

др Гордана ИЛИЋ-ПОПОВ
редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду

ДРУГА (ДОДАТНА) ПРИМАЊА ЗАПОСЛЕНИХ У ПОРЕСКОЈ И ПОСЛОВНОЈ ПОЛИТИЦИ

Резиме

Овај чланак се бави додатним примањима запослених у намери да најрави разлику између новчаних плаћања (тј. зараде у новцу) и осталих форми природних примања. Моју се идентификовати различите врсте таквих примања, као што су: (а) примања која се дају углавном због циља послодавца да ипак унапреди социјалну климу радној окружења; (б) примања која имају за циљ да подстакну активност или понашања запосленог, која су друштвено прихватљива, и на тај начин унапреде продуктивност, и (в) примања која запосленом олакшавају обављање посла. Постоје бројни разлози због којих послодавци моју да исплаћују, а запослени да прихватају накнаду за рад која у себи, поред зараде, садржи и друга (додатна) примања. Разматра се, ипак, питање да ли ова примања представљају трошак или корист за послодавца. Најчешће не постоји намера државе да кроз порески систем подстакне исплату ових примања, те се разматра одређивање додатних примања као саставног дела зараде, или на нивоу послодавца. Поред тога, порески органи моју да се суоче са проблемима у вези са пореским третманом додатних примања унутар зараде запосленог, јер је често тешко да се утврди њихова вредност, и анализирају се методе одређивања у сваком случају.

Кључне речи: додатна примања, друга примања, зарада, порез на зараде, послодавац.

I Уводне напомене

Веома је широк круг различитих врста других примања, која запосленом могу да побољшају не само његов економски положај, већ и да му пруже одговарајућу нематеријалну сатисфакцију. У намери да задрже или привуку квалитетне раднике, а тиме себи обезбеде конкурентнији положај на тржишту, послодавци се одлучују да их стимулишу кроз разне врсте погодности. Удео додатних, односно других примања¹ у заради запосленог намеће питање њиховог опорезивања. Скоро све земље-чланице ОЕЦД допуштају послодавцу да одбије стварни трошак који има у вези са обезбеђивањем додатних примања, уколико су такви трошкови легитимно настали у циљу обављања пословне активности или њеног унапређења. С друге стране, на нивоу запосленог, постоји различита пракса у погледу тога да ли ће се друга примања опорезовати као саставни део зараде, у целини или делом, што је опредељено врстом другог примања.

II Додатно примање vs. уговорени услови рада

Иако тржишна привреда начелно претпоставља да запослени за свој рад добијају одговарајућу зараду, односно плату у новчаном износу, у пракси се некада догађа да послодавац свом запосленом даје и одређене неновчане накнаде, у форми роба, услуга, акција или чићења. Сваки од ових облика, заправо, представља посебну погодност за запосленог, која за њега има и додатну материјалну вредност. Примера ради, послодавац може запосленом да обезбеди летовање или зимовање у одмаралишту фирме по повлашћеној цени; запослени од свог послодавца може да добије кредит за решавање свог стамбеног питања по повољнијим условима (нпр. дужи рокови отплате, уз значајно нижу каматну стопу од тржишне); послодавац може да финансира запосленом трошкове његовог стручног усавршавања (нпр. курс страног језика, курсеве за иновацију знања из области релевантне за пословање послодавца, курс обуке за рад на рачунару и сл.); дисконтне цене и друге повластице при куповини одређене робе; право запослених на откуп акција предузећа под условима који су повољнији од тржишних; плаћање трошкова коришћења мобилног телефона (најчешће, ипак, ограничено одређеним износом); бесплатно коришћење услуга фотокопирања у предузећу (у ограниченом износу); бесплатне карте за позоришне представе, спортске и музичке догађаје, итд.

1 У литератури се могу срести појмови *fringe benefits* и *benefits in kind*, при чему оба, у начелу, означавају друга неновчана примања изван зараде.

Међутим, неке форме не представљају погодности у смислу *de facto* додатне накнаде коју добија запослени, већ, у извесном смислу, чине саставни део уговорених услова рада, које је или сам послодавац понудио лицу, или их је, евентуално, лице тражило приликом прелиминарних разговора за запослење. Оне треба да омогуће адекватне услове рада, који су предуслов за што ефикасније и успешније одвијање пословних активности предузећа. Илустрације ради, запосленима се обезбеђује бесплатан годишњи лекарски систематски преглед, како би се сачувало њихово здравље, али и предупредило одсуствовање са посла због болести; послодавац може да обезбеди бесплатан комби превоз за запослене у ноћној смени; запосленом се даје већа и лепо намештена канцеларија, како би оставио бољи утисак на клијенте; послодавац може да запосленом који службено путује омогући путовање у бизнис класи, како би дуге сате интерконтиненталног лета могао да искористи било за одмор, било за бољу припрему за предстојеће пословне састанке, итд. Неспорно је да обезбеђивање повољнијих радних услова у одређеној мери утиче на лице када доноси одлуку да се запосли код одређеног послодавца.²

Постоје и облици који би се могли окарактерисати као гранични случајеви између додатних погодности и уговорених услова рада. Замислимо, на пример, да је запослени, који има породицу, од стране послодавца упућен на рад у дужем временском периоду у неку афричку или азијску земљу. Због непознавања језика није могуће да његова деца похађају локалну школу, већ је принуђен да их упише у страну (нпр. француску или америчку) школу, што претпоставља високе издатке, који иду на терет послодавца. Трошкови финансирања школовања деце запосленог у овом случају не би се могли сматрати његовим додатним примањем, већ је у питању „прихватљив услов посла“, који су иницијално уговорили послодавац и запослени.

III Пословна политика предузећа и додатна примања

Више је различитих мотива који стоје иза послодавчеве одлуке да запосленом исплаћује, поред уговорене зараде, и нека додатна примања (при чему, у овом моменту апстрахујемо евентуални порески разлог). На тај начин може да се постигне већа еластичност у структури зарада. Сем тога, ову могућност послодавац може да искористи како би посебно наградио оне запослене који се, по квалитету свог рада, постигнутим резултатима и својим одговорним и савесним односом према послу и фирми, посебно истичу. Исто тако, одлука да запосленом обезбеди неке посебне погодности може бити мотивисана и намером послодавца

2 Jeffrey P. Owens, „The Taxation of Fringe Benefits“, *Intertax*, No. 3/1988, стр. 68.

да привуче лица да раде на мање атрактивним или, пак, захтевнијим и тежим пословима, односно да запосленог више веже за компанију (обезбеђујући му, на пример, чување и бригу о малом детету унутар посебног одељења компаније за време док је он на послу). Неке бенефиције послодавац одобрава у намери да унапреди „социјалну климу“ радног окружења (нпр. организовање бесплатних излета за запослене).³

Послодавац је понекад у могућности да одређена добра добије по нижој цени него да их набавља непосредно запослени⁴ или је, пак, сам укључен у производњу добра, односно пружање услуга, па то за њега не представља велики трошак.⁵ Примера ради, особљу авио-компаније се може омогућити бесплатно путовање на различите дестинације у приватне сврхе у ситуацији када би иначе то место у авиону на датом лету остало упражњено. Обезбеђивање такве врсте бенефиција требало би нпр. стјуардесу да стимулише на квалитетнији рад, што послодавцу обезбеђује бољи положај у условима конкуренције. Али, уколико би се стјуардеси омогућио бесплатан лет, без обзира на интересовање путника, авио-компанија би била изложена индиректном трошку, јер би авионску карту могла да прода по тржишној цени и тако оствари добит.⁶

Има и случајева када је трошак за послодавца већи од непосредне користи коју има при финансирању неког додатног примања (нпр. учешће у трошковима школовања детета запосленог; сервисирање приватног аутомобила запосленог о трошку фирме и др.), али се и такви издаци могу оправдати жељом да се привуку посебно добри радници.⁷

Најзад, нека додатна примања су, као што смо напред већ поминули, на граници између посебних погодности и очекивања запосленог при запослењу. Примера ради, накнада за исхрану у току рада може да буде саставни део уговорених услова рада, али може да се третира и као посебна погодност, уколико предузеће у оквиру пословне зграде има свој ресторан намењен запосленима. Овде је већа корист на страни запосленог, јер осим што су цене привилеговане, њему је угодније, јер не

3 Sandra Eden, Carlos Pabao Taboado, „General Report on the Taxation of Workers“, у: Joerg Manfred Moessner (ed.), *Taxation of Workers in Europe*, EATLP International Tax Series, Vol. 6, 2010, стр. 32.

4 На пример, захваљујући економији обима компанија добија попуст при набавкама.

5 Sandra Eden, „Taxing benefits in kind – theory and practice“, у: Joerg Manfred Moessner (ed.), *Taxation of Workers in Europe*, EATLP International Tax Series, Vol. 6, 2010, стр. 40.

6 Упор. нпр.: *The Taxation of Fringe Benefits*, OECD, Paris, 1988, стр. 8.

7 Avery Katz, Gregory Mankiw, „How Should Fringe Benefits Be Taxed“, *National Tax Journal*, Vol. 38, No. 1/1985, стр. 41–42.

мора да излази ван пословне зграде на паузу за ручак, а поготово је то од користи у случају прековременог рада.

У сваком случају, послодавац очекује да ће исплатом додатног примања обезбедити ефикасније пословање, што ће се одразити на већу продуктивност, те би се тада могло рећи да додатна примања имају „двоструки циљ“, у смислу побољшања како положаја запосленог, тако и послодавца. У својој *cost-benefit* анализи руководство предузећа процењује да економске користи за предузеће могу, на средњи рок гледано, да буду веће од, на пример, трошкова стручног усавршавања, јер бољом обученошћу запослених предузеће побољшава своју конкурентску позицију на тржишту и реално је очекивати да ће остварити боље пословне резултате.⁸ Исто тако, трговачки путник ће повећати продаје за предузеће уколико има на располагању фирмин аутомобил, јер ће за краће време моћи да обиђе већи број потенцијалних клијената, као и клијенте који су удаљенији.

IV Друга примања са аспекта запосленог

Сасвим је јасно да запослени радо пристају на она друга примања која прате зараду, али је не супституишу. Као што је већ истакнуто, ова врста примања, с једне стране, увећава, посредно или непосредно, њихову економску снагу, али, с друге стране, кроз различите погодности чини им живот комфорнијим (нпр. када послодавац обезбеди паркинг место свом запосленом у близини посла, што нарочито добија на значају у великим градовима). Некада нека додатна примања могу указивати на значајнију позицију запосленог у фирми, што у психолошком смислу на таквог запосленог може имати посебан утицај (нпр. право на коришћење службеног аутомобила са шофером).

Међутим, запослени, по правилу, не прихватају да им већи део зараде буде исплаћен на тај начин, што се неповољно одражава на флексибилност запошљавања и мобилност радне снаге на тржишту.⁹

V Друга примања и фискус

Ако би додатна примања била изложена нижем фискалном терету него новчане зараде, био би отворен простор за нелегитимну пореску евазију, што би даље доводило до тржишних дисторзија и неправич-

8 Sijbren Cnossen, Ken Messere, „Income Tax Reforms in OECD Member Countries“, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 44, No. 10/1990, стр. 467–469.

9 S. Eden, *нав. чланак*, стр. 41.

не конкуренције између различитих послодаваца. Наиме, могла би да буде изиграна намера законодавца када је предвидео могућност да се запосленом исплаћује зарада и у виду бонова, потврда, чињењем или другим погодностима, тиме што би се пореска обавеза спустила испод нивоа коју је он имао првобитно у виду. Присетимо се ситуације с почетка последње деценије 20. века када је, не само због економски тешке ситуације која је погодила Србију, већ и из пореских разлога, дошло до изразитог повећања натуралних примања (пре свега, у животним намирницама и средствима за хигијену), јер у доходак за опорезивање махом нису била укључена додатна примања. Иако је у том моменту долазило до пореских „уштеда“, чињеница је, са друге стране, да су доприноси за социјално осигурање били обрачунавани на минималне основице, што се на средњи и дужи рок неповољно одражава на висину пензије запосленог. Но, чини се да је од тог времена српски законодавац прилично обазрив када је реч о пореском уређивању исплата додатних и сличних примања, јер се прибојава ерозије пореске основице и, услед тога, губитка пореског прихода за фискус.¹⁰ Ако законодавац није посебно ослободио од опорезивања нека друга примања запосленог,¹¹ онда се она сматрају зарадом запосленог и бивају подвргнута порезу на зараде и доприносима за обавезно социјално осигурање. У српском пореском законодавству није предвиђен повољнији порески третман за ову врсту примања, што јесте добро решење, јер је одлука послодавца да обезбеди запосленом неку другу врсту примања тада условљена искључиво пословним, а не пореским, разлозима. Што је још важније, тиме се избегавају потенцијалне дисторзије у пореском систему, у смислу преваљивања пореског терета са запосленог, односно послодавца на остале пореске обвезнике.¹² Наиме, ако једни плаћају мањи износ пореза (било да је у питању порез на зараде, или порез на добит) зато што је већи део зараде исплаћен натурално, а та врста примања се блаже опорезује или не опорезује уопште, други морају на име различитих по-

10 Одредбом чл. 110, ст. 2 Закона о раду (*Службени гласник РС*, бр. 24/05, 61/05 и 54/09) је прецизирано да се зарада исплаћује само у новцу, осим ако законом није друкчије одређено.

11 На пример, накнада трошкова превоза у јавном саобраћају за долазак на посао и повратак са посла (до прописаног износа), поклони деци запослених, старости до 15 година, поводом Нове године и Божића, јубиларна награда (до прописаног износа), солидарна помоћ за случај болести, здравствене рехабилитације или инвалидности (до прописаног износа) и др. Вид.: Закон о порезу на доходак грађана (*Службени гласник РС*, бр. 24/01, 80/02, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12 и 114/12; даље у фуснотама: ЗПДГ), чл. 18. Упор.: М. Paige Gerich, *Tax Treatment and Rules for Fringe Benefits*, ВКД, October 13, 2011, *WP*, стр. 42, 43

12 Вид. више: S. Eden, *нав. чланак*, стр. 43–44.

реза платити више (односно по вишим стопама од дотадашњих), како би држава била у стању да обезбеди планирани износ прихода.

Главни разлог због којег додатна примања треба да буду укључена у пореску основицу је тај што у противном основица не би одражавала праву економску снагу запосленог.¹³ Сем тога, ако би запослени имали различиту структуру примања унутар исте висине зараде, свака пореска привилегија на рачун других примања, довела би их у правно неједнаке положаје. Повељнији порески режим или неопорезивање других примања нарушава принцип хоризонталне правичности у опорезивању, те се ради заштите овог принципа највећи број ових примања опорезује порезом по одбитку на зараде, као њен саставни део.¹⁴ По правилу, запослени је обвезник, док је у неким земљама (нпр. Белгија, Мађарска и др.) послодавац тај који је у улози пореског обвезника.¹⁵ У Белгији запослени није опорезован за нека друга примања која имају за циљ да унапреде „друштвену климу“ унутар компаније, а не служе обављању посла (нпр. од стране послодавца организовани заједнички одласци свих заинтересованих запослених на неки културни или спортски догађај) или, пак, за поклоне мање вредности (највише до EUR 50 по запосленом), које послодавац може учинити запосленом за његов рођендан, венчање, рођење детета и сл. У овим случајевима терет се преноси на послодавца, тако што му се приликом обрачуна пореза на добит не признаје као трошак износ додатних примања која исплаћује запосленима. То има ефекат преваљивања фактичког пореског терета са запосленог на послодавца, што би се могло оценити као неправично, управо због напред поменути „двоструке користи“ која стоји у основи додатних примања и за запослене, и за послодавца, па би обе стране требало да се договоре о подели пореског терета.¹⁶ У Мађарској се прави разлика између „одређених дефинисаних погодности“ (нпр. трошкови ручкова или вечера повезани са службеним путовањем, употреба службеног телефона у приватне сврхе, промотивни поклони до одређеног износа и др.) и „бенефиција изван

13 Robert W. Turner, „Fringe Benefits: Should We Milk This Sacred Cow“, *National Tax Journal*, No. 3/1989, стр. 297–299.

14 Упор.: K. W. Adamache, F. A. Sloan, „Fringe Benefits: To Tax or Not to Tax“, *National Tax Journal*, No. 1/1985, стр. 61. Вид. такође: Charles T. Clotfelter, „Equity, Efficiency and the Tax Treatment of In-Kind Compensation“, *National Tax Journal*, Vol. 32, No. 1/1979, стр. 52. *Country Analyses, IBFD Tax Research Platform, International Bureau of Fiscal Documentation*, Amsterdam 2012 <http://www.ibfd.org>, 10.3.2013.

15 *Country Analyses, IBFD Tax Research Platform, International Bureau of Fiscal Documentation*, Amsterdam 2012 <http://www.ibfd.org>, 10.3.2013.

16 Luc De Broe, Niels Bammens, „National report on taxation of workers: Belgium“, у: Joerg Manfred Moessner (ed.), *Taxation of Workers in Europe*, EATLP International Tax Series, Vol. 6, 2010, стр. 112.

зараде“ (нпр. ваучери за набавку хране у одређеном ланцу продавница до прописаног месечног износа (нпр. *Ersébet* ваучери у месечном износу до НУК 8,000); картица за рекреацију у одређеном спортском објекту до прописаног износа, нпр. *Széchényi* картица, до годишњег износа од НУК 500.000; кетеринг на радном месту, уколико је организован од стране послодавца, а не трећег лица; трошкови школовања (до 30% износа минималне зараде) и др.).

У основицу за опорезивање улази фер тржишна вредност другог примања. Уколико запослени, евентуално, има учешће у таквој погодности (нпр. платио је цену улазнице за позоришну представу, али по цени која је нижа од тржишне), онда основицу за опорезивање чини разлика између фер тржишне вредности и доприноса запосленог.¹⁷ Посебан проблем настаје у вези са утврђивањем новчане вредности појединих додатних примања, о чему ће касније бити више говора.

У Аустралији и на Новом Зеланду постоји посебан порез на додатна примања (енгл. *fringe benefits tax*), који се утврђује на укупан износ свих погодности које је послодавац, у форми различитих додатних и других примања, обезбедио својим запосленима.¹⁸ Разлог за увођење оваквог пореза, код којег се у улози пореског обвезника налази послодавац је, пре свега, административне природе јер је реч о мањем броју обвезника, те је и пореску контролу лакше спровести. Увођење новог пореског терета послодавцу може убудуће утицати на његове пословне одлуке у вези са висином зарада, односно других примања.¹⁹

Истраживања показују да је реакција на увођење посебног пореза на додатна примања била много израженија у Аустралији (где је овај порез уведен 1986. године, по стопи од, чак, 46.5% и њиме је био захваћен шири круг додатних примања, укључујући бесплатан авионски превоз, исхрану у ресторану послодавца и сл.).²⁰ Послодавци у Аустралији су се

17 *Country Analyses (Croatia)*, IBFD Tax Research Platform, <http://www.ibfd.org>, 10.3.2013.

18 Claudia D. Scott, „Taxing Fringe Benefits: The New Zealand and Australian Experience“, у: Cedric Sandford (ed.), *Key Issues in Tax Reform*, Fiscal Publications, 1993, стр. 37.

19 Повећани трошак, због пореза на додатна примања, смањује добит послодавца, те он може да одлучи да смањи исплату других примања, односно да изврши одређена усклађивања нивоа накнада које исплаћује запосленима. Тада бисмо могли да закључимо да је терет овог пореза „подељен“ између послодавца и запосленог, јер је запослени прихватио да му се износ укупне накнаде за рад смањи.

20 На Новом Зеланду порез на додатна примања је уведен годину дана раније, тј. 1985. године. Стопа пореза је била 45%, а њиме се опорезовало коришћење службеног аутомобила, кредити одобрени по нижој каматној стопи од тржишне, добијање одређене робе по дисконтним ценама и др. Вид. више: Sayed Afzal Peerzade, „Fringe Benefits Tax: The New Zealand Experiment“, *Aptirc-Bulletin*, Vol. 8, No. 6/1990, стр. 202.

врло оштро супротставили овој новој пореској обавези, што је довело до измена у његовим елементима, пре свега у погледу снижавања стопе и смањивања обухвата пореза. Но, ваља приметити да је опадање прихода од пореза на додатна примања, које је уследило почетком последње деценије 20. века, настало као последица смањене спремности послодавца да убудуће запосленима исплаћују већи део зараде кроз различита додатна примања, тако да је временом овај порез почео да губи на свом значају.

VI Зарада и друга примања у српском законодавству

Са аспекта позитивног радног законодавства у Републици Србији, зарада обухвата зараду за обављени рад и време проведено на раду (основна зарада, део зараде за радни учинак и увећана зарада),²¹ зараду по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и друга примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду.²² Друга примања која је послодавац, у складу са општим актом, дужан да исплати обухватају: отпремнину при одласку у пензију, накнаду трошкова погребних услуга у случају смрти члана уже породице (брачни друг и деца запосленог), односно члановима уже породице у случају смрти запосленог, и накнаду штете због повреде на раду или професионалног обољења.²³ Овде је, дакле, реч о другим примањима које послодавац мора да исплати сваком запосленом уколико, односно када дође до наведених случајева. Са пореског аспекта, ова примања су изузета из дохотка за опорезивање.²⁴ Међутим, нека друга примања послодавац може (али нема обавезу да мора) да исплати, и то у виду поклона за Божић и Нову годину деци запосленог до 15 година живота, у вредности највише до неопорезивог износа предвиђеног законом, као и да му уплаћује премију за добровољно додатно пензијско осигурање,²⁵ колективно осигурање од последица незгода и колективно осигурање за случај тежих болести и хируршких интервенција, а у циљу спровођења квалитетне додатне социјалне заштите.²⁶ Треба истаћи да, уколико се послодавац одлучи да врши исплату ових примања, он то

21 Закон о раду, чл. 106 и 107.

22 Закон о раду, чл. 105 ст. 1.

23 Закон о раду, чл. 119 ст. 1.

24 ЗПДГ, чл. 9.

25 Упор.: Stephen A. Woodbury, Huang Wei-Jang, *Introduction, Tax Treatment of Fringe Benefits*, Kalamazoo, MI: W.E. Upjohn Institute for Employment Research, 1991, стр. 1–7.

26 Закон о раду, чл. 119 ст. 2 и 5.

чини свим запосленима, те се зато не може говорити о неким посебним погодностима на које би имали право само неки запослени. У пореском смислу, ова примања су ослобођена од опорезивања порезом на зараде, и то најчешће до законом прописаног износа.²⁷

У пореском праву Србије за потребе опорезивања порезом на зараде, зарада је дефинисана тако да обухвата: зараду која се остварује по основу радног односа, на начин како је то уређено радноправним прописима; уговорену накнаду и друга примања која се остварују обављањем привremenих и повremenих послова на основу уговора закљученог непосредно са послодавцем, као и на основу уговора закљученог преко омладинске или студентске задруге, осим са лицем до навршених 26 година живота, ако је на школовању у установама средњег, вишег и високог образовања;²⁸ премије свих видова добровољног осигурања, као и пензијски допринос у добровољни пензијски фонд, које послодавац плаћа, односно уплаћује за запослене-осигуранике укључене у добровољно осигурање, односно за запослене-чланове добровољног пензијског фонда;²⁹ као и примања у облику бонова, новчаних потврда, акција (осим акција стечених у поступку својинске трансформације), или робе,³⁰ чињењем или пружањем погодности (нпр. коришћење службеног возила и другог превозног средства у приватне сврхе;³¹ коришћење стамбених зграда и станова који су у власништву послодавца или на располагању послодавца по основу закупа или по другом основу, уз плаћање закупнине или без плаћања закупнине, осим решавања стамбених потреба запослених, изабраних, именованих и

27 ЗПДГ, чл. 18.

28 Вид.: ЗПДГ, чл. 13 ст. 2.

29 Зарадом се, међутим, за пореске потребе, не сматрају премија коју послодавац плаћа за све запослене код колективног осигурања од последица незгоде, укључујући осигурање од повреда на раду и професионалних обољења и колективног осигурања за случај тежих болести и хируршких интервенција, као ни премија за добровољно додатно пензијско осигурање, односно пензијски допринос у добровољни пензијски фонд, које послодавац плаћа за запослене – осигуранике укључене у добровољно осигурање, односно за запослене – чланове добровољног пензијског фонда, до износа који је ослобођен од плаћања доприноса сагласно закону који уређује обавезно социјално осигурање. Вид.: ЗПДГ, чл. 146 ст. 2.

30 Са пореског становишта је ирелевантно уколико се примања запослених у роби обезбеђују из хуманитарне помоћи коју је послодавцу доделила хуманитарна организација. Вид. нпр.: Мишљење Министарства финансија и економије РС, бр. 414-00-135/2002-04 од 9. јула 2002. године.

31 Међутим, у случају када запослени за коришћење службеног аутомобила у приватне сврхе плаћа послодавцу накнаду из своје нето зараде, та накнада не подлеже плаћању пореза на доходак грађана. Вид.: Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-809/2006-04 од 17. фебруара 2006. године.

постављених лица у складу са прописима који уређују становање и решавање стамбених потреба у државним органима и организацијама, органима и организацијама јединица територијалне аутономије и локалне самоуправе, јавним службама и код других корисника буџетских средстава),³² опраштањем дуга, као и покривањем расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем.

Из постојеће законске формулације може се закључити да послодавац може да исплати запосленом и неке друге форме примања које ће, са пореског аспекта, улазити у зараду и бити опорезоване по стопи пореза на зараде од 12%.³³ Порески законодавац у том смислу издваја нарочито коришћење службеног возила у приватне сврхе и коришћење стамбених зграда и станова који су у власништву послодавца по основу закупа или по другом основу, са или без плаћања закупнине. Али, у пракси се наметнуло питање какав порески третман имају неке друге погодности, односно примања које послодавац чини, односно даје запосленима.

У том смислу, можемо навести случај када предузеће одлучи да, на терет својих средстава, свим запосленима, под једнаким условима, пружи могућност обављања годишњих систематских прегледа у некој од здравствених установа са којом би успоставило сарадњу искључиво по том основу.³⁴ Поставља се питање да ли таква послодавчева давања представљају зараду запосленог у смислу важећих прописа у области радног и пореског права. Мишљење надлежног органа (Министарства рада и социјалне политике) је да таква давања, с обзиром на то да се пружају свим запосленима, без обзира на специфичност и тежину њиховог радног места, не чине зараду запосленог, већ је реч о давању које представља издатак за послодавца.³⁵ Уколико послодавац врши

32 Вид.: ЗПДГ, чл. 14а. Одлуком Уставног суда РС (*Службени тласник РС*, бр. 91/11) утврђено је да одредба чл. 14а ст. 1 тач. 2 ЗПДГ, у делу који гласи: „осим решавања стамбених потреба запослених, изабраних, именованих и постављених лица у складу са прописима који уређују становање и решавање стамбених потреба у државним органима и организацијама, органима и организацијама јединица територијалне аутономије и локалне самоуправе, јавним службама и код других корисника буџетских средстава“, није у сагласности с Уставом и да престаје да важи даном објављивања те одлуке у *Службеном тласнику РС*, односно 2. децембра 2011. године.

33 Вид.: ЗПДГ, чл. 16.

34 У Хрватској се обавезни лекарски прегледи не опорезују, уколико се пружају свим запосленима. Вид.: *Country Analyses (Croatia)*, *IBFD Tax Research Platform*, <http://www.ibfd.org>, 10.03.2013.

35 Мишљење Министарства рада и социјалне политике РС, бр. 011-00-12/2011-02 од 13. јануара 2011. године.

плаћање директно на рачун здравствене установе која пружа услуге, надлежни државни орган (Министарство финансија) је мишљења да то не представља давање запосленима од стране послодавца и као такво не подлеже опорезивању порезом на зараду и плаћању доприноса за обавезно социјално осигурање. Међутим, уколико би се превентивни систематски здравствени прегледи вршили селективно и под друкчијим условима плаћања (а не директно од стране послодавца здравственој установи, која је пружалац услуга), Пореска управа би, руководећи се начелом фактицитета,³⁶ утврђивала у сваком конкретном случају да ли је реч о давању запосленима од стране послодавца, што би опредељивало порески третман таквог примања (тј. такво примање би тада било подвргнуто порезу на зараде и доприносима за обавезно социјално осигурање).³⁷

Међутим, у случају накнаде трошкова здравствене рекреације од стране послодавца запосленима, иако је и овде намера послодавца заштита здравља запослених и смањивање броја професионалних обољења и обољења у вези са радом, ситуација је другачија. Ако је у питању здравствена рехабилитација запослених који су изложени посебним здравственим ризицима на раду, односно који су услед захтева посла физички исцрпљени, или ако је запосленом у поступку излечења, односно санирања болести (постоперативни период код ортопедских, срчаних и других операција, санирање других здравствених обољења, инвалидност и др.) неопходна медицинска рехабилитација у амбулантно-поликлиничкој или стационарној установи, која се не може финансирати из средстава обавезног здравственог осигурања, предвиђено је пореско ослобођење за примања по основу солидарне помоћи за случај болести, коју исплаћује послодавац за запосленог.³⁸ Али, уколико нису предвиђени посебни критеријуми које запослени треба да испуни да би остварио право на здравствену рехабилитацију,³⁹ већ је колективним уговором предвиђена обавеза послодавца да на терет својих средста-

36 Вид.: Закон о пореском поступку и пореској администрацији (*Службени гласник РС*, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12 и 93/12; даље у фуснотама: ЗПППА), чл. 9.

37 Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-289/2012-04 од 4. јуна 2012. године.

38 Вид.: Правилник 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 (*Службени гласник РС*, бр. 31/01 и 5/05; даље у фуснотама: Правилник), чл. 10.

39 Мисли се на услове из чл. 10 Правилника.

ва сноси део трошкова такве рехабилитације (тј. 60%), док преосталих 40% од пуне цене рекреације сноси сам запослени, преовлађује став да такво давање послодавца има карактер зараде запосленог, те подлеже опорезивању.⁴⁰ Сем тога, чињеница је да у овом случају не би сви запослени били у једнаком положају, тј. само нека лица би остварила надокнаду дела трошкова здравствене рехабилитације онда када им то здравствено стање налаже, док би у претходно наведеном случају право на бесплатан систематски здравствени преглед имали сви запослени.

Од здравствене рехабилитације треба разликовати случајеве када је послодавац спреман, иако то није предвиђено ни општим актом предузећа као његова обавеза, нити појединачним уговором о раду (као уговорени услов посла), да финансира трошкове спортске рекреације својим запосленима (нпр. изнајмљивање спортске хале, трошкови фитнеса, теретане и сл.). Таква давања послодавца могу се окарактерисати као додатна примања запосленог, која улазе у његову зараду и бивају опорезована одговарајућим фискалним дажбинама.⁴¹ Наиме, уколико послодавац даје радницима разне бенефиције које се односе на финансирање трошкова, на пример, рекреације, масаже, спа центра, одласка у бању и др., таква давања представљају чињење погодности запосленом,⁴² које подлеже опорезивању порезом на зараду и плаћању доприноса за обавезно социјално осигурање на зараду.

Што се тиче трошкова образовања запосленог, у ситуацији када се он на стручно усавршавање (специјализација, учење страних језика, докторске студије и др.) упућује у складу са потребама послодавца, који трошкове његовог стручног усавршавања непосредно плаћа факултету, односно другој образовној установи или институцији, такви послодавчеви издаци не могу се укључити у зараду запосленог, те нису подвргнути порезу на зараду.⁴³ Међутим, ако послодавац одлучи да финансира стручно усавршавање неког свог запосленог, иако оно није у функцији потреба процеса рада, тада би се могао извести закључак да је реч о покривању расхода запосленог новчаном надокнадом или непосредним

40 Мишљење Министарства финансија РС, бр. 414-00-38/2011-04 од 12. септембра 2011. године.

41 Мишљење Министарства финансија РС, бр. 414-00-22/2011-04 од 9. маја 2011. године; Мишљење Министарства финансија РС, бр. 120-01-104/2010-04 од 13. јануара 2011. године.

42 Вид.: ЗПДГ, чл. 14.

43 Мишљење Министарства финансија и економије РС, бр. 414-00-88/2002-04 од 14. јуна 2002. године. У Хрватској и Чешкој Републици се, примера ради, не опорезују трошкови образовања и усавршавања, односно трошкови обуке, ако су повезани са потребама компаније и обављањем делатности. *Country Analyses, IBFD Tax Research Platform*, <http://www.ibfd.org>, 10.3.2013.

плаћањем, што је обухваћено појмом зараде у пореском смислу. Отуда, ова врста погодности, која индиректно увећава економску снагу запосленог, бива опорезована порезом на зараде и пратећим доприносима.

У случају када послодавац свим својим запосленима даје на коришћење одећу и обућу у сврху обављања послова радног места на које су распоређени, која је једнообразна за све запослене који раде на истим или сличним пословима (нпр. послови кафе кухиње, послови одржавања хигијене, курирски послови, послови протокола, пријема странака и др.), а при томе су запослени обавезни да је користе на радном месту током радног времена, и када је послодавац ту одећу и обућу набавио (купио) од овлашћених добављача којима је непосредно извршио плаћање по том основу, такво давање послодавца запосленима не представља примање запосленог у виду робе које би било подвргнуто опорезивању порезом на зараду, већ је саставни део радних обавеза запосленог.⁴⁴

Најзад, посебну пажњу привлаче и примања запосленог по основу зајма који му је одобрио послодавац на дужи временски рок за решавање стамбених потреба.⁴⁵ Послодавац је, претпоставимо, у периоду између 2004. и 2006. године одобрио зајмове својим запосленима за решавање стамбеног питања, уз клаузулу да се ревалоризација неотплаћеног дела зајма врши индексом цена на мало у Републици Србији. Међутим, пошто се од почетка 2011. године податак о индексу раста цена на мало више не објављује, настала је потреба да се, у циљу очувања стварне вредности износа зајма, убудуће ревалоризација другачије уреди. У том смислу, анексом уговора о зајму је за преостали део зајма предвиђено да се ревалоризација врши према валутној клаузули, што значи да се износ зајма у динарима убудуће везује за девизни износ на дан доделе зајма.⁴⁶ Таква измена у начину ревалоризовања за последицу има смањење динарског износа дуговања, али се тиме сачувала стабилност самог дуга (израженог у еврима). Ова клаузула запосленима обезбеђује повољнији положај, јер им се према ранијем начину ревалоризације вредност неотплаћеног дела дуга исказаног у динарима увећавала у односу на исти дуг исказан у еврима (посматран кроз динарску противвредност у еврима). Када запослени на терет своје зараде у уговореном року у

44 Упор., нпр.: Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-1346/2009-04 од 17. августа 2009. године.

45 Вид.: Мишљење Министарства финансија РС, бр. 414-00-88/2011-04 од 14. марта 2012. године.

46 Одредбом чл. 2 тач. 24 Закона о девизном пословању (*Службени гласник РС*, бр. 62/06 и 31/11) прописано је да валутна клаузула представља уговарање вредности обавезе у девизама (валута обавезе) у Републици, с тим што се плаћање и наплаћивање по тим уговорима врши у динарима (валута исплате).

целости измири своју уговорну обавезу, односно врати дуг послодавцу у висини износа обрачунаог према валутној клаузули (и тиме буде сачувана стварна вредност износа зајма који је добио од послодавца), такво примање се не сматра зарадом. Међутим, уколико запослени отплати дуг, али у висини новчаног износа који је нижи од износа обрачунаог применом валутне клаузуле, та разлика би представљала погодност, која има карактер другог примања запосленог, и подлежала би опорезивању порезом на зараду.

VII Утврђивање вредности другог примања

Посебан проблем се јавља у вези са утврђивањем стварне вредности додатног, односно другог примања запосленог. Прецењивање његове вредности изазива отпор код запослених као пореских обвезника, док признавање вредности која је испод тржишне доводи до хоризонталне неједнакости. Сем тога, код неких додатних примања и погодности, о чему је напред било више речи, тешко је утврдити који је стварни економски трошак који сноси послодавац.

У литератури постоје мишљења да износ додатног примања треба да одговара смањењу зараде у новцу, на шта је запослени свесно пристао, како би заузврат добио одговарајуће друго примање (које је оценио да му из неког разлога више одговара, нпр. коришћење службеног аутомобила у приватне сврхе).⁴⁷ Ово може отклонити подстицај да се накнада за рад радије плаћа у природи него у новцу. Опорезивању би требало да буде подвргнут и онај износ примања који за запосленог има одређену субјективну вредност, која може да буде и нижа од тржишне вредности одређене према објективним мерилима.

Насупрот томе, могли бисмо изнети став да је тржишна вредност једина релевантна за одређивање реалне вредности додатног примања. Прираст економске снаге је исти за све запослене, без обзира на то колику маргиналну корист поједини запослени има од одређеног другог примања. Порески систем треба да утврди објективне стандарде за мерење вредности додатног примања, како би се на тај начин обезбедила правичност у опорезивању. Применом методе тржишне вредности, вредност другог примања се утврђује на основу података о томе колика би цена могла да се постигне на тржишту за поједину врсту таквих примања.⁴⁸ Тако се, на пример, у српском пореском законодавству вредност неких примања која улазе у састав зараде запосленог утврђује пре-

47 Упор.: John S. Nolan, „Taxation of Fringe Benefits“, *National Tax Journal*, No. 3/1977, стр. 361–362.

48 О томе вид. више: S. Eden, *нав. чланак*, стр. 46–47.

ма: номиналној вредности бонова, новчаних потврда и акција; цени која би се постигла продајом робе на тржишту; накнади која би се постигла на тржишту за услугу или погодност која се чини обезнику; односно новчаној вредности покривених расхода.⁴⁹ На пример, закупнина коју послодавац плаћа за стан који користи запослени се одређује према тржишним ценама у месту у коме се стан налази.⁵⁰ Уколико надлежни порески орган оцени да је утврђена цена, односно накнада нижа од оне која се може постићи на тржишту, утврдиће ту цену, односно накнаду у висини која би се могла постићи на тржишту.⁵¹

Главна предност тржишне методе је у томе што она искључује арбитрерност у одређивању пореске основице. Међутим, у неким ситуацијама одређена корист се не потврђује на тржишту, па се због тога њена вредност не може тржишно исказати. У таквим случајевима порески орган методом парификације (упоређивања) утврђује њихову вредност. Примера ради, једноставно је утврдити тржишну вредност бесплатног паркирања које послодавац обезбеђује неком запосленом у градској области, пошто се услуге паркирања у таквим подручјима пружају на комерцијалној основи. Али, вредност таквог примања које се обезбеђује радницима фабрике смештене ван градског подручја обично је једнака нули, јер се услуге паркирања на том месту иначе не наплаћују, а, уз то, таква могућност стоји подједнако на располагању свим запосленима.

Поред наведене методе, у литератури се помињу још неке могуће методе, као што су: метода послодавчевих трошкова, метода стандардних вредности, а вредност додатног примања може да се утврди и у зависности од преференција запосленог.⁵² Метода послодавчевих трошкова полази од трошкова које је послодавац имао у вези са давањем одређеног примања свом запосленом.⁵³ Ако је послодавац и сам морао

49 Вид.: ЗПДГ, чл. 14 ст. 2. Упор.: Мишљење Министарства финансија и економије РС, бр. 414-00-221/2001-04 од 16. октобра 2001. године.

50 Мишљење Министарства финансија и економије РС, бр. 414-00-292/2001-04 од 12. децембра 2001. године.

51 Вид.: ЗПДГ, чл. 14 ст. 4.

52 Вид. више: *The Taxation of Fringe Benefits*, стр. 10.

53 Треба правити разлику између, с једне стране, ситуације када послодавац запосленима обезбеђује редовне исплате по основу накнаде за исхрану у току рада, која се третира као накнада трошкова, сходно чл. 118 тач. 5 Закона о раду, и, с друге стране, ситуације када послодавац одлучи, на пример због природе и тежине посла (нпр. у грађевинарству), да, поред тих редовних исплата, обезбеди радницима и додатну исхрану у току рада, у којем случају то представља додатно примање запосленог које подлеже опорезивању. Вид.: Мишљење Министарства финансија РС, бр. 414-00-10/2010-04 од 19. августа 2010. године. Наравно, могло би се претпоставити

претходно да купи добра (нпр. животне намирнице за припрему хране у ресторану фирме), ситуација је знатно поједностављена. Метода послодавчевих трошкова може се оправдати чињеницом да уколико послодавац свесно чини себи трошак тиме што запосленом исплаћује неко примање, претпоставка је да је проценио да ће на средњи рок имати користи од обезбеђивања таквог примања.⁵⁴

Метода стандардних вредности се заснива на унапред утврђеним општим стандардима, које порески орган утврђује за одређене бенефиције које има запослени. Она се најчешће користи приликом утврђивања вредности употребе службеног аутомобила у приватне сврхе, што би се могло објаснити тиме да је послодавцу административно једноставније да на начин, који претпоставља објективна мерила, обрачуна износ те погодности. Примера ради, вредност се у Србији одређује за сваки започети календарски месец коришћења возила, у износу који одговара 1% тржишне вредности тог аутомобила, према подацима надлежне организације, са стањем на дан 31. децембра године која претходи години у којој се то возило користи у приватне сврхе.⁵⁵ Слично решење постоји и у Чешкој Републици, где опорезива вредност приватне употребе службеног аутомобила износи 1% набавне цене возила, односно минимум CZK 1.000 за сваки календарски месец у којем се аутомобил налази у употреби.⁵⁶ У Словенији опорезиву основицу чини 1.5% набавне цене возила, која се постепено процентуално смањује, у зависности од броја година употребе возила (15% годишње – од 2–4. године; 10% годишње – од 5–8. године, итд.).⁵⁷ Предност ове методе се огледа у томе што ју је могуће применити у ситуацији када се неко примање не реализује на тржишту, односно када одређивање тржишне вредности било скопчано са додатним издацима и несразмерним утрошком времена. Њена ограниченост је, међутим, у томе што практични разлози понекад ометају одређивање стандардне вредности за свако појединачно додатно примање.

Метода преференција запослених полази од вредности коју би запослени био спреман да плати за корист коју је добио. На тај начин би биле узете у обзир не само конкретне околности, већ и субјективни однос који запослени има према одређеној бенефицији. Горњи ниво

вити да неће сви радници прихватити ту врсту другог примања, која им увећава зараду (нпр. понели су оброк од куће и сл.).

54 Упор.: J. S. Nolan, *нав. чланак*, стр. 362.

55 Вид.: ЗПДГ, чл. 14а ст. 2.

56 *Country Analyses (Czech Republic)*, IBFD Tax Research Platform, <http://www.ibfd.org>, 12.3.2013.

57 *Country Analyses (Slovenia)*, IBFD Tax Research Platform, <http://www.ibfd.org>, 12.3.2013.

вредности коју би запослени био вољан да плати никада, наравно, не би прелазило тржишну вредност, док би најнижи износ био условљен личним околностима и интересима запосленог. Међутим, чињеница је да је овакав поступак крајње непрецизан и подложен субјективним оценама, па није прихватљив за примену у пракси.

VIII Закључак

Не може се оценити нелегитимним одлука послодавца да своје запослене, све или појединце, посебно стимулише неким другим примањима, поред уобичајене зараде. Иако, начелно, чине додатни трошак за послодавца, она могу обезбедити ефикасније обављање пословне активности послодавца, па отуда, за њега, и бољи пословни резултат. Али, сви приходи које остварује једно лице треба да буду обухваћени његовим дохотком, а процена носиоца пореске политике у земљи може да буде да се нека примања која, заправо, представљају саставни део радних услова омогућених на једнак начин свим запосленима, као и погодности реално мале вредности (нпр. бесплатна кафа и чај за време радног времена) изузму од опорезивања. У сваком случају, порески орган мора да буде обавештен, кроз одговарајуће пословне и пореске евиденције, о томе која друга примања је послодавац у одређеном временском периоду исплаћивао запосленима, као и у којим износима, како би се избегла евазија пореза по том основу.

Gordana ILIĆ-POPOV, PhD
Professor at the Faculty of Law University of Belgrade

FRINGE BENEFITS IN TAX AND BUSINESS POLICY

Summary

This article deals with fringe benefits in order to distinguish cash payments (i.e. money salary) from other types of benefits in kind. Various kinds of such benefits can be identified, such as: (a) benefits that are granted mainly for the purposes of the employer in order to improve the social climate of the work environment; (b) benefits in order to encourage employees' activity or behavior which is socially desirable, thus improving productivity; and (c) benefits which make it easier for an employee in carrying out his job. There are number of rea-

sons why employers might provide and employees might accept remuneration packages which include fringe benefits alongside wages. The issue of whether these benefits are a cost or benefit to the employer are also discussed. There is often no intention by the state to encourage the provision of such benefits through the tax system, so taxing fringe benefits either as employment income, or at the level of employer, are considered. Additionally, tax authorities may face the problems related to the tax treatment of such kinds of employment income, because it is often difficult to assess their value, and methods provided for that purpose are analyzed.

Key words: *benefits in kind, fringe benefits, employer, employment income, salary tax.*