електронског локатора предвиђен за 1. октобар 2017. године.**

Шта је и како се употребљава електронски локатор у царинском поступку

Чланом 405. Уредбе о царински дозвољеном поступању са робом („Сл. гласник РС”, бр. 93/2010, 63/2013, 145/2014, 95/2015, 44/2016 и 10/2017 – у даљем тексту: Уредба) прописано је да се царинским обележјима сматрају царинска пломба, електронски локатор, отисци царинског жига или царинског печата и налепница. Изузетно, уколико се на царинску робу не могу поставити наведена царинска обележја, за осигуравање истоветности робе може се користити и опис робе уколико је оверен од стране царинског органа (нпр. транзитна декларација, товарни лист) и уколико је довољно прецизан да омогући лако утврђивање количине и врсте робе.

Разлози за коришћење царинских обележја могу бити различити, али ће овде бити наведени они основни:

- 1)** када се преко царинске територије Републике Србије превози роба на коју нису плаћене увозне дажбине или роба која се из неког другог разлога налази под царинским надзором, царински орган, због заштите фискалних интереса или из разлога безбедности и сигурности, предузима мере које онемогућавају да било какво неовлашћено располагање наведеном робом остане неопажено;
- 2)** царински орган је, сходно члану 97. Царинског закона („Сл. гласник РС”, бр. 18/2010, 111/2012, 29/2015 и 108/2016), дужан да предузме потребне мере (нпр. постављање царинских обележја) како би се обезбедила истоветност робе уколико је идентификација робе неопходна да би се испунили услови који уређују царински поступак за који је наведена роба декларисана;
- 3)** чланом 405. Уредбе прописано је да је пре пуштања робе у транзитни поступак неопходно осигурати истоветност робе постављањем царинских обележја.

Електронски локатор је у члану 405а Уредбе описан као ГПС уређај са интегрисаним приступом мрежи мобилне телефоније (минимално ГПРС типа).

Употреба електронског локатора омогућиће Управи царина да на царинском подручју Републике Србије, без физичког контакта (на даљину), препознаје и аутоматски прати пошиљке и/или превозна средства пријављена за поступак транзита, увоза и извоза.

Софтвер који ће се инсталирати на рачунаре Управе царина, објединиће рад свих електронских локатора и оператора у систему, прикупљати, обрађивати, архивирати и достављати податке о локацији, положају, врсти и количини робе која се прати, као и о траси пута којом се роба креће, а затим ће и креирати тражене извештаје.

У Прилогу 31а, који је одштампан уз Уредбу и чини њен саставни део, ближе су описана својства која електронски локатор мора да има. Тело електронског локатора састоји се од кућишта у којем се налази ГПС уређај и омче која омогућава да се кућиште електронског локатора постави на отвор товарног простора (нпр. на врата, поклопац, вентил) тако да спречи неовлашћено отварање и да осигура електронско обезбеђење товарног простора.

Назив „Управа царина РС” и јединствени идентификациони број морају бити јасно утиснути на телу електронског локатора, тако да се не могу избрисати уобичајеним руковањем.

Електронски локатор мора да има најмање следеће карактеристике:

- да је отпоран у редовној употреби;
- да се лако проверава и препознаје;
- да је израђен тако да било какво ломљење или уклањање оставља трагове видљиве голим оком;
- да има уписане идентификационе ознаке;

- да је направљен за вишеструку употребу на начин који ће да дозволи да приликом сваког поновног коришћења може да се упише јединствена идентификациона ознака;
- да обезбеди праћење целокупног транспорта робе и/или превозних средстава на царинском подручју Републике Србије.

Коришћење електронског локатора није ограничено на одређени вид транспорта, тако да се може постављати на друмско возило, приколицу, полуприколицу и/или контејнер, и/или бродски контејнер у речном саобраћају и/или на железнички вагон. Примена у ваздушном саобраћају ограничена је прописима који регулишу сигурност и безбедност овог вида транспорта.

Електронски локатор се, у зависности од броја и врсте отвора на товарном простору, поставља на једно или више места, тако да неовлашћеним лицима спречава приступ простору у коме је смештена роба и уједно омогућава приступ ГПС сигнаlima и сигнаlima мреже мобилне телефоније.

Постављање или скидање електронског локатора

Одговори на питања ко и где поставља или скида електронски локатор дати су делом у Уредби, а делом у Царинском закону. Наиме, према члану 405а Уредбе, овлашћени царински службеник поставља електронски локатор на превозно средство којим се врши превоз робе или га скида са превозног средства, и то:

- 1) у транзитном поступку локатор се поставља код улазне/полазне, а скида код излазне/транзитне/одредишне царинске испоставе;
- 2) у поступку извоза робе локатор се поставља код полазне царинске испоставе/реферата, односно у простору овлашћеног пошиљаоца или у простору носиоца одобрења за поједностављени извозни поступак, а скида се код излазне царинске испоставе;
- 3) у поступку увоза робе локатор се поставља код улазне царинске испоставе где започиње спољни транзит, а скида се код одредишне царинске испоставе/реферата, односно у простору овлашћеног примаоца, уколико се примењује поједностављени поступак.

С друге стране, члан 97. Царинског закона не прецизира ко и где поставља царинска обележја, али предвиђа да царинска обележја стављена на робу или на превозно средство, може уклонити или уништити само царински орган, а друго лице само уз одобрење царинског органа, осим када се услед непредвиђених околности или дејства више силе морају уклонити или уништити да би се заштитила роба или превозно средство.

Уредбом је предвиђено да се постављање или скидање електронског локатора обавља искључиво у време предвиђено за обављање редовних царинских формалности, што ствара недоумицу да ли ће убудуће бити могуће спроводити царинске поступке за које је иначе предвиђена могућност спровођења ван редовног радног времена царинарнице.

Очитавањем електронског локатора добија се извештај о садржини пошиљке претходно унете у систем, статусу електронског локатора (исправно, неисправно) и времену последњег емитовања сигнала електронског локатора у систему.

На терену се очитавање електронског локатора врши ручним уређајем, и то:

- 1) обавезно – приликом монтаже на превозно средство и демонтаже са поменутог од стране царинског службеника, с тим да се мора идентификовати и забележити у систему;
- 2) повремено – од стране другог овлашћеног царинског службеника.

Управа царина обезбеђује опрему потребну за употребу електронских локатора, као и све потребне елементе за функционисање система, тако да привредни субјекти не треба да очекују додатне трошкове при спровођењу царинских поступака.

Почетак употребе локатора

Иако је почетак примене електронских локатора, као царинског обележја, предвиђен за почетак октобра ове године, Управа царина још увек није ближе појаснила у којим случајевима ће се локатори користити, ко и када ће бити овлашћен за поступање, по којој процедури,

а посебно како ће се поступати у случају када је одобрено спровођење поједностављених поступака и сл.

Наиме, у упоредној пракси постоје примери да се електронски локатори постављају на све пошиљке робе, али и да се постављају само на пошиљке које су, према систему управљања ризиком, означене као високоризичне. Под високоризичним пошиљкама обично се подразумевају пошиљке чије се кретање преко царинске територије организује уз пратњу царинских службеника, затим пошиљке акцизне робе, пошиљке наоружања, муниције и робе двоструке намене, пошиљке робе изузетно високе вредности, као и пошиљке које превозе ризични возари, примају ризични примаоци или шаљу ризични пошиљаоци. Постоје и примери да су царинске администрације након извесног времена одустале од коришћења електронских локатора због високих трошкова које овај систем контроле са собом носи.

У упоредној пракси постоје случајеви да се при спровођењу поједностављених поступака, под одређеним условима, право и обавеза постављања или скидања електронског локатора преноси на носиоца одобрења, али постоје и примери да локаторе поставља искључиво царински службеник, при чему трошкове његовог превоза и трошкове ангажовања (такса која се обрачунава по започетом радном сату) сноси носилац одобрења.

Имајући у виду да још увек не постоји сва потребна регулатива и да Управа царина није објавила да је прибавила електронске локаторе и читаче, ни потребни софтвер и рачунарску опрему, нити да је за ту намену обезбедила потребна новчана средства, као и да још увек није организовала скупове на којима би пословну заједницу упознала са последицама које употреба електронских локатора производи, постоји могућност да ће почетак употребе електронских локатора бити одложен.

* * *

КАЛЕНДАР ПОРЕСКИХ ОБАВЕЗА ЗА СЕПТЕМБАР 2017. године

Ред. бр.	ВРСТА И ОПИС ОБАВЕЗЕ	Датум обавезе
Обавезе по основу Закона о акцизама		
1.	Произвођачи нискоалкохолних пића који су дана 31. 12. 2015. г. имали произведена ова пића која садрже више од 1,2%, а највише до 5% вол алкохола, надлежној Пореској управи достављају податак о стању залиха нискоалкохолних пића пописаних на последњи дан у месецу, до утрошка тих залиха	11*. 9. 2017.
2.	Уплата акцизе обрачунате, осим за ел. енергију, за период 16–31. августа 2017. г.	15. 9. 2017.
3.	Подношење ПП ОАЕЛ и уплата акцизе на електричну енергију за крајњу потрошњу за август 2017. г.	15. 9. 2017.
4.	Подношење захтева на Обрасцу РЕФ-Г за рефакцију акцизе за деривате нафте и биотечности набављене за грејање (по истеку месеца)	20. 9. 2017.
5.	Уплата акцизе обрачунате за период 1–15. септембра 2017. г.	2. 10. 2017.*
Обавезе по основу Закона о ПДВ-у		
1.	Подношење ПП-ПДВ и уплата ПДВ-а од стране лица која нису евидентирана у систем ПДВ-а (порески дужник из члана 10. и члана 44. став 3. Закона) – по основу насталих обавеза у августу 2017. г.	11*. 9. 2017.
2.	Подношење ПП-ПДВ и уплата ПДВ-а од стране обвезника ПДВ-а и пореских дужника из члана 10. Закона, који имају месечни порески период, као и обвезника из члана 36а Закона – по основу насталих обавеза у августу 2017. г.	15. 9. 2017.
3.	Подношење Обрасца ПИД ПДВ 1 за стицање статуса претежног извозника за месечне обвезнике	15. 9. 2017.
4.	Најранији рок за подношење захтева за повраћај пореског кредита – месечни обвезник	18*. 9. 2017.
Обавезе по основу Закона о порезу на добит правних лица		
1.	Уплата месечне аконтације пореза на добит за август 2017. г.	15. 9. 2017
2.	Подношење ПДПО/С, са или без уплате пореза по одбитку, у складу са чланом 40. Закона – уз потврду о резидентности ако нема пореске обавезе	при свакој исплати

Ред. бр.	ВРСТА И ОПИС ОБАВЕЗЕ	Датум обавезе
Обавезе по основу Закона о порезу на доходак грађана		
1.	Исплатиоци прихода по основу естрадних програма забавне и народне музике и других забавних програма, Пореској управи достављају обавештење на Обрасцу ОЗУ о закљученим уговорима са интерпретаторима и другим ангажованим лицима у августу 2017. г.	5. 9. 2017.
2.	Предузетници плаћају аконтацију пореза на приходе, а и доприноса за социјално осигурање за август (ако се нису определили за исплату личне зараде)	15. 9. 2017.
3.	Предузетници који исплаћују личну зараду, плаћају аконтацију пореза на приход од самосталне делатности за август 2017. г.	15. 9. 2017.
4.	Предузетници – паушалци плаћају утврђену обавезу по решењу ПУ	15. 9. 2017.
Остали порези и доприноси и друге фискалне обавезе		
1.	Уплата накнаде за приређивање игара на срећу за април месец	5. 9. 2017.
2.	Подношење ИОСУ Пореској управи – извештај послодавца о извршењу обавезе запошљавања особа са инвалидитетом и уплата обавезе за август 2017. г.	5. 9. 2017.
3.	Уплата пореза на премије неживотних осигурања за уговоре склопљене у августу 2017. г.	11*. 9. 2017.
4.	Подношење ПП-ОДО и уплата доприноса за социјално осигурање за осниваче који у свом друштву раде без радног односа, за август 2017. г.	15. 9. 2017.
5.	Плаћање доприноса за свештенике и верске службенике, за домаће држављане запослене у иностранству и за иностране пензионере за претходни месец	15. 9. 2017.
6.	Уплата комуналне таксе за август 2017. г.: - за град Београд; - за остале општине у Р. Србији – према датуму на решењу.	15. 9. 2017.
7.	Корисник односно сопственик шума плаћа накнаду за коришћење шума и шумског земљишта	15. 9. 2017.
8.	Уплата доприноса за социјално осигурање на најнижу месечну основицу доприноса – послодавци који нису исплатили зараде за август 2017. г.	2. 9. 2017.*

Ред. бр.	ВРСТА И ОПИС ОБАВЕЗЕ	Датум обавезе
КАЛЕНДАР ПОСЕБНИХ ОБАВЕЗА КОРИСНИКА ЈАВНИХ СРЕДСТАВА		
Закон о буџетском систему		
1.	Директни корисници средстава буџета РС и организације за обавезно социјално осигурање достављају предлог средњорочног и финансијског плана Министарству (са извештајем о учинку програма за првих шест месеци текуће године)	1. 9. 2017.
2.	Директни корисници средстава буџета локалне власти достављају предлог финансијског плана локалном органу управе надлежном за финансије за буџетску и наредне две фискалне године, који садржи извештај о учинку програма за првих шест месеци текуће године	1. 9. 2017.
3.	Пренос трансферних средстава из буџета Републике јединици локалне самоуправе – ненаменски трансфери у висини једне дванаестине годишњег износа трансфера	25. 9. 2017.
Закон о привременом уређивању основица за обрачун и исплату плата, односно зарада и других сталних примања код корисника јавних средстава		
1.	Надлежни орган локалне власти је дужан да једном месечно достави министарствима надлежним за начин и контролу обрачуна и исплате зараде у јавним предузећима, извештај о извршеној уплати средстава (разлика) по умањењу зарада/плата за месец август 2017. г.	11*. 9. 2017.
Обавезе по подзаконским прописима		
1.	Директни корисници буџетских средстава на Обрасцу ИППЗ достављају Министарству финансија месечне извештаје о реализацији пројеката и програма који се финансирају из извора финансирања 11 – Примања од иностраних задуживања, за претходни период текуће године	5. 9. 2017.
2.	Јединице локалне власти Министарству финансија подносе Извештај о планираним и извршеним расходима за плате за месец август 2017. године на Обрасцу ПЛ-1 – Плате запослених код корисника буџета јединице локалне власти и Обрасцу ПЛ-2 – Број запослених код корисника буџета јединице локалне власти	15. 9. 2017.
3.	Сви директни и индиректни корисници буџетских средстава јединица локалне самоуправе достављају јединици локалне власти податке о планираним приходима и примањима (Образац 1) и планираним расходима и издацима (Образац 2 и Образац 2а), који у себи садрже промене настале по основу измена и допуна буџета у току буџетске године (ребаланс), по основу промене апропријација и по основу коришћења текуће буџетске резерве, као и податке о планираним и извршеним расходима за плате и податке о броју запослених (Образац 4) за август 2017. године	15. 9. 2017.

* Чланом 91. став 2. Закона о општем управном поступку прописано је да ако последњи дан рока пада у недељу или на дан државног празника, или у неки други дан када орган пред којим треба предузети радњу не ради, рок истиче првог наредног радног дана.

ИЗНОС ЛИЧНИХ ПРИМАЊА ЗАПОСЛЕНИХ И ДРУГИХ ЛИЦА И ЊИХОВ ПОРЕСКИ ТРЕТМАН

– на основу просечне зараде у Републици
у месецу јулу 2017. године од 66.251 динар

ВРСТА ИСПЛАТЕ	ОСНОВ ЗА ИСПЛАТУ	ПОРЕСКИ ТРЕТМАН
1	2	3
РЕГРЕС за коришћење годишњег одмора	Исплата по овом основу је обавезна у висини утврђеној општим актом, односно уговором о раду код послодавца (члан 118. тачка 6. Закона о раду)	Плаћају се све пореске обавезе као на зараду
НАКНАДА ЗА ИСХРАНУ у току рада	Исплата по овом основу је обавезна у висини утврђеној општим актом, односно уговором о раду код послодавца (члан 118. тачка 5. Закона о раду)	Плаћају се све пореске обавезе као на зараду
ТЕРЕНСКИ ДОДАТАК (дневна накнада за повећане трошкове рада на терену)	Према Закону о раду, ако се предвиди општим актом, односно уговором о раду	Плаћају се све пореске обавезе као на зараду
ДОДАТАК ЗА ОДВОЈЕН ЖИВОТ	Исплаћује се у складу са општим актом или уговором о раду	Плаћају се све пореске обавезе као на зараду
НАКНАДА ТРОШКОВА ПОГРЕБНИХ УСЛУГА запосленом у случају смрти брачног друга и деце, члановима уже породице у случају смрти запосленог	Према члану 119. тач. 2) Закона о раду, послодавац је обавезан на ове исплате до висине трошкова погребних услуга, а према приложеним рачунима	За запосленог и члана његове породице не опорезује се до 65.189 дин.
СОЛИДАРНА ПОМОЋ породици у случају смрти пензионисаног радника	Исплаћује се у складу са општим актом и уговором о раду	Неопорезиво до 65.189 дин.

ВРСТА ИСПЛАТЕ	ОСНОВ ЗА ИСПЛАТУ	ПОРЕСКИ ТРЕТМАН
1	2	3
ОТПРЕМНИНА ПРИЛИКОМ ОДЛАСКА У ПЕНЗИЈУ (старосна, инвалидска, породична)	Према Закону о раду, исплаћује се најмање у висини 2 просечне зараде у Републици Србији према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за статистику ($66.251 \times 2 = 132.502$ дин.). Према Уредби о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника („Сл. гласник РС”, 98/07, 84/14 и 85/15), државном службенику или намештенику који одлази у пензију, исплаћује се отпремнина у висини 125% од плате коју би остварио за месец који претходи месецу у коме се исплаћује отпремнина, с тим што она не може бити нижа од две просечне зараде у Републици Србији према последњем коначном објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике, на дан исплате (тренутно: $2 \times 66.251 = 132.502$ дин.).	Не опорезује се до износа двоструке месечне зараде по запосленом у Републици према последњем податку ($2 \times 66.251 = 132.502$ дин.), а на исплату преко тог износа плаћа се порез по стопи од 20% на основицу коју чини бруто приход умањен за 20% нормираних трошкова
ОТПРЕМНИНА ДРЖАВНОМ СЛУЖБЕНИКУ и НАМЕШТЕНИКУ за чијим радом је престала потреба (члан 50. Уредбе о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника)	Државном службенику коме престане радни однос због протека два месеца откад је постао нераспоређен и намештенику коме је отказан уговор о раду јер не постоји ниједно радно место на које може бити премештен или распоређен, исплаћује се отпремнина за сваку навршену годину рада у радном односу код последњег послодавца у висини трећине његове бруто плате (под платом се сматра просечна месечна плата запосленог која му је исплаћена за последња три месеца која претходе месецу у ком је донесено решење којим је утврђено да је постао нераспоређен, односно решење о отказу уговора о раду)	Не опорезује се до износа збира трећине зараде запосленог за сваку навршену годину рада у радном односу код послодавца код кога остварује право на отпремнину – члан 9. став 1. тачка 19) Закона о порезу на доходак грађана; преко тог износа, према члану 85. Закона о порезу на доходак грађана – плаћа се порез по стопи од 20% по одбитку 20% нормираних трошкова
ЛУБИЛАРНА НАГРАДА	До висине утврђене општим актом послодавца, док се у државним органима и јавним службама исплаћује у складу са одредбама посебних колективних уговора	Неопорезиво до 18.624 динара годишње

ВРСТА ИСПЛАТЕ	ОСНОВ ЗА ИСПЛАТУ	ПОРЕСКИ ТРЕТМАН
1	2	3
НАКНАДА ТРОШКОВА ПРЕВОЗА ДО ПОСЛА И ПОВРАТКА СА ПОСЛА	У висини цене превозне карте у јавном саобраћају, ако послодавац није обезбедио сопствени превоз	Не опорезује се до висине цене месечне претплатне карте у јавном саобраћају, односно до висине стварних трошкова превоза, а највише до 3.725 дин.
ДНЕВНИЦА ЗА СЛУЖБЕНО ПУТОВАЊЕ У ИНОСТРАНСТВО	У висини утврђеној општим актом послодавца (члан 118. тачка 3. Закона о раду). У складу са чланом 20. Уредбе за државне службенике и намештенике, у висини 15 евра за 24 часа проведена у иностранству.	Неопорезиво до 15 евра, односно износа прописаног чл. 20. Уредбе о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника, а за субјекте ван јавног сектора неопорезиво до 50 евра за целу дневницу, док се преко тог износа плаћа 10% пореза
ДНЕВНИЦА ЗА СЛУЖБЕНО ПУТОВАЊЕ У ЗЕМЉИ	До висине прописане општим актом, односно уговором о раду код послодавца (члан 118. тач. 2. Закона о раду). Државном службенику и намештенику исплаћује се дневница за службено путовање у земљи која износи 150 динара.	Неопорезиво до 2.236 дин. по дневници, а преко тог износа плаћа се порез по стопи од 10%.
НАКНАДА ТРОШКОВА СМЕШТАЈА НА СЛУЖБЕНОМ ПУТУ (у земљи и иностранству)	До висине прописане општим актом, односно уговором о раду код послодавца (према Закону о раду). Државном службенику и намештенику накнађују се трошкови смештаја у земљи према приложеном хотелском рачуну за преноћиште и доручак, изузев за преноћиште и доручак у хотелу прве категорије (пет звездица), а ако су му обезбеђени бесплатно преноћиште и доручак, не накнађују се трошкови смештаја. Државном службенику и намештенику на службеном путовању у иностранство накнађују се трошкови смештаја у висини плаћеног хотелског рачуна за преноћиште и доручак, изузев за преноћиште и доручак у хотелу прве категорије (пет звездица).	Неопорезиво до износа приложеног рачуна
НАКНАДА ТРОШКОВА ПРЕВОЗА НА СЛУЖБЕНОМ ПУТОВАЊУ	Признају се у целини према приложеним рачунима	Неопорезиво до висине приложених рачуна превозника у јавном саобраћају

ВРСТА ИСПЛАТЕ	ОСНОВ ЗА ИСПЛАТУ	ПОРЕСКИ ТРЕТМАН
1	2	3
НАКНАДА ТРОШКОВА СМЕШТАЈА И ИСХРАНЕ ЗА РАД НА ТЕРЕНУ (ако послодавац није запосленом обезбедио смештај и исхрану без накнаде, члан 118. тач. 4) Закона о раду)	У висини трошкова смештаја и исхране, у складу са општим актом и уговором о раду	Не плаћају се пореске обавезе
СОЛИДАРНА ПОМОЋ за дужу или тежу болест, рехабилитацију или тежу инвалидност запосленог или члана његове породице	До висине утврђене општим актом послодавца	Неопорезиво до 37.252 дин. по случају
ОСТАЛЕ СОЛИДАРНЕ ПОМОЋИ (чл. 120. тач. 1. Закона о раду)	До висине утврђене општим актом послодавца	Опорезује се цео износ само порезом по стопи од 10%
НАКНАДА ТРОШКОВА ПРЕВОЗА СОПСТВЕНИМ ПУТНИЧКИМ МОТОРНИМ ВОЗИЛОМ У СЛУЖБЕНЕ СВРХЕ	Према члану 118. тач. 2) и 3) Закона о раду, утврђује се општим актом или уговором о раду код послодавца. Државном службенику или намештенику који, по писменом одобрењу овлашћеног лица, користи сопствени аутомобил, исплаћује се накнада од 10% прописане цене за литар погонског горива по пређеном километру.	Не опорезује се до 30% цене 1 л бензина помноженог са бројем потрошених литара, највише до 6.520 дин. месечно. Преко овог износа плаћа се порез по стопи од 10%.
СТИПЕНДИЈЕ И КРЕДИТИ УЧЕНИКА И СТУДЕНАТА – ученицима средњих школа и студентима виших школа и факултета	На начин утврђен општим актом послодавца	Неопорезиво до 11.176 дин. месечно
СТИПЕНДИЈЕ И КРЕДИТИ УЧЕНИКА ОСНОВНИХ ШКОЛА – када су родитељи запослени код послодавца	На начин утврђен општим актом послодавца	Исплата има карактер зараде, на цео износ плаћају се доприноси за социјално од 19,9% + 17,9% и порез по стопи од 10%
ОТПРЕМНИНА при отказу уговора о раду вишку запослених због технолошких, економских или организационих промена (по члану 158. и 159. Закона о раду)	Исплаћује се у висини утврђеној општим актом или уговором о раду, а не може бити нижа од збира трећине зараде запосленог за сваку навршену годину рада у радном односу код послодавца код кога остварује право на отпремнину. Зарадом се сматра просечна месечна зарада запосленог исплаћена за последња три месеца која претходе месецу у којем се исплаћује отпремнина.	Неопорезиво до најнижих износа исплате по годинама рада из претходне колоне (члан 9. став 1. тачка 18. Закона о порезу на доходак грађана)

ВРСТА ИСПЛАТЕ	ОСНОВ ЗА ИСПЛАТУ	ПОРЕСКИ ТРЕТМАН
1	2	3
ИСПЛАТЕ ЗАПОСЛЕНИМА У ОКВИРУ ПРОГРАМА ЗА РЕШАВАЊЕ ВИШКА ЗАПОСЛЕНИХ У ПОСТУПКУ ПРИВАТИЗАЦИЈЕ ЗА 2015, 2016. И 2017. ГОДИНУ („Сл. гласник РС”, бр. 9/2015, 84/2015, 109/2015, 16/2016, 82/2016 и 5/2017) Одељак III Програма – Начин решавања вишка запослених	Запосленом који је утврђен као вишак у 2015, 2016. и 2017. години, престаје радни однос када се добровољно определи за једну од опција која је за њега најповољнија, и то за: 1) отпремнину у висини динарске противвредности 200 евра за сваку навршену годину рада у радном односу, по средњем курсу на дан достављања спискова вишка запослених од стране послодавца, с тим да укупна висина отпремнине не може бити већа од 8.000 евра у динарској противвредности;	Неопорезиво до износа права, сходно члану 9. став 1. тачка 20) Закона о порезу на доходак грађана;
	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 за сваку навршену годину рада у радном односу код последњег послодавца не може бити већа од 500 евра у динарској противвредности, по средњем курсу на дан достављања спискова вишка запослених од стране послодавца;	у складу са чл. 158. и 159. Закона, до износа утврђеног тим чланом је неопорезива, сходно члану 9. став 1. тачка 19) Закона о порезу на доходак грађана;
	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 навршених година рада у радном односу (тренутно: $6 \times 66.251 = 397.506$ дин.).	сходно члану 9. став 1. тачка 20) Закона о порезу на доходак грађана, неопорезиво до износа утврђеног права.

ВРСТА ИСПЛАТЕ	ОСНОВ ЗА ИСПЛАТУ	ПОРЕСКИ ТРЕТМАН
1	2	3
НОВЧАНЕ НАКНАДЕ, У СКЛАДУ СА ЧЛ. 21. Закона о начину одређивања максималног броја запослених у јавном сектору („Сл. гласник РС” бр. 68/2015), за запослене за чијим је радом престала потреба	Запослени који су се изјаснили да прихватају престанак радног односа уз исплату једне од следећих новчаних накнада: 1) у висини 1/3 просечне плате, односно зараде запосленог исплаћене у претходна три месеца која претходе месецу престанка радног односа, односно у висини 1/3 просечне зараде у Републици Србији за месец који претходи месецу престанка радног односа, према податку републичке статистике, у зависности од тога шта је за запосленог повољније, увећане за 30% за сваку годину рада у радном односу у јавном сектору, с тим да укупна висина новчане накнаде не може бити већа од 8.000 евра у динарској противвредности – за запослене којима на дан престанка радног односа недостаје више од две године до испуњења услова за пензију, у складу са прописима о ПИО;	Неопорезиво до износа утврђеног права из претходне колоне, сходно чл. 9. став 1. тачка 19) Закона о порезу на доходак грађана
	2) у висини шест просечних зарада у Републици Србији за месец који претходи месецу престанка радног односа, према податку републичке статистике – за запослене којима на дан престанка радног односа недостаје до две године до испуњења услова за пензију, у складу са прописима о ПИО;	
	3) у висини четири просечне зараде у Републици Србији за месец који претходи месецу престанка радног односа, према податку републичке статистике – за запослене који на дан престанка радног односа испуњавају услове за превремену пензију, у складу са прописима о ПИО.	
ЗАЈАМ који послодавац исплаћује запосленима	Исплаћује се у висини и према условима утврђеним општим актом или уговором о раду код послодавца	Не опорезује се

ВРСТА ИСПЛАТЕ	ОСНОВ ЗА ИСПЛАТУ	ПОРЕСКИ ТРЕТМАН
1	2	3
СТИМУЛАТИВНЕ ОТПРЕМНИНЕ при споразумном престанку радног односа (члан 177. Закона о раду)	Исплаћује се у складу са општим актом или уговором о раду	Плаћају се све пореске обавезе као на зараду
ТЕРЕНСКИ ДОДАТАК – само за државне службенике и намештенике	Члан 44. став 1. Уредбе о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника	У складу са Мишљењем Министарства финансија од 23. 12. 2011. године, ова исплата се опорезује само порезом на доходак грађана по стопи од 10%
ДОДАТАК ЗА ОДВОЈЕНИ ЖИВОТ – само за државне службенике и намештенике	Чланови од 45. до 49. Уредбе о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника	У складу са Мишљењем Министарства финансија од 23. 12. 2011. године, ова исплата се опорезује само порезом на доходак грађана по стопи од 10%
ПОКЛОНИ деци запослених до 15 година старости, поводом Нове године и Божића	На основу члана 119. став 2. Закона о раду, у складу са општим актом послодавца	Неопорезиво до 9.313 по једном детету, док исплата преко тог износа, као и исплата детету старијем од 15 година, има карактер зараде
НАГРАДЕ, НОВЧАНЕ ПОМОЋИ и друга давања физичким лицима која нису запослена код исплатиоца, а која по својој природи чине доходак физичких лица	Исплаћује се у складу са одлуком послодавца	Неопорезиво до 12.375 динара годишње, остварено код једног послодавца (чл. 85. тач. 10) Закона о порезу на доходак грађана)

* * *

ТЕМА

БРОЈА

РАЦИОНАЛИЗАЦИЈА БРОЈА ЗАПОСЛЕНИХ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ ЗА 2017. ГОДИНУ

Влада Републике Србије донела је ОДЛУКУ о максималном броју запослених на неодређено време у систему државних органа, систему јавних служби, систему Аутономне Покрајине Војводине и систему локалне самоуправе за 2017. годину, која је ступила на снагу 1. 7. 2017. године (у даљем тексту: Одлука). Одлука је донета због спровођења одредби Закона о начину одређивања максималног броја запослених у јавном сектору („Сл. гласник РС”, број 68/2015 и 81/2016 – УС – у даљем тексту: Закон), а у наставку ће бити дато више детаља о примени Одлуке и рационализацији броја запослених у јавном сектору за 2017. годину.

1. Примена одредби Одлуке

1.1. На кога се односи Одлука

Одлуком се одређује:

- максималан број запослених на неодређено време,
- у систему државних органа, систему јавних служби, систему Аутономне Покрајине Војводине и систему локалне самоуправе,
- за календарску 2017. годину.

Основна садржина Одлуке су табеларни прегледи максималног прописаног броја запослених на неодређено време по системима у јавном сектору, онако како их је дефинисао Закон, а конкретно:

1) У систему државних органа – дат је максималан број запослених на неодређено време у 2017. години за државне органе, као и за посебне, самосталне, независне, регулаторне и друге органе

и организације које је основала Република Србија у складу са посебним законом, затим за јавне агенције и организације на које се примењују прописи о јавним агенцијама и организације обавезног социјалног осигурања (министарства, управе, заводи, дирекције, судови, тужилаштва, инспекторати, установе, канцеларије и сл. организациони облици у делокругу државних органа).

2) У систему јавних служби – дат је максималан број запослених на неодређено време у 2017. години за јавне службе којима је оснивач Република Србија или које плате својих запослених финансирају из буџета Републике Србије, односно из доприноса за обавезно социјално осигурање, без обзира на то ко је оснивач јавне службе (школе, здравствене установе и други организациони облици у делокругу јавних служби).

3) У систему Аутономне Покрајине Војводине – дат је максималан број запослених на неодређено време у 2017. години за органе Покрајине, јавне службе, јавна предузећа, правна лица основана од стране тих предузећа, привредна друштва и друге организације које у систему Покрајине имају обавезу пријављивања података о запосленима у регистар који води министарство надлежно за послове финансија (Регистар запослених), односно запослене чије се плате односно зараде финансирају из буџета Покрајине. Тачком 5. Одлуке прецизирано је да максималан број запослених на неодређено време у систему Аутономне Покрајине Војводине у 2017. години јесте 4.695 запослених.

4) У систему локалне самоуправе – дат је максималан број запослених на неодређено време у 2017. години за органе јединице локалне самоуправе, јавне службе, јавна предузећа, правна лица основана од стране тих предузећа, привредна друштва и друге организације које у систему локалне самоуправе имају обавезу пријављивања података о запосленима у Регистар запослених, односно запослене чије се плате односно зараде финансирају из буџета јединице локалне самоуправе (општине и градови). Треба обратити пажњу на то да се одредбе Одлуке о ограничавању броја запослених односе и на запослене у оним субјектима у којима јединица локалне самоуправе није или не мора бити оснивач, а има запослене чије се зараде финансирају из локалног буџета (део запослених у установама социјалне заштите или здравствене заштите итд.).

Дакле, за све организационе облике у поменута 4 система у јавном сектору дат је максимално могућ број запослених за 2017. годину. Одлуком је одређено колико ће тачно људи моћи да буде запослено у сваком министарству, дирекцији, агенцији, заводу, суду, школи, факултету, апотеци, дому здравља, болници итд. Одлука се, дакле, односи на целокупан јавни сектор, укључујући и јавна предузећа на локалном нивоу, али не и на републичка предузећа за која Влада спроводи специфичне програме реструктурирања. У сваком случају, Одлука је „еталон” за даља поступања у сваком организационом облику у јавном сектору, а ситуација је таква да негде постоји вишак, а негде мањак запослених.

Одредбе Одлуке, као ни Закон, не примењују се на:

- 1)** јавна предузећа основана од стране Републике Србије и правна лица основана од стране тих предузећа;
- 2)** предузећа за професионалну рехабилитацију и запошљавање особа са инвалидитетом, основана од стране Републике Србије, односно на предузећа која послују са већинским државним капиталом;
- 3)** јавне медијске сервисе;
- 4)** организационе облике у јавном сектору који су основани међународним уговором или у којима се број запослених одређује у складу са међународним уговором.

Министарство државне управе и локалне самоуправе је у свом тумачењу појаснило да у максималан број запослених не улазе изабрана лица која су пријављена у Регистар.

1.2. Обим рационализације броја запослених

На основу досадашњег излагања, можемо закључити следеће:

1) Организациони облици у системима јавног сектора који, по подацима из Одлуке, имају дозвољен максимални број запослених на неодређено време **ИЗНАД** садашњег стварног броја запослених за 2017. годину, мораће да смањују број запослених најмање на број запослених утврђен Одлуком за тај организациони облик.

2) Организациони облици у системима јавног сектора који, по подацима из Одлуке, имају дозвољен максимални број запослених на неодређено време **МАЊИ** од садашњег стварног броја запослених за 2017. годину, могу да одлуче:

- да приме нове запослене на неодређено време, највише до броја утврђеног Одлуком, или
- да не приме нове запослене.

У овом смислу одредбе Одлуке за све субјекте у јавном сектору на које се односи Закон, значе следеће:

1) Организациони облици по **министарствима, јавним службама и другим организационом облицима у њиховом делокругу**, код којих постоји обавеза рационализације за 2017. годину, јесу они организациони облици код којих је број запослених на неодређено време већи од броја утврђеног у табеларном прегледу датом у тачки 2. Одлуке.

2) Према тач. 5. и 6. Одлуке, максималан број запослених на неодређено време у **систему Аутономне Покрајине Војводине за 2017. годину** јесте 4.695 запослених. Ако у систему Аутономне Покрајине Војводине постоји већи број запослених на неодређено време од тог броја, Покрајина је дужна да спроведе рационализацију најмање до наведеног броја запослених.

3) Максималан број запослених на неодређено време у 2017. години у **систему локалне самоуправе** дат је у тачки 7. Одлуке, по општинама и градовима. Према тачки 8. Одлуке, јединица локалне самоуправе која има већи број запослених на неодређено време од броја наведеног у табели у тачки 7. Одлуке, дужна је да спроведе рационализацију најмање до наведеног броја запослених.

Према томе, предмет рационализације за 2017. годину су организациони облици по системима јавног сектора који тренутно имају већи број запослених на неодређено време од броја наведеног у табелама Одлуке, јер укупан број запослених у радном односу на неодређено време у организационом облику не може бити већи од максималног броја утврђеног у Одлуци, односно основна порука Одлуке је да организациони облици по министарствима, јавним службама, у систему Аутономне Покрајине Војводине и у систему локалне самоуправе, код којих је број запослених на неодређено време за 2017. годину већи од броја утврђеног у табеларним прегледима датим у Одлуци, морају да спроведу рационализацију најмање до наведеног броја запослених у Одлуци. У смислу Закона, „**рационализација**” означава обим и рокове смањења броја запослених до достизања утврђеног максималног броја запослених, у овом случају утврђених Одлуком за 2017. годину (у даљем тексту: рационализација).

Према додатном мерилу у тачки 9. Одлуке, у оквиру максималног броја запослених одређеног по системима у Одлуци, сваки организациони облик може имати највише онолико запослених на неодређено време за колико има обезбеђену масу средстава за зараде. Другим речима: конкретан организациони облик (јавна служба, локална самоуправа и сл.) и у ситуацији када има дозвољени број запослених на неодређено време по Одлуци, ако за тај број запослених нема обезбеђена средства за зараде, мора да сведе број запослених на неодређено време и испод броја дозвољеног по Одлуци.

У целини гледано, за цео јавни сектор на који се Одлука односи, у односу на број запослених на неодређено време утврђен Одлуком о максималном броју запослених за календарску 2015. годину, за коју је последњи пут донета таква одлука (462.674), **износ максималног броја запослених по Одлуци за 2017. годину мањи је за 11.241 и износи 451.433 запослених, што је уједно и показатељ обима потребне рационализације запослених.**

1.3. Конкретне мере рационализације

О томе које мере ће предузимати ради спровођења рационализације, треба да одлучи свака организациона јединица која мора да спроведе смањење броја запослених у прописаном року. Закон је навео неке од тих мера, али ће практичне ситуације у свакој средини налагати специфичне потезе. При томе свакако треба обратити пажњу на то да поменуто смањење броја запослених не угрози основне функције и задатке конкретне организационе целине.

У овом чланку ће бити изнети начини на који ће се даље у пракси спроводити одредбе Одлуке, а редослед тог спровођења мора бити следећи:

- 1)** Најпре свака организациона целина по системима јавног сектора на које се Закон односи, увидом у податке у Одлуци утврђује да ли мора или не мора да смањује тренутни број својих запослених за 2017. годину.
- 2)** Ако конкретна организациона целина има вишак запослених, мора да спроведе мере рационализације због свођења броја својих запослених на број прописан Одлуком.
- 3)** Када на бази интерног поступка рационализације свака конкретна организациона целина утврди запослене којима престаје радни однос по основама прописаним Законом, исплатом одговарајуће припадајуће новчане накнаде завршава се поступак рационализације и примена Одлуке за 2017. годину.

Навешћемо неке од мера које треба применити у поступку рационализације:

1. Несумњиво да ће у многим организационим јединицама смањивање броја запослених значити и смањивање броја послова, односно радних места, па тиме и измене важеће систематизације радних места. Према члану 13. Закона, актом о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места у организационим облицима не може се утврдити већи број запослених од максималног броја запослених одређеног у Одлуци за 2017. годину. Организациони облици су дужни да приликом израде акта о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места примене одговарајуће мере које се спомињу у члану 7. Закона, а то су:

- укидање или обједињавање појединих послова који нису обухваћени неопходним функцијама организационих облика који обављају послове из делокруга органа;
- смањивање величине и промену структуре организационих јединица у циљу успостављања ефикасније управљачке структуре и смањења трошкова;
- планирање увођења информационо-комуникационих технологија у одређене административне послове;
- обавезно успостављање односа између стручног и административно-техничког и помоћног особља у складу са прописаним мерилима, као и прилагођавање тих мерила у циљу усклађивања са међународним стандардима у одређеној области;
- обједињавање заједничких административно-техничких и логистичких послова за више организационих облика (заједничко техничко одржавање, централизација јавних набавки, заједнички финансијски и административни послови и др.);
- укидање организационих облика којима се не остварују функције јавних политика;
- спајање организационих облика, односно припајање једног организационог облика другом у циљу избегавања преклапања функција и смањења трошкова.

2. Јединице локалне самоуправе могу спровести рационализацију кроз остваривање сарадње и удруживање са другим јединицама локалне самоуправе, у складу са законом којим се уређује локална самоуправа, чиме ће се обезбедити заједничко и рационално обављање појединих послова (члан 17. Закона). При томе спровођење рационализације кроз остваривање сарадње и удруживање јединица локалне самоуправе не може имати за последицу повећање укупног броја запослених у тим јединицама локалне самоуправе, као ни повећање средстава за плате у буџету.

У циљу ефикаснијег спровођења рационализације успоставља се интерно тржиште рада у јединици локалне самоуправе, које чине запослени у свим организационим облицима из система локалне самоуправе. Попуњавање непопуњених радних места организациони облик може извршити спровођењем интерног конкурса за систем локалне самоуправе, на који се могу пријавити запослени из свих организационих облика у систему локалне самоуправе за чијим је радом престала потреба.

3. Пошто ће у периоду рационализације бити измена не само у броју запослених него и у броју радних места, треба обратити пажњу на одредбу члана 19. Закона, према којој су у периоду спровођења рационализације ради праћења спровођења акта о максималном броју запослених организациони облици у јавним службама дужни да акте о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места достављају на претходну сагласност министарствима у чијем делокругу се налазе послови за чије обављање су образоване јавне службе.

4. Сагласно члану 21–22. Закона, организациони облик у коме постоји потреба рационализације броја запослених на одређеним пословима, дужан је да спроведе анкету међу запосленима који раде на пословима за које више не постоји потреба или на пословима на којима постоји потреба смањења броја извршилаца, о њиховим намерама и спремности за споразумни престанак радног односа, уз исплату новчане накнаде. При томе се анкета не може спроводити међу запосленима за чијим радом постоји потреба, односно који раде на пословима на којима је неопходно у периоду спровођења рационализације обезбедити одговарајући број извршилаца ради извршавања неопходних функција организационих облика. Значи, анкета се спроводи међу запосленима који раде на пословима:

- за које више не постоји потреба или
- на којима постоји потреба смањења броја извршилаца.

Може се препоручити да пре спровођења анкете код конкретного послодавца треба тачно да се утврди колики број запослених за чијим радом нема потребе, стиче право на старосну пензију и по том основу им престаје радни однос, сходно Закону. Након тога се од преосталих запослених утврђују лица за чијим радом не постоји даља потреба у складу са новом систематизацијом. Анкета се спроводи са циљем да се утврде намере запослених и њихова спремност за споразумни престанак радног односа, уз исплату новчане накнаде.

Организациони облик за који је утврђена потреба рационализације, дужан је да након доношења нових аката о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места и престанка радног односа запослених са којима је закључен споразум, утврди број запослених за чијим радом престаје потреба у складу са новом организацијом рада, најмање до броја утврђеног одлукама о максималном броју запослених. За ове запослене је њихов послодавац дужан да донесе и спроведе програм решавања вишка запослених у поступку и на начин одређен Законом о раду.

У спровођењу ових мера треба имати у виду да лице коме је радни однос престао по члану 21. и 22. Закона, нема могућности да се запосли на другом радном месту код истог послодавца на одређено време, јер је члан 12. Закона прописао да за време примене Закона организациони облик не може да прими у радни однос, односно радно да ангажује лице коме је радни однос у јавном сектору престао споразумом, уз исплату новчане накнаде (члан 21), односно лице коме је у том организационом облику престао радни однос, уз исплату отпремнине у складу са Законом (члан 22). Стога исти послодавац не може поново да ангажује наведена лица за време важења Закона.

У сваком случају, Закон и сада Одлука налажу да корисници јавних средстава прилагоде систематизације радних места максималном броју, што значи да се од њих очекује да реорганизују начин рада тако да исти посао могу обављати са мање запослених. Може се саветовати свим руководиоцима организационих јединица да процесу рационализације приступе одговорно, уз заштиту квалитета и нивоа услуга за које су одговорни, као и уз максималну заштиту права запослених радника.

1.4. Обавеза послодаваца да ускладе своја акта са Одлуком

Као што смо видели, Одлука је конкретан повод за рационализацију броја запослених у 2017. години у организационим јединицама јавног сектора које имају „вишак” запослених. Да би се ова рационализација спровела и окончала, потребно је да:

1) на основу Одлуке надлежни орган Аутономне Покрајине Војводине, односно скупштина јединице локалне самоуправе својим актом утврди максималан број запослених за сваки организациони облик у систему Покрајине, односно у систему локалне самоуправе за 2017. године (сходно члану 6. Закона);

2) свака организациона јединица усклади акт о систематизацији са максималним бројем запослених утврђеним одлукама надлежних органа Аутономне Покрајине, односно јединице локалне самоуправе за 2017. годину.

У организационој јединици у којој није исказан „вишак” запослених и не постоји потреба за усаглашавањем акта о систематизацији са одлуком о максималном броју запослених, нема разлога за измену наведеног акта.

Према томе, циљ Одлуке је да послодавци у јавном сектору који имају број запослених већи од броја наведеног у Одлуци, усаглашавајући број запослених са Одлуком, усагласе и своја акта о унутрашњој организацији и систематизацији радних места. Тим измењеним актом о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места ове организационе јединице не могу утврдити већи број запослених на неодређено време од максималног броја запослених одређеног за њих у Одлуци. Закон такође обавезује ове организационе јединице да приликом израде акта о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места, колико је то могуће, примене одговарајуће мере рационализације из члана 7. Закона у покушају да се за што мањи број запослених утврди престанак радног односа.

Послодавце из члана 2. став 3. Закона – јавне службе којима је оснивач Република Србија или које плате својих запослених финансирају из буџета Републике Србије, односно из доприноса за обавезно социјално осигурање, без обзира на то ко је оснивач јавне службе – треба подсетити да, сходно члану 19. Закона, имају обавезу да у периоду спровођења рационализације и усклађивања са Одлуком, ради праћења спровођења акта о максималном броју запослених, акте о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места достављају на претходну сагласност министарствима у чијем делокругу се налазе послови за чије обављање су образоване јавне службе.

Као што се види, рационализација по Одлуци значи усклађивање акта о унутрашњој организацији и систематизацији послова, па треба подсетити да је садржина овог акта прописана чланом 24. Закона о раду. Сагласно ставу 2. овог члана, **правилником о унутрашњој организацији и систематизацији** утврђују се организациони делови код послодавца, назив и опис послова, врста и степен захтеване стручне спреме, односно образовања и други посебни услови за рад на тим пословима, а може да се утврди и број извршилаца. То практично значи да послодавци који овај правилник усклађују са Одлуком, а своје радне односе регулишу сходно Закону о раду, сада морају у иновирани, усаглашени правилник да унесу број извршилаца до максималног броја који је за њих прецизиран Одлуком. Треба подсетити да се обавеза доношења овог правилника не односи на послодавца који има 10 и мање запослених.

Када су у питању државни органи, сагласно члану 46. Закона о државним службеницима („Сл. гласник РС”, бр. 79/2005, 81/2005 – испр., 83/2005 – испр., 64/2007, 67/2007 – испр., 116/2008, 104/2009 и 99/2014), радна места, потребан број државних службеника на сваком радном месту и услови за рад на сваком радном месту у државном органу одређују се правилником о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места у државном органу. Према томе, ако у конкретном државном органу, као организационој јединици у јавном сектору, постоји потреба рационализације, овај орган ће морати да утврди нови број извршилаца до максималног броја утврђеног Одлуком за њега.

1.5. Рокови за усаглашавање са Одлуком за 2017. годину

Из досадашњег текста следи закључак да су организационе јединице јавног сектора којима је по Одлуци утврђена обавеза рационализације, дужне да смање број запослених – најмање до максималног броја запослених утврђеног у складу са Одлуком. У тексту Одлуке, међутим, није наведено до када треба да се спроведе рационализација на број запослених утврђен Одлуком, нити је то Законом прецизирано за конкретну 2017. годину. Наведено је само да је Одлука ступила на снагу 1. 7. 2017. године, што значи да рационализацији треба приступити што пре, односно, имајући у виду сходну примену члана 11. Закона, може се прецизирати следеће:

1) Организациони облици којима је утврђена обавеза рационализације у 2017. години, дужни су да у периоду спровођења рационализације изврше смањење броја запослених најкасније у року од 60 дана од дана доношења Одлуке за 2017. годину. То практично значи да надлежни органи Аутономне Покрајине Војводине, односно скупштина јединице локалне самоуправе морају у што краћем року донети своје одлуке о максималном броју запослених за сваки организациони облик у њиховом домену, како би организационим јединицама у систему Покрајине, односно локалне самоуправе обезбедили време да ускладе своја акта о систематизацији и спроведу до краја све активности у погледу рационализације за 2017. годину, укључујући и отказе уговора о раду запосленима који су утврђени као вишак.

2) Изузетно, организациони облици у систему образовања којима је Одлуком утврђена обавеза рационализације, дужни су да изврше смањење броја запослених – најмање до максималног броја запослених утврђеног Одлуком, најкасније до 15. септембра сваке године, односно до 1. октобра за високошколске установе.

2. Престанак радног односа као вид рационализације броја запослених у примени Одлуке за 2017. годину

Организационе јединице које по подацима из Одлуке имају већи број запослених на неодређено време од броја наведеног у Одлуци, дужне су да спроведу рационализацију најмање до наведеног броја запослених, што ће у највећем броју случајева значити смањење броја запослених најмање на број запослених утврђен Одлуком. У наредном тексту ће бити дато више детаља о модалитетима престанка радног односа запослених, у складу са Законом, због примене Одлуке за 2017. годину.

2.1. Начини престанка радног односа

У чл. 21–22. Закона предвиђени су услови за престанак радног односа док траје примена Закона, а то значи да применом Одлуке запосленима може престати радни однос по следећим основама:

- 1) на основу споразума о престанку радног односа, уз исплату новчане накнаде, и**
- 2) отказом од стране послодавца, уз исплату отпремнине.**

При томе треба упозорити на то да је Уставни суд на 12. седници одржаној 30. јуна 2016. године, утврдио да **одредба члана 20. Закона није у сагласности са Уставом Републике Србије**, тако да одредбе овог члана којима је био уређен престанак радног односа по сили закона након остваривања права на пензију, нису у примени.

2.1.1. Престанак радног односа уз исплату новчане накнаде, на основу спроведене анкете

По првом основу (сходно члану 21. Закона), организациони облик у коме постоји потреба рационализације броја запослених на одређеним пословима, пошто спроведе анкету међу запосленима који раде на пословима за које више не постоји потреба или на пословима на којима постоји потреба смањења броја извршилаца, **утврђује запослене који желе споразумни престанак радног односа, уз исплату новчане накнаде.**

Овај начин смањења број запослених примењују само послодавци из јавног сектора који имају обавезу спровођења рационализације, и то после доношења акта о максималном броју запослених и усаглашавања акта о систематизацији, односно, како прецизира став 1. члана 21. Закона, послодавац код кога постоји потреба рационализације броја запослених на одређеним пословима и који, и после предузетих интерних мера **из члана 7. став 2. Закона**, и даље исказује вишак запослених, **дужан је да спроведе анкету међу запосленима.** Анкета се спроводи међу запосленима који раде на пословима:

- 1) за које више не постоји потреба или
- 2) на којима постоји потреба смањења броја извршилаца.

Циљ анкете је да се сазнају намере запослених и њихова спремност за споразумни престанак радног односа, уз исплату новчане накнаде. При томе треба имати у виду одредбе става 2. члана 21. Закона, према којима се анкета не може спроводити међу запосленима:

- који раде на пословима за чијим радом постоји потреба, односно
- који раде на пословима на којима је у периоду спровођења рационализације неопходно обезбедити одговарајући број извршилаца ради извршавања неопходних функција организационих облика.

Према томе, да би се спровела анкета, треба претходно утврдити која су то лица – запослени на неодређено време, за чијим даљим радом не постоји потреба у складу са донетом новом систематизацијом радних места, усаглашеном са прописаним максималним бројем запослених, сходно Одлуци.

Са запосленима који су се кроз анкету изјаснили да прихватају престанак радног односа уз исплату новчане накнаде, закључује се споразум. Овај **споразум о престанку радног односа** закључује се у писаном облику и потписује га овлашћени орган, односно лице утврђено законом или општим актом послодавца код кога по наведеном основу престаје радни однос.

Што се тиче висине новчане накнаде за споразумни раскид радног односа, према ставу 3. члана 21. Закона, она зависи од броја година које конкретном запосленом недостају до испуњења услова за одлазак у пензију, односно превремену старосну пензију, а конкретно:

1) За запосленог коме на дан престанка радног односа недостаје више од две године до испуњења услова за пензију, у складу са прописима о пензијском и инвалидском осигурању – новчана накнада износи 1/3 просечне плате односно зараде запосленог исплаћене у последња три месеца која претходе месецу престанка радног односа, односно у висини 1/3 просечне зараде у Републици Србији за месец који претходи месецу престанка радног односа, према податку органа надлежног за послове статистике, у зависности од тога шта је за запосленог повољније, увећане за 30% за сваку годину рада у радном односу у јавном сектору, с тим да укупна висина новчане накнаде не може бити већа од 8.000 евра у динарској противвредности.

Под платом односно зарадом сматра се плата односно зарада запосленог са припадајућим порезом и доприносима на терет запосленог (брuto).

На пример, запосленом се исплаћује новчана накнада у септембру и недостаје му више од две године до пензије. Могућности за њега су следеће:

а) Ако је запослени у претходна три месеца, дакле у периоду јун–август остварио просечну брuto зараду од 54.000 динара, право на новчану накнаду би било:

$$54.000 : 3 \times 1,3 = 23.400 \text{ дин. по години рада у радном односу у јавном сектору.}$$

б) Ако просечна зарада у Србији у августу, као месецу који претходи месецу престанка радног односа, износи 69.000 динара, за запосленог би било повољније да прими новчану накнаду према том просеку, јер би она износила:

$$69.000 : 3 \times 1,3 = 29.900 \text{ дин. по години рада у радном односу у јавном сектору.}$$

в) Ако овај запослени има 34 године рада у радном односу у јавном сектору, његова новчана накнада би износила:

$$29.900 \text{ дин.} \times 34 \text{ год.} = 1.016.600 \text{ дин.}$$

Међутим, овај износ је већи од 8.000 евра у динарској противвредности, па овај запослени може да на име новчане накнаде прими највише 8.000 евра у динарској противвредности, по средњем курсу НБС на дан исплате.

Запослени који користи овај вид исплате новчане накнаде, не остварује право на новчану накнаду за случај незапослености код Националне службе за запошљавање, што је у складу са чланом 177. став 2. Закона о раду, па је пре потписивања споразума о престанку радног односа послодавац дужан да запосленог писаним путем обавести о последицама до којих долази у остваривању права за случај незапослености.

2) За запосленог коме на дан престанка радног односа недостаје до две године до испуњења услова за пензију, у складу са прописима о пензијском и инвалидском осигурању – новчана накнада износи шест просечних зарада у Републици Србији за месец који претходи месецу престанка радног односа, према податку органа надлежног за послове статистике.

Запослени који користи овај вид исплате новчане накнаде не остварује право на новчану накнаду за случај незапослености код Националне службе за запошљавање, што је у складу са чланом 177. став 2. Закона о раду, па је пре потписивања споразума о престанку радног односа послодавац дужан да запосленог писаним путем обавести о последицама до којих долази у остваривању права за случај незапослености.

3) За запосленог који на дан престанка радног односа испуњава услове за превремену старосну пензију, у складу са прописима о пензијском и инвалидском осигурању – новчана накнада износи четири просечне зараде у Републици Србији за месец који претходи месецу престанка радног односа, према податку органа надлежног за послове статистике.

У вези са овом варијантом исплате новчане накнаде треба подсетити да су услови за стицање права на превремену старосну пензију регулисани чл. 19б и 19в Закона о пензијском и инвалидском осигурању (у даљем тексту: Закон о ПИО). Конкретно, **услови за остваривање права на превремену старосну пензију у 2017. години су следећи:**

а) Према члану 19б Закона о ПИО, осигураник стиче право на превремену старосну пензију на вршењем најмање 40 година стажа осигурања и најмање 60 година живота (важи и за мушкарца и за жену).

б) Према члану 19в Закона о ПИО, изузетно од члана 19б, осигураник стиче право на превремену старосну пензију кад наврши у **2017. години – 40 година стажа осигурања и најмање 56 година**

и четири месеца живота (мушкарац), односно 37 година и шест месеци стажа осигурања и најмање 55 година и осам месеци живота (жена).

Такође треба напоменути да исплата новчане накнаде запосленом ради остваривања права на превремену пензију, **искључује право тог запосленог на остваривање отпремнине за одлазак у пензију.**

Новчане накнаде које се исплаћују сходно члану 21. Закона, не потпадају под плаћање пореза и доприноса, сходно члану 9. став 1. тачка 20) Закона о порезу на доходак грађана.

2.1.2. Престанак радног односа уз исплату отпремнине запосленима који су проглашени технолошким вишком

По одредбама члана 22. Закона, послодавци из јавног сектора на које се односи Закон, имају могућност да број својих запослених рационализују, у складу са Одлуком за 2017. годину, и путем утврђивања запослених за чијим је радом престала потреба, тзв. „технолошких вишкова.”

Ова законска мера ће моћи да се спроведе:

- 1) после доношења новог акта о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места и
- 2) после престанка радног односа запослених са којима је закључен споразум о престанку радног односа уз исплату новчане накнаде.

Број запослених за чијим радом престаје потреба утврђиваће се, у складу са новом организацијом рада и актом о систематизацији, најмање до броја утврђеног одлуком о максималном броју запослених. Практично, мерила „технолошког вишка” примениће се на запослене који преостану након што један број запослених прихвати споразум о престанку радног односа уз исплату новчане накнаде и напусти послодавца.

Према томе, уколико после престанка радног односа запослених по основу споразума о престанку радног односа уз исплату новчане накнаде и даље постоји потреба за смањењем броја запослених најмање до броја утврђеног Одлуком о максималном броју запослених за 2017. годину, послодавац ће приступити, сходно ставу 1. члана 22. Закона, утврђивању броја запослених за чијим радом престаје потреба. То практично значи да запослени код послодавца који су се у моменту утврђивања „технолошког вишка” определили за исплату новчане накнаде, не могу бити проглашени „технолошким вишком.”

Према ставу 2. члана 22. Закона, послодавац из јавног сектора који има обавезу доношења програма за решавање вишка запослених у складу са Законом, дужан је да за запослене за чијим радом престаје потреба у складу са новом организацијом рада, донесе и спроведе програм решавања вишка запослених. У примени ових законских одредби треба имати у виду да је ставом 3. члана 22. Закона прецизирано да запослени који је утврђен као вишак запослених, односно који је нераспоређен, има право на исплату отпремнине због престанка потребе за његовим радом у висини која се одређује **у складу са законом којим се уређује његов радно-правни статус.** Као што се види, запослени има право на исплату отпремнине „у висини која се одређује у складу са законом којим се уређује његов радно-правни статус”, а то значи да ће се у овом домену примењивати:

- **Закон о раду и**
- **Уредба о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника („Сл. гласник РС”, бр. 98/2007, 84/2014 и 84/2015 – у даљем тексту: Уредба).**

У оба случаја отпремнина се обрачунава за све године рада у радном односу у јавном сектору.

Исплата отпремнине у складу са Законом о раду

За запослене на које се при исплати отпремнине примењује Закон о раду, а сходно члану 22. став 3. Закона, висина отпремнине која се исплаћује запосленом за чијим је радом престала потреба, утврђује се општим актом или уговором о раду, с тим што **не може бити нижа од збира**

трећине зараде запосленог остварене у последња три месеца за сваку навршену годину рада у радном односу у јавном сектору. Зарадом (платом) запосленог на основу које се утврђује висина отпремнине, сматра се просечна месечна зарада запосленог исплаћена за последња три месеца која претходе месецу у којем се исплаћује отпремнина.

Према томе, приликом израчунавања ове отпремнине елементи су:

- зарада – плата запосленог и
- навршене године рада у радном односу у јавном сектору.

У смислу претходног одређења утврђивања отпремнине, под „навршеним годинама у радном односу” подразумева се уговорни однос који се заснива закључивањем уговора о раду између запосленог и послодавца.

Приликом утврђивања основице за износ отпремнине, односно приликом израчунавања зараде запосленог из претходна три месеца, треба имати у виду већи број могућности, као што су:

1) Ако је запослени имао остварено пуно радно време у претходна три месеца, па и зараду остварену за пуно радно време, сабирају се остварене зараде за сва три месеца и деле са 3 ради утврђивања просечне месечне зараде. У оквир зараде узимају се све категорије исплате које по закону имају карактер зараде, дакле не узимају се исплаћене накнаде зараде и сати одсуства са рада за које је исплаћена накнада зараде.

2) Ако је запослени у претходна три месеца имао и часове рада и часове одсуства са рада, у просечну зараду му се урачунавају:

- остварена зарада за часове рада у претходна три месеца,
- обрачуната основна зарада запосленог за часове одсуства са рада, увећана за минули рад у претходна три месеца.

Тако утврђене месечне зараде сабирају се за сва три месеца и деле са 3 ради утврђивања просечне месечне зараде. На пример, ако се отпремнина исплаћује у септембру, износи зарада за претходна три месеца евидентирају се на следећи начин:

- У јуну, запослени је имао боловање од 80 часова, остатак је провео на раду. Зарада за часове рада износи 30.000 динара, а основна зарада запосленог износи 300 динара по часу рада у јуну, са правом на минули рад од 10%, што је 330,00 динара. Укупна обрачунска зарада за јун је: $(30.000 + (80 \times 330)) = 56.400$ динара.
- У јулу је запослени цео месец био на боловању. Основна зарада запосленог износи 300 динара по часу рада у јулу, са правом на минули рад од 10%, што је 330 динара. Укупна обрачунска зарада за 168 сати у јулу је: $168 \text{ час.} \times 330,00 \text{ дин.} = 55.440$ динара.
- У августу месецу запослени је радио цео месец и остварио зараду од 59.000 динара.

За овог запосленог просечна месечна зарада, као основица за отпремнину, износи:

$$((56.400 + 55.440 + 59.000) : 3) = 56.946,67 \text{ динара.}$$

3) Ако запослени у претходна три месеца уопште није имао зараду зато што је сва три месеца провео на разним врстама одсуства са рада (боловање на пример) и примао је накнаду зараде уместо зараде, основица за обрачун отпремнине је уговорена основна зарада коју би запослени примио да је радио, увећана за минули рад. На пример, запослени у септембру треба да прими отпремнину, а у јуну, јулу и августу био је на боловању. Његова основна зарада је 40.000 динара, а минули рад 10%. Просечна месечна зарада за претходна три месеца овог запосленог је $((40.000 + 4.000) \times 3) : 3 = 44.000$ динара.

Исплата отпремнине у складу са Уредбом

За запослене у државним органима на које се при исплати отпремнине примењује **Уредба о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника**, треба имати у виду да је њеним чланом 50. регулисано да се:

- државном службенику коме престане радни однос због протека два месеца откад је постао нераспоређен, и
- намештенику коме је отказан уговор о раду јер не постоји ниједно радно место на које може бити премештен или распоређен,

исплаћује отпремнина за сваку навршену годину рада у радном односу код последњег послодавца – у висини трећине његове плате. Под платом се сматра просечна месечна плата запосленог која му је исплаћена за последња три месеца која претходе месецу у коме је донесено решење којим је утврђено да је постао нераспоређен, односно решење о отказу радног односа.

Заједничке одредбе у вези са исплатом отпремнине

У вези са исплатом ове отпремнине Закон у члану 22. још регулише да:

- запослени не може да оствари право на отпремнину за исти период за који му је већ исплаћена отпремнина код истог или другог послодавца;
- отпремнина се исплаћује у року од 30 дана од дана престанка радног односа запосленог;
- запослени за чијим радом престаје потреба уз исплату отпремнине, има право на новчану накнаду за случај незапослености у складу са прописима о запошљавању и осигурању за случај незапослености.

Порески третман

При исплати отпремнине не обрачунавају се ни порез ни доприноси, сходно члану 9. став 1. тачка 19) Закона о порезу на доходак грађана.

3. Обезбеђивање средстава за исплату новчане накнаде, односно отпремнине

Средства за исплату новчане накнаде/отпремнине у поступку рационализације, у складу са Одлуком, обезбеђују се:

- 1) у буџету Републике Србије** – за запослене у систему државних органа и систему јавних служби, осим за запослене у здравственим установама и организацијама за обавезно социјално осигурање;
- 2) у буџету аутономне покрајине, односно јединице локалне самоуправе** – за запослене у систему аутономне покрајине, односно у систему локалне самоуправе, осим за запослене у јавним предузећима, односно привредним друштвима;
- 3) у финансијском плану јавних предузећа, односно привредних друштава** – за запослене у јавним предузећима, односно привредним друштвима на које се примењује Закон;
- 4) у финансијским плановима организација за обавезно социјално осигурање** – за запослене у организацијама за обавезно социјално осигурање и за запослене у здравственим установама.

4. Достављање захтева за одобравање средстава за исплату новчане накнаде, односно отпремнине

Сходно члану 24. Закона, захтев за одобравање средстава за исплату новчане накнаде/отпремнине из буџета РС Министарству државне управе и локалне самоуправе достављају:

1) министарства – за запослене у министарствима и за запослене у јавним службама и другим организационим облицима основаним у областима из њиховог делокруга (осим за запослене у здравственим установама);

2) министарство надлежно за послове одбране – за професионалне припаднике Војске Србије, за државне службенике и намештенике у Министарству одбране;

3) министарство надлежно за послове правде – за запослене у судовима, јавним тужилаштвима и државном правобранилаштву, као и организационим облицима у њиховом саставу;

4) Високи савет судства – за запослене у Високом савету судства;

5) Државно веће тужилаца – за запослене у Државном већу тужилаца;

6) други организациони облик у систему државних органа – за своје запослене.

Захтев за одобравање средстава за исплату новчане накнаде, односно отпремнина за запослене у здравственим установама подноси се Републичком фонду за здравствено осигурање.

Према Упутству Министарства државне управе и локалне самоуправе, организациони облици достављају следећу документацију министарству у чијем су делокругу:

1) Захтев за одобравање средстава за исплату новчане накнаде/отпремнине за запослене којима престаје радни однос у поступку рационализације. Захтев треба да садржи:

- назив организационог облика, укупан износ средстава потребан за новчане накнаде или отпремнине;

- податке о запосленима којима престаје радни однос (име и презиме запосленог, пол, назнака да ли је у питању особа са инвалидитетом, назив радног места/послова на којем је запослени радио, назнака да је радно место укинато или је на истом смањен број извршилаца, висина отпремнине/новчане накнаде која је утврђена запосленом);

2) раније важећи акт о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места;

3) нови акт о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места;

4) програм решавања вишка запослених, ако је донет;

5) оригинал акта о престанку радног односа за сваког запосленог:

- за запослене који су добили новчану накнаду доставити и попуњени образац анкете;

6) акт којим је утврђена новчана накнада/отпремнина за сваког запосленог којем престаје радни однос:

- наведени износ може бити утврђен у акту о престанку радног односа или у посебном решењу послодавца;

- из диспозитива и образложења наведеног акта треба да произлазе следећи подаци: висина новчане накнаде/отпремнине која је утврђена запосленом; подаци о висини плате који су служили за обрачун новчане накнаде/отпремнине, ако се иста обрачунавала на основу плате запосленог; број година рада у радном односу у јавном сектору, матични број запосленог, број текућег рачуна и назив пословне банке код које се рачун води;

7) изјава руководиоца организационог облика дата под материјалном и кривичном одговорношћу за тачност достаљених података.

Министарство државне управе и локалне самоуправе врши исплату средстава за новчане накнаде, односно отпремнине у 2017. години, а у оквиру средстава опредељених у Буџету Републике за ове намене.

Републички фонд за здравствено осигурање врши исплату средстава за новчане накнаде, односно отпремнине на основу захтева у оквиру средстава опредељених за ове намене.

Ако захтеви за исплате новчане накнаде прелазе висину опредељених средстава за ове намене, Влада ће утврдити критеријуме и мерила за одобравање захтева чије ће се исплате обезбедити из буџета Републике Србије и средстава Републичког фонда за здравствено осигурање.

5. Услови за повећање броја запослених у јавном сектору за време примене Закона

Иако је Закон донет пре свега ради смањења броја запослених у јавном сектору, он има и одредбе којима се регулише повећање броја запослених за време његове примене, о чему ћемо нешто више рећи у наставку.

а) Услови за повећање броја запослених на неодређено време за време спровођења Закона

За време примене Закона могућност повећања броја запослених регулисана је чланом 12. Закона. Полази се од чињенице да јавни сектор на који се односи Закон, има потребе увек за новим кадровима у остваривању својих садашњих и будућих нових обавеза, па је зато остављен простор за овакво квантитативно, али и квалитативно прилагођавање запослености у њему.

Према ставу 1. члана 12. Закона, број запослених на неодређено време може да се повећа највише до утврђеног максималног броја запослених, ако је број запослених код конкретнoг послодавца у јавном сектору мањи од утврђеног максималног броја запослених за тог послодавца. Дакле, за време спровођења Закона, односно рационализације број запослених може да се повећа само до утврђеног максималног броја запослених код послодавца, што ће се догодити ако је број запослених код послодавца мањи од утврђеног максималног броја запослених, конкретно по Одлуци за 2017. годину.

Такође, према ставу 2. истог члана, ако се у поступку рационализације броја запослених изврши рационализација на број мањи од утврђеног максималног броја запослених, конкретан послодавац може повећавати тај број највише до утврђеног максималног броја запослених, осим за она радна места, односно послове на којима је спроведена рационализација. Дакле, ако већ дође до рационализације броја запослених тако да њихов укупан број буде мањи од утврђеног максималног броја запослених, послодавац може повећати број запослених до максималног утврђеног, али уз ограничење да то не могу бити радна места и послови на којима је спроведена рационализација.

Повећање броја запослених из претходна два става, за време примене Закона може да се изврши без посебних захтева и сагласности, **по доношењу акта о систематизацији** који је усклађен са Одлуком о максималном броју запослених за 2017. годину код послодавца. До тада, дакле до доношења овог акта, повећање броја запослених на неодређено време врши се у складу са прописима којима се уређује буџетски систем, а конкретно – у складу са Уредбом о поступку за прибављање сагласности за ново запошљавање и додатно радно ангажовање код корисника јавних средстава („Сл. гласник РС”, број 113/2013, 21/2014, 66/2014, 118/2014, 22/2015 и 59/2015 – у даљем тексту: Уредба), што значи на основу одобрења Комисије за давање сагласности.

Уколико скупштина аутономне покрајине или јединице локалне самоуправе не донесе акт о утврђивању максималног броја запослених за 2017. годину у прописаном року, не може се заснивати радни однос са новозапосленим до доношења тог акта.

Према ст. 5–6. члана 12. Закона, за време примене Закона послодавац из јавног сектора на кога се Закон односи, не може да прими у радни однос, односно радно да ангажује лице коме је радни однос у јавном сектору престао споразумом, уз исплату новчане накнаде, односно лице коме је код тог послодавца престао радни однос уз исплату отпремнине, у складу са Законом. Уговор о раду, односно решење о заснивању радног односа или уговор о радном ангажовању, закључен са овим лицем, сматраће се ништавим.

б) Услови за повећање броја запослених на неодређено време за време спровођења Закона

Када се ради о пријему у радни однос на одређено време због повећаног обима посла за време примене Закона, односно о радном ангажовању ван радног односа лица по основу уговора о делу, уговора о повремено-привременом послу и по другим основама, треба имати у виду одредбе члана 10. Закона, којима се уређује питање обима рационализације запослених на одређено време и на основу других уговора о радном ангажовању.

Према основном решењу из става 1. овог члана, укупан број запослених на одређено време због привремено повећаног обима посла, лица ангажованих по уговору о делу, уговору о привременим и повременим пословима закљученим непосредно или преко омладинске или студентске задруге, и лица ангажованих по другим основима, **не може бити већи од 10% од броја запослених на неодређено време** код конкретног послодавца.

Према ставу 3. члана 10. Закона, послодавац из јавног сектора који има мање од 100 запослених на неодређено време, може да има највише до 10 запослених на одређено време или ангажованих лица по уговорима ван радног односа (уговор о делу и сл.). Међутим, **наведена ограничења не односе се на:**

- 1)** радно ангажовање незапослених лица у циљу спровођења мера активне политике запошљавања, у складу са прописима који уређују област запошљавања (јавни радови и додатно образовање и обуке), које се реализује преко Националне службе за запошљавање;
- 2)** радно ангажовање лица ради реализације пројеката који се финансирају средствима Европске уније или средствима донација, уколико се накнаде за њихов рад, са припадајућим порезима и доприносима, финансирају из ових извора;
- 3)** замену привремено одсутног запосленог;
- 4)** лица ангажована на одређено време у основном и средњем образовању;
- 5)** послове сезонског карактера (противградна заштита, спровођење анкета у складу са законом и други послови чије је обављање везано за одређену сезону у години, у складу са законом);
- 6)** радно ангажовање лица на пројектима у области социјалне заштите на нивоу јединице локалне самоуправе (дневни боравак за децу и одрасла лица са сметњама у развоју, персонална асистенција за лица са посебним потребама);
- 7)** радно ангажовање лица на пројектима и програмима у области културе;
- 8)** лица ангажована на одређено време ради привременог упућивања на рад у иностранство у дипломатско-конзуларна представништва Републике Србије у иностранству, у складу са законом којим се уређују спољни послови;
- 9)** радно ангажовање лица за спровођење стручног усавршавања запослених у органима државне управе, аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе, у складу са законом;
- 10)** лица ангажована на одређено време у складу са посебним законима (у области научноистраживачког рада, високог образовања, на Правосудној академији, у области одбране и другим областима у којима наведена врста ангажовања не подлеже ограничењима утврђеним општим прописима о раду);
- 11)** радно ангажовање консултаната у посланичким групама у Народној скупштини;
- 12)** радно ангажовање лица у вези са превођењем правних тековина Европске уније, стручном и језичком редактуром правних тековина Европске уније, као ни на ангажовање експерата у поступку израде преговарачких позиција од стране Канцеларије за европске интеграције и члана Владе задуженог за европске интеграције.

Дакле, то су могућности евентуалног додатног запошљавања или радног ангажовања, али да би се оно спровело, неопходно је најпре донети акта прописана чл. од 4. до 6. Закона (акта Владе и органа аутономне покрајине, односно скупштина јединице локалне самоуправе, о максималном броју запослених), а затим усклађивање акта о систематизацији код конкретног послодавца са тим актима и спровођење рационализације у складу са Законом. Тек након тога, када сваки послодавац у јавном сектору утврди свој максимални број запослених на неодређено време, може да утврди и колико лица на одређено време може да запосли, односно да ангажује лица по уговору ван радног односа.

Овде је важно подсетити и да је чланом 32. Закона предвиђена новчана казна од 120.000 до 150.000 динара за руководиоца код послодавца ако, супротно одредбама Закона, запосли односно радно ангажује лице.



ГОДИНА ПОСТОЈАЊА

ИНГ-ПРО



С НАМА НЕМА ЛУТАЊА



SUDSKO-
ADVOKATSKI
ROKOVNIK

SAVETOVANJA

LEGE ARTIS
PROPISI U
PRAKSI

JAVNE
NABAVKE

POSLOVNI
SAVETNIK

STRUČNI
KOMENTARI

ČETVRT VEKA SA VAMA

PROPISI.NET
ELEKTRONSKO PRAVNO IZDANJE

ING-PRO