

**Др Горан Милошевић,\***

Редовни професор Правног факултета Универзитета у Новом Саду

**Др Лука Батуран,**

Асистент са докторатом Правног факултета

Универзитета у Новом Саду

**Марија Митровић,** адвокат

Студент докторских студија на Правном

факултету Универзитета у Новом Саду

## **НАКНАДА ТРОШКОВА ПРЕВОЗА ЗАПОСЛЕНИХ У РАДНОМ И ПОРЕСКОМ ПРАВУ**

**Апстракт:** У фокусу овог истраживања је проблем различитог третмана накнаде трошкова превоза запослених за одлазак и долазак са рада у различитим правним областима и релевантним законским прописима. Накнада трошкова превоза анализираће се посебно као институт радног права, а затим као институт пореског права, и то из угла различитих пореских облика посебно пореза на зараду, доприноса за обавезно социјално осигурање, пореза на добит правних лица и пореза на додату вредност. Приликом анализе појединих правних решења, паралелно је коришћен и економски и правни метод, односно метод економске анализе права. Ипак, посматран као целина, рад представља синтетички приступ изучавању проблема накнаде трошкова превоза запослених. Тек када се сви поједини аспекти ставе на једно место, могуће је уочити међусобну неусклађеност законских решења, те предложити корекције како би се омогућило боље функционисање правног система.

**Кључне речи:** трошкови превоза запослених; накнада трошкова превоза запослених; трошак за долазак и одлазак са рада.

---

\* e-mail: gmilosevic@pf.uns.ac.rs

lbaturan@pf.uns.ac.rs

advokatmarijam@gmail.com

Рад примљен: 16.07.2022.

Рад прихваћен: 07.08.2022.

## **Увод**

Основни проблем везан за накнаду трошкова превоза произлази из веома проблематичног тумачења економске природе овог правног института. Наиме, Закон о раду признаје запосленима право на накнаду трошкова превоза за долазак и одлазак са рада, уколико послодавац није обезбедио сопствени превоз. Висина накнаде одређена је у висини цене превозне карте у јавном саобраћају. Законодавац је дакле трошкове превоза радника алоцирао на послодавца, опредељујући их на тај начин као трошак процеса производње у економском смислу. Само постојање овог радноправног института утиче на понашање и радника (запослених) и произвођача (послодавца), односно на њихове међусобне економске и правне односе. Проблем се усложњава чињеницом да дефинисање трошкова превоза има и порескоправни значај, а порескоправни институти такође доприносе дисторзијама у понашању економских субјеката.

Предмет анализе у овом раду биће управо третман накнаде трошкова превоза у релевантним законским прописима, и то у Закону о раду, Закону о порезу на доходак грађана, Закону о доприносима за обавезно социјално осигурање, Закону о порезу на добит правних лица и Закону о порезу на додату вредност. Поред ових извора, анализираће се ставови судске праксе и мишљења министарстава надлежних за финансије и за радноправне односе, с обзиром на њихову релевантност када је у питању тумачење законских текстова.

Да би се на адекватан начин дефинисао и радноправни и порескоправни оквир, потребно је претходно у потпуности разумети и објаснити економске односе за које су везани ови правни институти. Тек разумевањем економских односа могуће је приступити предлагању будућих, односно критици постојећих правних решења. Зато ће се у раду паралелно користити методологија и правне и економске науке, односно економске анализе права.<sup>1</sup> Накнада трошкова превоза анализираће се посебно као институт радног права, а затим као институт пореског права, и то из угла различитих пореских облика посебно. Такође ће бити дат и синтетички приказ различитог третмана накнаде трошкова превоза запосленима, како би се јасније уочила спорна решења.

У раду је постављено неколико хипотеза, а прва се тиче радноправног дефинисања накнаде трошкова превоза. Ако је већ

---

<sup>1</sup> Јовановић, А. *Увод у економску анализу права*. Правни факултет Универзитета у Београду, 1998; Јовановић, А. *Теоријске основе економске анализе права*. Правни факултет Универзитета у Београду, 2008.

признато право на накнаду ових трошкова, онда они морају бити јасно одређени. Овако широко постављено право запослених производи дисторзије на тржишту рада и у пословању појединих предузећа, као и простор за изигравање и злоупотребу. Зато ово питање представља изазов за решавање кроз судску праксу, која је у појединим питањима проблематична јер ствара неадекватне подстицаје учесницима на тржишту.

Друга хипотеза односи се на третман накнаде трошкова превоза запослених у Закону о порезу на доходак грађана. У систему пореза на зараде, лимитиран је неопорезиви износ ове накнаде. Износ преко тог лимита улази у основицу пореза на зараде. Ово решење представља заштиту фиска од ерозије пореске основице до ког може доћи злоупотребом права на накнаду трошкова превоза. Новелама закона из 2019. године запослени су дужни да документују трошкове, како би остварили право на пореску олакшицу. Међутим, остаје нејасно који трошкови превоза су оправдани, односно које исправе су прихватљиве за правдање трошкова. Уколико се приликом заснивања радног односа уговори накнада трошкова превоза у нето износу, тада је је корисник пореске олакшице порески плаћац (послодавац) а не обвезник (запослени). Много је праведније, и из угла пореског права рационалније решење када би се накнада трошкова уговарала у бруто износу.

Трећа хипотеза односи се на третман накнаде трошкова превоза запослених у Закону о доприносима за обавезно социјално осигурање. За разлику од пореза на зараде, накнада трошкова превоза у потпуности је изузета из основице доприноса за обавезно социјално осигурање. И једно и друго решење могу се успешно и бранити и критиковати, али није јасно због чега су у ова два прописа различито нормирани. Различитим пореским третманом исте реалне чињенице само се усложњава (поскупљује) рад пореског плаца.

Четврта хипотеза односи се на третман накнаде трошкова превоза у Закону о порезу на добит правних лица. Пратећи стриктно одредбе закона, послодавац као порески обвезник је дужан да документује трошкове превоза приликом сачињавања пореског биланса, уколико жели да искључи накнаду ових трошкова из пореске основице. Међутим, у мишљењу Министарства финансија налази се супротан став. Уколико би Министарство убудуће затражило документовање трошкова, требало би предвидети исправе чије прибављање не зависи од добре воље запослених, односно оне које представљају основ за настанак обавезе послодавца према Закону о раду.

Пета хипотеза односи се на третман накнаде трошкова превоза у Закону о порезу на додату вредност. Обвезник, у овом случају послодавац, нема право на одбитак претходног пореза по основу издатака за превоз запослених за долазак на посао, односно одлазак с посла, што у основном решењу Закона, ово није био случај. Разлог томе је што овај трошак, с обзиром да није део процеса производње, не може бити трошак послодавца већ запосленог. Новим законским решењем отвара се питање економске оправданости постојања овако дефинисаног права запослених на накнаду трошкова превоза.

## 1. Третман накнаде трошкова превоза у Закону о раду

### 1.1. Право запосленог на накнаду трошкова превоза

Говорећи о заради, најпре у дефинисању шта она подразумева и које елементе у себи садржи, важно је истаћи да се зарада у термилошком смислу погрешно изједначава са износом који послодавац исплаћује запосленом за обављени рад. У пракси се веома често дешава да се уговором о раду износ зараде исказује само у нето износу. Зарада несумњиво јесте износ који се исплаћује запосленом, али посматрано кроз законски појам зараде ово је само делимично тачно, из разлога што нето зарада представља само један сегмент зараде у свом правом – законском смислу.

Зарада у смислу Закона о раду јесте бруто зарада која подразумева нето зараду коју послодавац исплаћује запосленом за обављени рад, увећану за порез и припадајуће доприносе који се исплаћују на терет запосленог. Поред основне зараде запослени имају право и на награде, бонусе и друга примања по основу рада.<sup>2</sup>

Ипак, сва примања која произлазе из радног односа не могу се сматрати зарадом у законском смислу, штавише експлицитно су изузета из дефиниције. Члан 105 став 3 Закона о раду изричито изоставља из појма зараде одређене врсте примања, међу којима и накнаде различитих трошкова. Дакле, иако права на одређена примања запослени стиче по основу радног ангажовања, без обзира што неке врсте трошкова настану на раду или у вези са радом, чак и ако се неке од наведених накнада исплаћују истовремено са зарадом, оне се не могу поистовећивати.

Право запосленог на накнаду трошкова превоза регулисано је чланом 118. став 1. тач. 1) Закона о раду на следећи начин: **запослени има**

---

<sup>2</sup> Закон о раду, чл. 105. *Сл. гласник РС*, бр. 24/2005, 61/2005, 54/2009, 32/2013, 75/2014, 13/2017 - одлука УС, 113/2017 и 95/2018 - аутентично тумачење.

**право на накнаду трошкова у складу са општим актом и уговором о раду за долазак и одлазак са рада, у висини цене превозне карте у јавном саобраћају, ако послодавац није обезбедио сопствени превоз.** Закон познаје појам „сопствени превоз“ који, иако није дефинисан, обично подразумева превоз који послодавац организује на било који начин који је рационалан и омогућава запосленом долазак и одлазак са рада. То може бити превоз возилом које обезбеди послодавац (аутомобил, комби, аутобус), ангажовањем другог превозника, као и такси возилом, или на други адекватан начин.<sup>3</sup> Дакле, примарно се од послодавца очекује да обезбеди сопствени превоз запослених до радног места, односно повратак до места становања након завршеног рада. Исплата накнаде трошкова превоза појављује се као алтернативна могућност за испуњење обавезе.

Право запосленог на накнаду трошкова за долазак и одлазак са рада (право на накнаду трошкова превоза) представља још једно у низу права по основу рада које у пракси ствара бројне дилеме код запослених услед чега долази до покретања спорова у којима поступајући судови заузимају различите ставове о истом правном питању што указује да суштина и остваривање овог права, осим што изазива недоумице код запослених, представља и разлог стварања поприлично неуједначене судске праксе.

Намеће се питање, да ли је накнада трошкова за долазак и одлазак са рада запосленом обавеза послодавца, или могућност за запосленог? У ситуацији да послодавац општим актом или уговором о раду не уреди ближе питање накнаде трошкова превоза, непосредно ће се применити одредбе закона којима је ово право регулисано. Наиме, **запослени има право на накнаду трошкова превоза по самом закону**, независно од чињенице да ли је то право ближе уређено општим актом или уговором о раду, с обзиром на то да сам закон дефинише висину те накнаде (у висини цене превозне карте у јавном саобраћају) а која се чињеница може утврђивати, директно или индиректно. Овакав став усвојен је на седници Грађанског одељења Врховног касационог суда: „сам закон је дао и услове и критеријуме за остваривање права па и ако послодавац то својим актом ближе не уреди закон се може непосредно применити јер је цена превозне карте у јавном саобраћају од места становања до места рада запосленог чињенично питање .... без обзира да ли је послодавац

---

3 Албанезе, Ж. Пореска олакшица везана за накнаду трошкова превоза на посао и њено коришћење – у примени од фебруара 2022. године. *Пословни саветник*, Београд, март 2022, стр. 137-146.

својим општим актом регулисао право запосленом на трошкове превоза, он на њих има право. Наравно да се мора спречити злоупотреба овог права која може да настане ако накнаду трошкова тражи запослени који те трошкове и нема (станује у близини места рада и на посао долази пешице, користи службени аутомобил и слично).<sup>4</sup>

Наведени став је у супротности са ранијом пресудом Основног суда у Новом Саду: „Право запосленог на исплату накнаде трошкова за долазак и одлазак са рада није право које сваки запослени остварује по аутоматизму, односно да му извесни износ накнаде трошкова припада самим тим што је у радном односу, већ је неопходно и стварно постојање тих трошкова, да је запослени имао трошкове који су проузроковани реалном потребом да у оптималном времену стигне на место рада и да се након завршетка рада врати у место пребивалишта, јер у супротном, када би се вршила исплата накнаде трошкова на име доласка и одласка са рада, а да ти трошкови реално не постоје, тај вид примања запосленог изгубио би свој смисао и карактер, те би уместо надокнаде трошкова за долазак и одлазак са рада који су нужни и оправдани, запослени остваривао примања која би имала извесни облик зараде, поред уговорене и припадајуће зараде.“<sup>5</sup>

## 1.2. Удаљеност места рада од места становања

Кључни појмови који детерминишу остваривање права на накнаду трошкова за долазак и одлазак са рада јесу место становања и место рада, односно њихова међусобна удаљеност. Анализом одредби Закона о раду, недвосмислено се може утврдити да постоји недостатак законске регулативе, који ствара подлогу за екстензивна тумачења, што за последицу има неуједначеност судске праксе, као и практичне проблеме у оперативној примени.

Кад је реч о **месту рада** запосленог, у већини ситуација оно представља седиште послодавца, изузев у случајевима када послодавац има више огранака, издвојених места рада или различите локације на којима обавља делатност. Међутим, полазећи од одредби Закона о раду,<sup>6</sup> место рада представља обавезни елемент Уговора о раду. Дакле, наведени појам је неизоставни елемент приликом заснивања радног односа, и исти се на несумњив начин може утврдити.

4 Седница Грађанског одељења Врховног касационог суда, април 2016.

5 Основни суд у Новом Саду, Пресуда бр. П1 1189/2012 од 23. септембра 2013. године, потврђене пресудом Апелационог суда у Новом Саду, бр. Гж 3704/2013 од 18. фебруара 2014. год.

6 Закон о раду, чл. 33 ст. 1 тч. 5.

Највише недоумица, али и простора за злоупотребу овог права, ствара управо **место становања**. Неретко се дешава да су запослени формално пријављени на једној адреси, а да је место њиховог стварног пребивалишта/боравишта на другој адреси. Иако према Закону о пребивалишту и боравишту грађана сви грађани имају обавезу пријаве адресе становања, односно пребивалишта и боравишта,<sup>7</sup> велики број грађана не живи на адреси на којој су евидентирани у јавним регистрима. Без обзира на прекршајну одговорност коју овакво поступање повлачи, као и могућност пасивизације адресе коју користе надлежни органи, грађани не поступају у складу са Законом.

Из наведених разлога, а полазећи од неуједначености поступања послодавца у конкретним случајевима, од стране Министарства за рад запошљавање и социјална питања заузет је став да „запослени има право на накнаду трошкова превоза у висини стварних трошкова превоза до удаљености утврђене општим актом или уговором о раду, без обзира на место пребивалишта у личној карти”.<sup>8</sup> Захваљујући наведеном ставу Министарства превазиђена је предметна дилема и послодавци су добили јасну инструкцију да је релевантан центар животних активности запосленог, односно место његовог стварног настајења, без обзира на формалну адресу пребивалишта или боравишта из идентификационих документа. Ово решење је у складу са правном логиком по којој је решавање проблема погрешно пријављеног пребивалишта јавноправни проблем, док је са позиције радног права релевантно место у ком запослени заиста станује.

Закон није одредио колика је **минимална удаљеност** места становања од места рада која би оправдала постојање стварних трошкова превоза, односно која би оправдала исплату њихове накнаде. Тај стандард ће се дефинисати кроз практичну примену овог законског решења.

Министарство рада и социјалне политике заузело је став да „запослени који живи у близини седишта послодавца и нема потребу коришћења превоза за долазак на посао и одлазак са посла, нема право на накнаду трошкова по овом основу, јер нема наведене трошкове“.<sup>9</sup> Исти став заузео је и Апелациони суд у Нишу, поводом овог питања заузео је следећи став: „запослени који живи у близини седишта послодавца и нема потребу коришћења превоза за долазак на посао и одлазак са посла,

<sup>7</sup> Закон о пребивалишту и боравишту грађана. *Сл гласник РС*, бр. 87/2011.

<sup>8</sup> Мишљење Министарства за рад, запошљавање и социјална питања, бр. 011-00-80/2010-02 од 11.03 2010. године.

<sup>9</sup> Мишљење Министарства рада и социјалне политике, бр. 011-00-462/2009-02 од 16. јуна 2009. године,



нема право на накнаду трошкова по овом основу, јер нема исказане и реалне трошкове. Дакле, сврха трошкова превоза је да се запосленом надокнаде стварни трошкови које је запослени имао ради доласка и одласка са рада.<sup>10</sup>

Висина коју послодавац мора да исплати запосленом на име накнаде трошкова превоза се одређује у тренутку закључења уговора о раду. Уколико током трајања уговора о раду **запослени промени место свог становања** и трошак превоза се увећа, поставља се питање да ли послодавац има обавезу да исплаћује разлику? На ово питање, Министарство рада и социјалне политике је 2013. године одговорило негативно: „Ако је запослени у току трајања радног односа променио место становања и о томе обавестио послодавца, накнада трошкова превоза обезбеђује се према новој адреси, у складу са напред наведеном одредбом Закона и под условима и на начин предвиђен општим актом или уговором о раду нема обавезу да запосленом исплаћује разлику у односу на уговорену.<sup>11</sup>“

Међутим, овај став није био утемељен у законском тексту, због чега се наредне године приступило измени, односно допуни чл. 118 Закона о раду, коме је додат ст. 3 који је ово питање решио на начин који прати став Министарства.<sup>12</sup> Према верзији Закона о раду који је од тада на снази, без сагласности послодавца, промена места становања не може да утиче на увећање накнаде трошкова превоза за које запослени већ остварује накнаду према последњем месту становања по основу ког је решавано предметно питање. Уколико је та релација повољнија за послодавца, он нема обавезу да се сагласи са променом износа накнаде, те није релевантно да ли је запослени поднео захтев за увећање накнаде и да ли је обавестио послодавца о промени која је наступила.<sup>13</sup>

Оправдано се намеће питање, која су овлашћења послодавца у случају када, услед промене места становања након закључења уговора о раду, дође до умањења трошкова превоза. Да ли је запослени у том случају дужан да пријави промену места становања с обзиром на то да поменута чињеница директно утиче на висину његовог права, у овом случају на његову штету? Законом није прописана никаква обавеза запосленог, те је очигледно остављено послодавцу да општим актима

10 Апелациони суд у Нишу, Пресуда бр. 18Гж1 721/2012 од 11. маја 2012. године.

11 Мишљење Министарства рада и социјалне политике бр. 011-00-119/2012-02 од 23. марта 2013. године.

12 Закон о изменама и допунама Закона о раду. *Сл. гласник РС*, бр. 75/2014.

13 Дрча, Ирена: Спорна питања код остваривања права на накнаду трошкова превоза. *Адвокатска канцеларија*, бр. 47-48, јул/август 2018. године.



односно уговором о раду пропише поступање у конкретној ситуацији као и последице нечињења тј. пропуста запосленог да пријави промену места становања.<sup>14</sup>

### 1.3. Стварни трошкови

Поред удаљености места становања од места рада, одлучујућа чињеница за остваривање права на накнаду трошкова јесте и постојање стварних трошкова превоза запосленог. Поставља се питање која врста трошкова запосленог оправдава исплату накнаде. Неспорно је да ту спадају трошкови карте у јавном превозу или трошкови горива за личне аутомобиле, и сл. Међутим, да ли запослени који на посао долази **пешке или бициклом** има право на накнаду трошкова превоза?

Према ставу Врховног касационог суда, одговор би требало да буде потврдан: *„Како ни цитираном одредбом Закона о раду, као ни Посебним колективним уговором за запослене у основним и средњим школама и домовима ученика, право на накнаду трошкова није условљено растојањем од места пребивалишта до радног места, (...) следи да право на накнаду трошкова превоза припада свим запосленима, односно и онима који не користе јавни саобраћај, већ од куће до радног места долазе сопственим аутомобилом или пешице.“*<sup>15</sup>

Овај став је потпуно прихватљив из аспекта економске теорије. Наиме, економска теорија познаје две врсте трошкова. Први су експлицитни трошкови или издаци, који подразумевају новчане одливе.<sup>16</sup> У ту групу спада куповина карте у јавном превозу, горива за сопствени аутомобил, бицикла и слично. Међутим, постоје и имплицитни трошкови који не подразумевају издатке, односно нису везани за новчане токове.<sup>17</sup> То би на пример могао бити „потрошено“ време које је запосленом потребно да стигне до радног места, или умањење животне енергије због умора.

---

14 Уколико послодавац има сазнања да је запослени променио место становања, а о којој чињеници га запослени није обавестио послодавац нема практичну могућност да санкционише запосленог.

15 Врховни касациони суд Пресуда бр. Рев2 680/2016 од 19. маја 2016. год. Када се ова пресуда упореди са већ цитираним ставом са Седнице Грађанског одељења Врховног касационог суда из претходног месеца (*„...ако накнаду трошкова тражи запослени који те трошкове и нема (станује у близини места рада и на посао долази пешице...“*), видеће се да не постоји контрадикторност, јер се тај став односи на запослене који на рад долазе пешице, али станују у близини места рада.

16 Беговић, Б, Лабус, М, Јовановић, А. *Економија за правнике*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2013, стр. 125-128.

17 Ibid.

Поставља се питање односа времена проведеног на раду у току месеца и накнаде трошкова превоза, односно да ли је ова накнада у сразмери са радним ангажовањем? Одговор се налази у самој законској дефиницији. Закон о раду трошкове превоза дефинише као ”трошкове за долазак и одлазак са рада”. Дакле, полазећи од чињенице да је временски период проведен на раду предуслов за долазак и одлазак на рад, накнада трошкова припада запосленом за оне дане које је долазио на посао. С обзиром да приликом одсуства са рада у било ком облику (боловање, плаћено одсуство, годишњи одмор и др.) запослени не одлази на посао самим тим му и накнада трошкова по наведеном основу не припада.<sup>18</sup>

#### **1.4. Висина накнаде трошкова превоза**

Уколико не организује сопствени превоз, послодавац може надокнадити трошкове превоза куповином месечне карте за јавни превоз или у готовом новцу у висини цене превозне карте у јавном саобраћају (аутобус, железница...), и велики број послодаваца преферира овакав модел регулативе. Међутим, с обзиром на објективну немогућност примене оваквог модела у свим реалним ситуацијама услед недостатка јавног превоза у мањим срединама, неопходно је користити и друге моделе.

Полазећи од законске дефиниције појма накнаде трошкова превоза, послодавац у сваком случају има на располагању могућност да **интерно уреди начин, критеријуме и рокове** за исплату овог давања. Међутим, нема могућност да запосленом ограничи висину накнаде, која је Законом експлицитно одређена у висини цене карте у јавном саобраћају.

Регулисање исплате трошкова превоза већина послодаваца врши на начин да се оквири остваривања наведене обавезе према запосленима утврде општим актом (Правилником о раду или Колективним уговором). Код послодаваца са мањим бројем запослених акт којим се ова врста накнаде дефинише јесте Уговор о раду, док се код послодаваца са већим бројем запослених одредбе важећих општих аката имплементирају у уговор о раду, односно уговор о раду директно упућује на општи акт којим је дефинисан појам накнаде трошкова.

Том приликом нарочито се води рачуна о утврђивању критеријума и мерила за исплату ових трошкова, односно дефинишу се услови и начин

---

18 Албанезе, Ж. *op. cit.* Апелациони суд у Нишу, у пресуди бр. 18Гж1 721/2012 од 11. маја 2012: „Накнада трошкова припада запосленом само за дане у којима је долазио на посао јер тада има стварне трошкове, а за дане када запослени одсуствује са рада услед годишњег одмора, боловања, плаћеног одсуства и слично, запослени нема право на накнаду трошкова за долазак и одлазак са рада, јер их фактички није ни имао.“

обезбеђења накнаде ових трошкова, те се тако може утврдити удаљеност до које се обезбеђује накнада ових трошкова, може се прецизирати врста превоза за долазак на рад и одлазак са рада, предвидети могућност обезбеђења месечне карте за јавни превоз или сопственог превоза послодавца, начин исплате накнаде трошкова превоза и сл.

### 1.5. Доказивање насталих трошкова

Интересантан је став суда да право на накнаду трошкова превоза **није условљено доказивањем да су наведени трошкови настали** јер чињеница да је запослени радио подразумева да је на неки начин стигао до места рада. Тумачењем наведеног изводи се закључак да само присуство запосленог на раду активира његово право на надокнаду трошкова, уколико удаљеност до места рада претпоставља трошкове доласка због превоза, те да није потребно те трошкове доказивати јер се подразумева да су настали. „*Право на накнаду трошкова превоза за долазак на рад и одлазак са рада признато је законом при чему оно није условљено доказивањем да су наведени трошкови настали. Ово стога што је смисао накнаде трошкова превоза да се обезбеди присуство запосленог на раду, због чега се она по правилу исплаћује унапред. Чињеница да је запослени радио подразумева да је на неки начин стигао до места рада, што значи да уколико удаљеност до места рада претпоставља трошкове доласка због превоза, активира се његово право на накнаду тих трошкова, на шта се основано указује и жалбом. У конкретном случају, тужиле су међуградским превозом стизале у НС на стајалишту код ДП, одакле до места рада несумњиво има више од 1 км (5-6 станица), што значи да су и ове тужиле као и тужиле којима је тужбени захтев усвојен, имале потребу за превозом. Стога разлог због којег су ову раздаљину оне прелазиле пешке, није у томе што нису имале потребу за превозом, већ може бити управо у чињеници што им тужени није исплатом накнаде трошкова омогућио коришћење градског превоза.*“<sup>19</sup>

Законом о раду је прописано и **новчано кажњавање** послодавца који запосленом не исплати накнаду трошкова превоза.<sup>20</sup> Новчане казне износе:

- од 400.000 до 1.000.000 динара за послодавца са својством правног лица;
- од 100.000 до 300.000 динара за предузетника
- од 20.000 до 40.000 динара за одговорно лице у правном лицу.

---

19 Апелациони суд у Новом Саду, Пресуда бр. Гж1 100/2016 од 20. априла 2016. године.

20 Закон о раду, чл. 275 ст. 1 тч. 5.

## 2. Третман накнаде трошкова превоза у систему пореза на доходак грађана (пореза на зараду)

### 2.1. Пореска олакшица за накнаду трошкова превоза

Према Закону о раду, зарада се састоји од зараде за обављени рад и време проведено на раду, зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду.<sup>21</sup> Сагласно одредби члана 105. став 3. Закона о раду, *под зарадом се сматрају сва примања из радног односа* осим, поред осталог, примања из члана 118. тач. 1)-4) тог закона у шта спада и накнада трошкова превоза.

Треба одмах подвући да се разликују појам зараде у смислу пореских прописа разликује од зараде у смислу прописа о раду. Под **зарадом се у смислу Закона о порезу на доходак грађана**, подразумева зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и *друга примања запосленог*.<sup>22</sup> Накнада трошкова за долазак и одлазака са рада спада у примања из радног односа. Основицу пореза на зараде чини исплаћена, односно остварена зарада (брutto-зарада).<sup>23</sup> Зарада се опорезује по стопи од 10%<sup>24</sup> и плаћа се из основице, на терет запосленог, односно лица које је остварило зараду.<sup>25</sup> Порез на зараде утврђује се и плаћа по одбитку.<sup>26</sup>

Када је о накнади трошкова превоза запослених реч, Закон о порезу на доходак грађана предвиђа **пореску олакшицу** за послодавце у односу на ову врсту накнаде. Према одредби члана 18. став 1. тачка 1) ЗПДГ, не плаћа се порез на зараде на примања запосленог од послодавца по основу накнаде документованих трошкова превоза за долазак и одлазак са рада

---

21 Закон о раду, чл. 104. ст. 1.

22 Закон о порезу на доходак грађана, чл. 13 ст. 1. *Сл. гласник РС*, бр. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - др. закон, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - испр., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - одлука УС, 7/2012 - усклађени дин. изн., 93/2012, 114/2012 - одлука УС, 8/2013 - усклађени дин. изн., 47/2013, 48/2013 - испр., 108/2013, 6/2014 - усклађени дин. изн., 57/2014, 68/2014 - др. закон, 5/2015 - усклађени дин. изн., 112/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн., 7/2017 - усклађени дин. изн., 113/2017, 7/2018 - усклађени дин. изн., 95/2018, 4/2019 - усклађени дин. изн., 86/2019, 5/2020 - усклађени дин. изн., 153/2020, 156/2020 - усклађени дин. изн., 6/2021 - усклађени дин. изн., 44/2021, 118/2021, 132/2021 - усклађени дин. изн. и 10/2022 - усклађени дин. изн.

23 Закон о порезу на доходак грађана, чл. 15а ст 1.

24 Закон о порезу на доходак грађана, чл. 16.

25 Закон о порезу на доходак грађана, чл. 15.

26 Закон о порезу на доходак грађана, чл. 99 ст. 1 тч. 1.

– до висине цене месечне превозне карте у јавном саобраћају, односно до висине стварних трошкова превоза, а највише до неопорезивог износа.

Висина неопорезивог износа објављује се на годишњем нивоу, након усклађивања прописа са растом потрошачких цена, на основу одлуке Владе. Након објављивања усклађених динарских неопорезивих износа у Службеном гласнику РС, они постају саставни део законске норме и важе у наредних годину дана. Неопорезиви део накнаде трошкова од 1. фебруара 2022. године износи 4.359,00 динара.<sup>27</sup> Ово у суштини представља одбитак, као пореску олакшицу која се односи на пореску основицу.

Приликом дефинисања пореског третмана накнаде трошкова превоза, пореске власти налазиле су се у реалној дилеми. Са једне стране, требало је уважити претпоставку да накнада трошкова за долазак и одлазак са посла није приход запосленог као награда за његов радни учинак, већ је у питању трошак везан за процес производње.<sup>28</sup> Безрезервно прихватање ове претпоставке, налагало би законодавцу да у потпуности изузме накнаду стварних трошкове превоза из опорезивања, пошто они стриктно гледано не би требало да представљају доходак.<sup>29</sup> Са друге стране, потпуно изузимање накнаде трошкова превоза отворило би врата запосленима и послодавцима за драстичну ерозију основице пореза на зараде кроз уговарање високих трошкова превоза. Зато је, из угла фискалног циља пореског права,<sup>30</sup> законодавац исправно поступио када је лимитирао износ пореске олакшице.<sup>31</sup>

## **2.2. Документовање трошкова**

**У ранијој верзији** Закона о порезу на доходак грађана није било експлицитно прописана обавеза документовања трошкова превоза ради остварења права на пореску олакшицу (неопорезиви износ). Пореске власти од послодавца нису захтевале документовање ових трошкова

---

27 Усклађивање Закона о порезу на доходак грађана. *Сл. гласник бр. 10/2022* од 28.1.2022. године, а примењују се од 1.2.2022.

28 Ако би се ова претпоставка довела у питање, отворило би се и питање економског оправдања постојања овог радноправног института, што превазилази постављене оквире овог рада.

29 Слично је поступљено са трошковима код неких других цедуларних пореза. Упоредити: Закон о порезу на доходак грађана, чл. 57.

30 Поповић, Д. *Наука о порезима и пореско право*. Београд, 1997, стр. 318-320.

31 Трeбало би напоменути да неопорезиви износ трошкова превоза представља институт пореског права, и као такав он нема никакав утицај на остваривање права запосленог на износ накнаде трошкова превоза, која представља институт радног права.

ради остварења права из радних и пореских односа, па то ни послодавци нису тражили од запослених.

До промене праксе долази од фебруара 2019. године. Министарство финансија покушало је својим **мишљењима** да обавезе пореског обвезника, односно пореског плаца да документују трошкове ради остварења права на пореску олакшицу, иако овај захтев у дотадашњој верзији Закона о порезу на доходак грађана није постојао.<sup>32</sup>

Да би се отклонила дилема од тога да ли је овај захтев Министарства законит, приступило се **изменама Закона о порезу на доходак грађана**. Као услов да за остварење права на пореску олакшицу за накнаду трошкова превоза, од 1. јануара 2020. године неопходно је да ти трошкови буду документовани одговарајућом веродостојном рачуноводственом исправом.<sup>33</sup> На примања запосленог од послодавца по основу накнаде трошкова превоза за долазак и одлазак са рада, када је такав трошак документован, не плаћа се порез на доходак грађана.<sup>34</sup> Међутим, у случају када накнада трошкова превоза за долазак и одлазак са рада није документована, такво примање подлеже опорезивању порезом на зараде.<sup>35</sup>

**Рачуноводствена исправа** представља писани документ или електронски запис о насталој пословној промени, која обухвата све податке потребне за књижење у пословним књигама тако да се из рачуноводствене исправе недвосмислено може сазнати основ, врста и садржај пословне промене.<sup>36</sup> Исправе које су релевантне за документовање трошкова за долазак и одлазак са рада у зависности од модалитета коришћења, према мишљењу Министарства финансија, могу бити: рачун за куповину месечне претплатне карте, дневне карте или карте за једну вожњу у јавном превозу, рачуни за гориво у случају коришћења сопственог возила, рачуни такси службе итд.<sup>37</sup> У случајевима када запослени достављају доказе послодавцу, неопходно је да уз исправе које служе као доказ, доставе и изјаву са својеручним потписом којом потврђују да је наведени доказ коришћен ради превоза.

32 Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-12/2019-04 од 1.2.2019. године; бр. 011-00-528/2019 од 16.7.2019. године; и бр. 011-00-544/2019 од 16.7.2019. године.

33 Закон о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана. *Сл. гласник РС*, бр. 86/2019 од 6.12.2019. године.

34 Ово се наравно односи само на документоване трошкове превоза испод неопорезивог износа.

35 Мишљење Министарства финансија бр. 011-00-00040/2019-04 од 3.6.2020. године; бр. 430-00-648/2019-04 од 17.1.2020. године.

36 Закон о рачуноводству, чл. 9. ст. 2. *Сл. гласник РС*, бр.23/2019 и 44/2021- др. закон.

37 Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-02148/2019-16 од 5. 6. 2019 године.

Утисак је да је Министарство, набрајајући неспорне примере исправа којих би се по мишљењу аутора сваки рачуновођа и сам могао интуитивно лако сетити, оставило изузетно велики простор који је остао неразјашњен. Примера ради, да ли у трошак превоза улази набавка превозног средства, којим ће запослени у наредном периоду долазити на посао? Да ли би се онда рачун за купљени аутомобил могао подвести под исправу којом се документују трошкови превоза у наредних неколико година? Којом исправом документују трошкове лица која на посао путују пешке<sup>38</sup> или бициклом? Да ли би у том смислу била довољна њихова писана изјава, и у којој форми би та изјава могла бити прихваћена? Велики број питања без јасног одговора, због чега се у пословању привредних субјеката ствара **правна несигурност**. Порески обвезник, односно порески платац код пореза на зараде (послодавац) не може бити сигуран у то колико ће порески орган самостално отићи даље у набрајању валидних исправа, од онога што је већ наведено у цитираном мишљењу Министарства.<sup>39</sup>

Може се рећи да **и претходна пракса и ново решење имају своју логику и оправдање**. Рачуноводствена логика је и раније налагала обавезу документовања и трошкова превоза запослених, јер према Закону о рачуноводству књижење пословних промена и догађаја на рачунима имовине, обавеза, капитала, прихода и расхода врши се на основу веродостојних рачуноводствених исправа.<sup>40</sup> Из тог угла гледано,

38 Према цитираном ставу Врховног касационог суда о ком је претходно било речи, запослени има право на накнаду трошкова уколико на рад долази, односно са рада одлази пешке. Међутим, језичким тумачењем одредбе Закона о порезу на доходак грађана упитно је право на пореску олакшицу која је предвиђена за накнаду документованих трошкова *превоза* за долазак и одлазак са рада. Глагол превозити (несвр. од превести) у српском језику подразумева коришћење превозног средства за пребацивање, односно прелазак неког простора. Ипак, мислимо да се циљним тумачењем норме ипак мора признати право на пореску олакшицу. *Речник српскога језика*, Матица српска, Нови Сад, 1003. Видети и наредну фусноту.

39 Штавише, према изјави министра финансија коју су пренели медији, „лица која се возе бициклом не треба ни да добију накнаду трошкова!“ Овим је министар унео несигурност у пословање привредних субјеката. Стриктно гледано, његова изјава се чак односи на право из радног односа (да ли запослени има или нема право на накнаду трошкова, о чему је Врховни касациони суд дао јасан став који је у супротности са ставом министра) а не на права из пореског односа (да ли запослени има или нема право на пореску олакшицу). Изјава министра свакако није правни извор, али имплицитно јесте јасан сигнал пореском плацу о томе како би Министар(ство) финансија поступило у овој ситуацији. С. Б. М. Синиша Мали: Накнаде за превоз морају да се правдају. *Вечерње новости*, 02. 03. 2019. у 17:30 <https://www.novosti.rs/vesti/beograd.74.html:780480-Sinisa-Mali-Naknade-za-prevoz-moraju-da-se-pravdaju>

40 Закон о рачуноводству, чл. 9 ст 1.



захтев да се документују трошкови у циљу остварења права на пореску олакшицу итекако има смисла.

Ипак, и ранија пракса имала је своју порескоправну и економску логику, посебно у темељну у начелу минимизације трошкова плаћања пореза. „Економичност пореза може се посматрати и са становишта пореских дужника: још је Смит формулисао захтев да наплата пореза треба да буде што угоднија за њих. Начело да трошкови којима се излажу порески дужници при испуњењу пореских обавеза (давања, недавања, чињења или трпљења) треба да буду минимизовани представља другу страну принципа минимизације административних трошкова. (...) У циљу минимизације индиректних трошкова, порески поступак треба да буде постављен тако да обезбеђује, кад год је то могуће, угодност плаћања пореза.“<sup>41</sup>

Плаћање накнаде трошкова свакако представља новчану обавезу послодавца према запосленом која произлази из радног односа, независно од исплате зараде као цене рада. Природан интерес послодавца је да ту обавезу минимизује у оквиру законских могућности. Тај интерес послодавца био је прва линија одбране фискаса од пореске евазије. Друга линија одбране био је ограниченост пореске олакшице. Да није тог лимита, послодавац и запослени би могли да уговарају нереално високе трошкове превоза, па би на тај начин избегавали опорезиву основицу зараде њеним преливањем у фиктивну „накнаду трошкова превоза“. Овако, простор за злоупотребу права на накнаду трошкова на рачун државне благајне је поприлично сужен. Из тог разлога, ранија пракса била је оправдана и из аспекта сразмерности циља и средстава у пореском поступку као начела јавних финансија и пореског права.<sup>42</sup>

Да би се дала пуна оцена новог правног решења, требало би анализирати и **мотиве због којих се приступило измени Закона** кроз увођење обавезе документовања трошкова. У образложењу предлога измена и допуна закона нема речи о разлозима за доношење оваквог решења. Међутим, о томе су јавно говорили заменик градоначелника Београда<sup>43</sup> и министар финансија<sup>44</sup>. Наиме, документовање трошкова

---

41 Поповић, Д. *Наука о порезима и пореско право*, стр. 315-317.

42 Поповић, Д. *Пореско право*. Правни факултет Универзитета у Београду, 2018, стр. 78.

43 Е. Б. Р. Нема више „превоза на руке“: Фирме у Београду ће убудуће морати да купују радницима Бус плус претплатне карте. Вечерње новости, 27. 02. 2019. у 10:32. <https://www.novosti.rs/vesti/beograd.74.html:779777-NEMA-VISE-PREVOZA-NA-RUKE-Firme-u-Beogradu-ce-ubuduce-morati-da-kupuju-radnicima-Bus-plus-pretplatne-karte>

44 С. Б. М. Сениша Мали: Накнаде за превоз морају да се правдају. Вечерње новости,

има за циљ да се подстакну запослени у Београду да новац од накнаде трошкова превоза потроше на куповину месечних претплатних карата које издаје ЈКП ГСП Београд, како би се на тај начин смањио број оних који у градском превозу не плаћају карту (*sic!*).<sup>45</sup>

Када се законска новела посматра из угла циља који се жели постићи, на првом месту се може рећи да циљ опорезовања<sup>46</sup> није и не може бити спречавање нелегалне возње, већ се то постиже кроз бољу организацију рада београдског јавног превозника. Међутим, чак и кад би се прихватио овакав *ratio legis*, овај циљ се спорном новелом не може постићи. Наиме, појединцима је веома једноставно да, уместо месечне карте коју издаје ГСП, набаве неки други документ (попут фискалног рачуна за гориво) на основу ког ће моћи да остваре право на пореску олакшицу, а који порески органи у поступку пореске контроле не би могли да оспоре.

### 2.3. Корисник пореске олакшице – запослени или послодавац?

Приликом дефинисања пореске олакшице, законодавац је и овде упао у проблем на који још од раније указује теорија пореског права.<sup>47</sup> Наиме, као пореска основица код пореза на зараде, предвиђена је тзв. **брutto зарада** запосленог.<sup>48</sup> Порески обвезник је запослени, док је послодавац само порески плаћак – врста пореског дужника кога закон обавезује да за рачун пореског обвезника обрачуна и уплати порез по одбитку.<sup>49</sup> Порез на зараду послодавац исплаћује из средстава запосленог који је носилац пореског терета, иако уплату пореза на рачун јавних прихода формално врши послодавац. Дакле, пореска основица поред

---

02. 03. 2019. у 17:30 <https://www.novosti.rs/vesti/beograd.74.html:780480-Sinisa-Mali-Naknade-za-prevoz-moraju-da-se-pravdaju>.

45 „У Београду је 2018. године било око 717.000 запослених, а од тога је само 114.000 запослених имало месечне претплатне карте. Не возе се сви градским превозом, али наша процена је да између 200.000 и 300.000 људи не плаћа карте. Уколико би само 100.000 од поменутог броја плаћало, Град би могао да набавља 180 нових аутобуса годишње - рекао је Весић. Према његовим речима, због тога је објављено мишљење Министарства финансија, које ће онемогућити даљу злоупотребу послодавца да новац намењен за месечну карту буде исплаћиван као део плате, који је ослобођен свих дажбина.“ Ibid.

46 О циљевима опорезивања видети: Поповић, Д. *Наука о порезима и пореско право*, стр. 318-323.

47 Упореди: Костић, С.В. Непоштовање уставности у области опорезивања зарада у Србији. *Анали*, Правни факултета у Београду, год. 66, бр. 3, Београд, 2018, стр. 250-267.

48 Закон о порезу на доходак грађана, чл. 13 ст 1.

49 Илић Попов, Г. и Павловић, Ђ. *Лексикон јавних финансија*. Завод за унапређење и рентабилност пословања, Београд, 2003, стр. 250.

примања запосленог из радног односа обухвата и порез на зараду, јер се он плаћа из пореске основице а не на пореску основицу. Међутим, послодавац и запослени, приликом заснивања радног односа, често уговором о раду предвиђају **нето зараду** (износ који послодавац уплаћује на рачун запосленог), из ког је искључен порез. То суштински не мења порескоправни однос, јер је порески обвезник на чији терет се исплаћује зарада и даље запослени, а нето износи се лако прерачунавају у бруто износе.

Поред зараде запосленог у смислу одредби Закона о раду, у пореску основицу улазе и друга примања запосленог из радног односа, међу којима и накнада трошкова запосленог за долазак и одлазак са рада. По својој природи, **накнада ових трошкова се по правилу уговара у нето износу**. Какве су порескоправне импликације ове чињенице?

На првом месту, пореско оптерећење не утиче на примања запослених. Без обзира на висину неопорезивог дела накнаде трошкова превоза, нето накнада трошкова коју прима запослени се не мења. Истовремено, на запосленом је терет обезбеђења документовања тих трошкова. Свеједно да ли запослени документује своје трошкове или не, његов нето приход остаје исти.

Ипак, од документовање трошкова превоза зависи висина бруто зараде запосленог, у коју је урачунат порез. Уколико запослени не документује трошкове превоза, порески платац обрачунава и уплаћује порез на пун износ накнаде трошкова. Узмимо примера ради да је уговором о раду предвиђена накнада нето трошкова превоза (из којих је искључен порез на зараде) у износу од 5.000 дин. У том случају, износ пореске основице (бруто зараде) је 5.555,56 дин,<sup>50</sup> а износ пореске обавезе 555,56 дин.<sup>51</sup> У овом случају, запосленом се на рачун исплаћује нето накнада у износу од (уговорених) 5.000,00 дин, а због трошкова који нису документовани, послодавац уплаћује још и 555,56 дин пореза, што подиже укупан бруто износ накнаде на 5.555,56 дин.

У другом случају, ако исти запослени достави документ о правдању трошкова за долазак и одлазак са рада, пореска основица износи само

---

50  $5.000,00 \text{ дин (нето)} \times 1,111111 \text{ (прерачуната стопа за израчунавање нето износа у бруто)} = 5.555,56 \text{ дин.}$

51  $5.555,56 \text{ (пореска основица)} \times 10\% \text{ (пореска стопа)} = 555,56 \text{ дин (износ пореза).}$

712,22 дин,<sup>52</sup> а износ пореске обавезе = 71,22 дин.<sup>53</sup> Укупан износ накнаде који уплаћује послодавац износи 5.071,22 дин, што чини разлику од 484,34 дин у односу на ситуацију када запослени није документовао трошкове.

Суштински, корисник пореске олакшице је послодавац као порески платац а не запослени као обвезник. У овој ситуацији, запослени нема никакав подстицај да документује трошкове превоза. Послодавац нема практичну могућност да услови исплату трошкова њиховим документовањем, јер она припада запосленом непосредно по сили закона. Такође, запослени је и порески обвезник па послодавац не може имати утицаја на његово право из порескоправног односа. Зато коришћење ове пореске олакшице од стране послодавца зависи само од добре воље запосленог.<sup>54</sup>

Поставља се и питање какве подстицаје има запослени, **уколико се накнада уговара у бруто износу, у који је урачунат порез на зараде?** Узмимо да је уговором о раду уговорена бруто накнада трошкова превоза у износу од 5.000 дин. Уколико запослени не документује трошкове превоза, послодавац обрачунава и уплаћује порез на терет запосленог, из пореске основице. Ово у пракси значи да ће запосленом бити исплаћена накнада трошкова у износу од 4.500 дин, што је износ који преостане запосленом као пореском обвезнику након уплате пореза на зараде који износи 500 дин.<sup>55</sup>

Уколико запослени документује своје трошкове, пореска основица износи само 641 дин,<sup>56</sup> а износ пореза који пада на терет запосленог 64,10 дин.<sup>57</sup> Нето накнада која се исплаћује запосленом износи 4.935,90 дин,<sup>58</sup> а укупан износ који исплаћује послодавац и даље је 5.000 дин. Практично, опорезован је само део накнаде трошкова запосленог изнад прописаног лимита од 4.359 дин, а терет пореске обавезе пада на пореског обвезника.

---

52  $5.000,00 \text{ дин (накнада трошка)} - 4.359,00 \text{ дин (одбитак)} = 641,00 \text{ дин}; 641,00 \times 1,111111 \text{ (прерачунага стопа за израчунавање нето износа у бруто)} = 712,22 \text{ дин (пореска основица)}$ .

53  $712,22 \text{ дин} \times 10\% \text{ (пореска стопа)} = 71,22 \text{ дин}$ .

54 Послодавци се на различите начине довијају да подстакну запослене на документовање трошкова превоза. Један од примера јесте оснивање Фонда солидарности за помоћ запосленима. Остварене уштеде од пореске олакшице на основу документовања трошкова превоза, послодавац уплаћује на рачун Фонда.

55  $5.000,00 \text{ дин (пореска основица)} \times 10\% \text{ (пореска стопа)} = 500,00 \text{ дин (износ пореза)}; 5.000,00 \text{ (бруто накнада)} - 500,00 \text{ дин (порез)} = 4.500,00 \text{ дин (нето накнада)}$ .

56  $5.000,00 \text{ дин (бруто)} - 4.359,00 \text{ дин (одбитак)} = 641,00 \text{ дин (основица)}$ .

57  $641,00 \text{ дин (основица)} \times 10\% \text{ (стопа)} = 64,10 \text{ дин (износ пореза)}$ .

58  $5.000 \text{ дин (бруто)} - 64,10 \text{ дин (износ пореза)} = 4.935,90 \text{ дин (нето накнада)}$ .

Чини се да је уговарање бруто накнаде трошкова много правичније, те да ствара боље подстицаје за понашање субјеката на тржишту рада. У том случају, запослени су више мотивисани да документују трошкове превоза, јер би у том случају они као порески обвезници били корисници пореске олакшице. Обрнуто, уколико те трошкове не би документовали, а у зависности од висине стварних трошкова превоза и броја радних дана у месецу, износ њихове нето накнаде трошкова био би мањи за износ до 435,90 дин месечно.<sup>59</sup> Документовање или недokumentовање трошкова не би утицали на послодавца као пореског плаца, већ само на пореског обвезника.

#### ***2.4. Примена пореске олакшице када послодавац надокнађује запосленима стварне трошкове превоза***

Појам "стварни трошак" интересантан је пре свега за послодавце у том смислу да сваком запосленом одреди реалан ниво исплате накнаде за превоз, која одговара стварним трошковима које запослени има ради доласка на рад, када већ не може да му обезбеди превозну карту, већ мора да му плаћа појединачне карте. Та исплата треба да одговара потребама запосленог, без обзира на то да ли на део те накнаде касније мора да се плати порез. Зато послодавац не може да умањи накнаду за превоз запосленом да би се „уклопио” у неопорезивих 4.359 динара, јер је законска обавеза послодавца да запосленом надокнади стварне трошкове превоза.

Годинама уназад анализира се начин утврђивања стварних трошкова, као и примена правила о опорезовању и уплати доприноса за обавезно социјално осигурање. Министарство финансија је 2016. године дало је тумачење пореског третмана поменутих трошкова.<sup>60</sup> У случају када послодавац исплаћује накнаду трошкова превоза за долазак на посао и одлазак са посла у висини стварних трошкова, који су у предметном случају опредељени у износу који обрачунски представља производ цене дневне превозне карте и броја радних дана у сваком конкретном месецу,

---

<sup>59</sup> То је гранични случај у ком право запосленог на накнаду трошкова (бруто) износи тачно 4.359,00 дин, колико износи и пореска олакшица. Уколико документује своје трошкове, пореска основица му је 0 (резултат након одбитка неопорезовог износа од уговорене бруто накнаде трошкова), па је и пореска обавеза 0. Уколико пак запослени не достави одговарајућу документацију, не стиче право на пореску олакшицу, па је пореска основица (бруто накнада) 4.359,00 дин, а порез на зараду који се плаћа из тог износа 435,90 дин.

<sup>60</sup> Мишљење Министарства финансија бр. 413-00-18/2015-04 од 19.10.2016. године

а који (стварни трошак) је виши од неопорезивог износа, порез на зараду обрачунава се и плаћа на део изнад неопорезивог износа.

Теоријски, не би требало да буде спорна ситуација у којој послодавац исплаћује запосленом накнаду трошкова превоза која је виша од стварних трошкова, али је истовремено у оквиру неопорезивог износа. У таквим случајевима, Министарство финансија исправно упућује послодавца да може да користи пореску олакшицу само до висине стварних трошкова, али да сав износ преко тога, без обзира што неопорезиви лимит није у потпуности искоришћен, приликом опорезивања третира као зараду,<sup>61</sup> што он по својој радноправној (па самим тим и порескоправној) природи и јесте.

## 2.5. Сразмерна примена пореске олакшице

Према тренутним подацима, неопорезиви износ на који се пореска олакшица односи износи 4.359 динара. Наведени износ важи за пун износ накнаде трошкова на месечном нивоу, односно за случај када је запослени радио цео месец без коришћења било које врсте одсуства са рада. Међутим нема места примени пуног износа пореске олакшице у ситуацији када запослени није радио све време, односно када је из одређених разлога одсуствовао са рада.<sup>62</sup>

Накнада трошкова припада запосленом само за дане у којима је долазио на посао, односно за дане када је одсуствовао са рада (боловање, плаћено одсуство, годишњи одмор и друго) запослени нема право на накнаду трошкова за долазак и одлазак са рада.<sup>63</sup> „С обзиром на наведено, у случају када запослени не остварује право на накнаду поменутих трошкова у пуном износу, него за део месеца, у зависности од временаведеног на раду, и износ пореског ослобођења примењује се у одговарајућем процентуалном износу од прописаног пореског ослобођења, сразмерно оствареном праву запосленог на та примања у односу на пуно право. Овде је реч о тзв. сразмерном опорезивању накнаде за превоз.“<sup>64</sup>

---

61 Мишљење Министарства финансија бр. 430-00-131/2016-04 од 8.6.2016. године.

62 Албанезе, Ж. *op. cit.*

63 Министарства финансија бр. 413-00-18/2015-04 од 19. 10. 2016. године.

64 Албанезе, Ж. *op. cit.*

### 3. Третман накнаде трошкова превоза у систему доприноса за обавезно социјално осигурање

Одредбом члана 13. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање прописано је да је основица доприноса за запослене и за послодавце зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа.<sup>65</sup> Ова норма директно упућује на одговарајуће одредбе Закона о раду, које регулишу зараду. Као што је раније објашњено, Закон о раду изричито из појма зараде изоставља одређене врсте примања, међу којима и накнаду трошкова превоза.<sup>66</sup> Сагласно томе, накнада трошкова превоза запослених не представља примање на која се плаћају доприноси.<sup>67</sup>

Овим порескоправним решењем је у потпуности уважен став да је превоз запослених њихов трошак, а не приход. Међутим, поставља се питање зашто законодавац и овде није лимитирао неопорезиви износ као код пореза на зараде, у циљу спречавања ерозије пореске основице? Или је можда боље поставити супротно питање, зашто законодавац, ако је већ дозволио изузимање трошкова превоза код доприноса за обавезно социјално осигурање, није то исто дозволио и код основице пореза на зараде. Сви аргументи који говоре у прилог лимитирању износа трошкова превоза, важе и код доприноса за обавезно социјално осигурање. Такође, сви аргументи који говоре у прилог прихватања стварних трошкова, важе и код пореза на зараде.

Различито нормирање основице пореза на зараде и доприноса за обавезно социјално осигурање додатно усложњава порески систем, чиме

---

65 Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање, чл. 13 ст. 1. *Сл. гласник РС*, бр. 84/2004, 61/2005, 62/2006, 5/2009, 52/2011, 101/2011, 7/2012 - усклађени дин. изн., 8/2013 - усклађени дин. изн., 47/2013, 108/2013, 6/2014 - усклађени дин. изн., 57/2014, 68/2014 - др. закон, 5/2015 - усклађени дин. изн., 112/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн., 7/2017 - усклађени дин. изн., 113/2017, 7/2018 - усклађени дин. изн., 95/2018, 4/2019 - усклађени дин. изн., 86/2019, 5/2020 - усклађени дин. изн., 153/2020, 6/2021 - усклађени дин. изн., 44/2021, 118/2021 и 10/2022 - усклађени дин. изн.

66 Закон о раду, чл. 105 ст. 3 и чл. 118 ст. 1 тч.1.

67 Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-141/2020-04 од 26.2.2020. године: „На накнаду трошкова за долазак и одлазак са рада, на коју запослени има право у складу са општим актом и уговором о раду сагласно одредби члана 118. став 1. тачка 1) Закона о раду (која се не сматра зарадом према члану 105. став 3. Закона о раду), не плаћају се доприноси за обавезно социјално осигурање независно од пореског третмана тих примања према Закону.“ Исто и у: Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-391/2020-04 од 7.7.2020. године; Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-648/2019-04 од 17.1.2020. године.



се, супротно захтеву науке о порезима и пореског права,<sup>68</sup> повећавају трошкови пореског плаца.

#### 4. Третман накнаде трошкова превоза у систему пореза на добит правних лица

##### 4.1. Опорезивање (не)документованих трошкова

Иако текст Закон о порезу на добит правних лица није мењан, измене третмана накнаде трошкова превоза запослених у Закону о порезу на доходак грађана утицале су индиректно и на опорезивање добити правних лица. Код пореза на добит правних лица, пореска основица представља опорезиву добит. Приликом утврђивања **опорезиве добити** признају се расходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима којима се уређује рачуноводство, осим расхода за које је у Закону прописан други начин утврђивања.<sup>69</sup>

На **примања запосленог** која се, у смислу закона којим је уређено опорезивање дохотка грађана, сматрају зарадом, укључујући и *примања на која се до износа прописаног тим законом не плаћа порез на зараде*, признају се као расход у пореском билансу у пореском периоду у коме су исплаћена, односно реализована.<sup>70</sup> Као и код пореза на зараду, износ расхода је лимитиран да би се спречила ерозија пореске основице кроз злоупотребу права на накнаду трошкова превоза. У питању је норма која упућује на одговарајућу одредбу Закона о порезу на доходак грађана.

Формулација чл. 9 ст. 2 Закона о порезу на добит правних лица можда оставља отворено питање да ли је неопходно документовање трошкова превоза запослених, да би послодавац као порески обвезник остварио право на пореску олакшицу приликом утврђивања основице за порез на добит правних лица. Међутим, чл. 7а ст. 1 тч. 1 истог Закона изричито се отклања свака дилема: приликом утврђивања опорезиве добити, на терет расхода **не признају се трошкови који се не могу документовати**.<sup>71</sup> Стриктно дакле пратећи законску норму, пореском обвезнику код пореза на добит правних се не би се могло признати

---

68 Поповић, Д. *Наука о порезима и пореско право*, стр. 315-317.

69 Закон о порезу на добит правних лица, чл. 6. ст. 1 и 2. *Сл. гласник РС*, бр. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - др. закон, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 - др. закон, 142/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 113/2017, 95/2018, 86/2019, 153/2020 и 118/2021.

70 Закон о порезу на добит правних лица, чл. 9. став 2.,

71 Закон о порезу на добит правних лица, чл. 7а ст 1 тч 1.

право на пореску олакшицу ако претходно трошкови превоза нису документовани. Овакав став поткрепљен је и мишљењима које је доносило Министарство финансија у ранијем периоду.<sup>72</sup>

Међутим, изменама Закона о порезу на доходак грађана из 2019. године, ситуација би у том смислу требало да буде још јаснија. Од тада, порез на зараде се не плаћа само на документоване трошкове (до одређеног износа), што значи да обвезник пореза на добит правних лица, приликом утврђивања пореског биланса, прво мора да утврди који запослени су документовали исплаћену накнаду трошкова а који нису. Тако у расходе улазе само оне накнаде трошкова које су запослени документовани, док се за недокументоване а исплаћене зараде пореска олакшица не признаје. Другим речима, само накнаде за документоване трошкове до неопорезивог износа не улазе у пореску основицу јер се признају као расход, па се на тај износ не плаћа порез на добит правних лица. Недокументовани трошкови, иако исплаћени, не признају се као расход у пореском билансу, већ у потпуности улазе у основицу пореза на добит правних лица.

Ово би тако било, када би се опорезовање вршило само према слову закона. Међутим, Министарство финансија, док стриктно инсистира на документовању трошкова превоза ради примене пореске олакшице код пореза на зараде,<sup>73</sup> иницирајући у том смислу и поменуте измене закона, истовремено поступа супротно приликом тумачења одредби Закона о порезу на добит правних лица: „У случају када накнада трошкова превоза за долазак и одлазак са рада није документована одговарајућом веродостојном рачуноводственом исправом, при чему је предметна накнада опорезована порезом на зараде, сматрамо да се иста (накнада) признаје као расход у пореском билансу у пореском периоду у коме је исплаћена, сходно члану 9. став 2. ЗПДПЛ.“<sup>74</sup>

---

72 Мишљење Министарства финансија, бр: 011-00-2255/2015-16 од 17.9.2015. године (допуна од 18.12.2015. године); и бр. 011-00-00016/2016 (2)-04 од 7.6.2016. године.

73 Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-500/2020-04 од 27.10.2020. године: „На примања запосленог од послодавца по основу накнаде трошкова превоза за долазак и одлазак са рада, када је такав трошак документован одговарајућом веродостојном рачуноводственом исправом (нпр. рачун за куповину месечне претплатне карте, дневне карте или карте за једну возњу у јавном превозу, рачун за гориво у случају коришћења сопственог возила и сл.), сагласно одредби члана 18. став 1. тачка 1) ЗПДГ, не плаћа се порез на доходак грађана. Међутим, у случају када накнада трошкова превоза за долазак и одлазак са рада није документована одговарајућом веродостојном рачуноводственом исправом, такво примање подлеже опорезивању порезом на зараде.“ Исто и: Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00040/2019-04 од 3.6.2020. године.

74 Ibid.

Оваквим тумачењем Министарства финансија директно се крши пореско начело законитости пореза.<sup>75</sup> Једино закон може бити извор права, а Закон о порезу на добит правних лица не оставља могућност за укључење било каквих недокументованих трошкова у расходе у пореском билансу,<sup>76</sup> а посебно не за примања запослених из радног односа на које се не односи пореска олакшица из чл. 18 Закона о порезу на доходак грађана.<sup>77</sup>

#### **4.2. Исправе којима се документују трошкови**

Право питање на које би Министарство финансија требало да да одговор није да ли би трошкове требало документовати или не би, већ којим би исправама обвезник пореза на добит правних лица могао да документује трошкове. Ограничење на исправе којима запослени доказује своје трошкове (рачуни за гориво, карта јавног превозника и сл.) носи са собом озбиљан проблем: њихово прикупљање не зависи од пореског обвезника (послодавца), већ од трећег лица (запосленог). У случају да запослени не документује своје трошкове (о чему је већ било речи), порески обвезник неће моћи да оствари своје право на пореску олакшицу.

Зато би Министарство финансија требало да прихвати све исправе довољне да докажу да је настала обавеза послодавца да исплати накнаду трошкова превоза. Ово је на трагу раније праксе Министарства финансија, која није била пуно захтевна када је било у питању документовање трошкова превоза у питању.<sup>78</sup>

---

75 Лат. *Nullum tributum sine lege*. Ово пореско начело уздигнуто је у ранг уставног начела. Устав Републике Србије, чл. 91 ст. 2. *Сл. гласник РС*, бр. 98/2006 и 115/2021, Видети: Поповић, Д. *Пореско право*, стр 47-51.

76 Закон о порезу на добит правних лица, чл. 7а.

77 Закон о порезу на добит правних лица, чл. 9 ст. 2.

78 Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00016/2016 (2)-04 од 7.6.2016. године: „У вези питања веродостојности документа који представља основ за исплату накнаде трошкова за долазак и одлазак са рада запосленима, Министарство финансија, Сектор за финансијски систем дало је Мишљење број: 011-00-2255/2015-16 од 17.9.2015. године, као и допуну истог од 18.12.2015. године у којима се, између осталог наводи и следеће: “исплате накнада запосленима за долазак и одлазак са посла морају бити документоване веродостојним рачуноводственим исправама, без обзира на то да ли су у питању фактуре, уговори о раду или неки други документи (списак запослених који садржи све податке неопходне за исплату), који се у складу са Законом о рачуноводству и општим актом послодавца могу сматрати веродостојним рачуноводственим исправама”... С тим у вези, а имајући у виду наведене законске одредбе, као и Мишљење Министарства финансија број: 011-00-2255/2015-16, сматрамо да се расход који је исказан у пословним књигама по основу исплате

## 5. Третман накнаде трошкова превоза у систему пореза на додату вредност

Предмет опорезивања порезом на додату вредност је испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.<sup>79</sup> Испорука добара је пренос права располагања на телесним стварима лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није другачије одређено.<sup>80</sup> Промет услуга, у смислу овог закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара.<sup>81</sup> Дакле, **услуге превоза** на територији Србије представљају предмет опорезивања порезом на додату вредност, и опорезују се по посебној пореској стопи од 10%.<sup>82</sup>

Уколико је пружалац услуга превоза обвезник пореза на додату вредност, превозник урачунава износ овог пореза у цену превоза коју наплаћује. Накнада трошкова превоза запослених је зато занимљива из угла пореза на додату вредност, уколико је послодавац обвезник овог пореског облика. Наиме, поставља се питање да ли тај послодавац има право да **порез плаћен приликом превоза запослених одбије од дугованог пореза**.

Закон о порезу на додату вредност по овом питању није био изричит у својој основној верзији, што је упућивало на нужност његовог системског тумачења. Министарство финансија исправно признаје право пореском обвезнику на одбитак претходног пореза обрачунатог приликом плаћања услуге превоза запослених,<sup>83</sup> не сматрајући накнаду трошкова за превоз запослених објектом пореза на додату вредност.<sup>84</sup>

Међутим, још 2015. године изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност прописана су нова изузимања од одбитка претходног

---

*накнада запосленима за долазак и одлазак са посла, у случају када су наведене исплате документоване одговарајућом рачуноводственом исправом (нпр. списак запослених), признаје у пореском билансу.*

79 Закон о порезу на додату вредност, чл. 3. *Сл. гласник РС*, бр. 84/2004, 86/2004 - испр., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - усклађени дин. изн., 68/2014 - др. закон, 142/2014, 5/2015 - усклађени дин. изн., 83/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн., 108/2016, 7/2017 - усклађени дин. изн., 113/2017, 13/2018 - усклађени дин. изн., 30/2018, 4/2019 - усклађени дин. изн., 72/2019, 8/2020 - усклађени дин. изн. и 153/2020.

80 Закон о порезу на додату вредност, чл. 4 ст. 1.

81 Закон о порезу на додату вредност, чл. 5 ст. 1.

82 Закон о порезу на додату вредност, чл. 23 ст. 2 тч. 20.

83 Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-856/2012-04 од 23.4.2014. године.

84 Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00016/2016 (2)-04 од 7.6.2016. године.

пореза.<sup>85</sup> Према верзији Закона која од тад важи, обвезник нема право на одбитак претходног пореза по основу издатака за превоз запослених, односно других радно ангажованих лица за долазак на посао, односно одлазак с посла. У складу са наведеним законским одредбама, исплата накнаде трошкова за долазак и одлазак са рада од стране послодавца запосленом, није предмет опорезивања порезом на додату вредност,<sup>86</sup> независно од тога да ли послодавац поседује доказ да је запослени искористио примљена новчана средства у сврху плаћања накнаде за превоз.<sup>87</sup>

Ово изузимање трошкова од одбитка претходног пореза даје одговор на нека питања, али зато отвара нека друга. На првом месту, трошак превоза сада се посматра као и било који други трошак запосленог, који није трошак везан за процес производње. Да је реч о трошку који је везан за процес производње, онда не би било разлога да се износ плаћен у претходној фази прометног циклуса изузима од одбитка претходног пореза. Новим решењем отвара се и питање оправданости постојања овог и оваквог радноправног института, поменуто на самом почетку овог рада. Наиме, ако накнада трошкова превоза запослених није део процеса производње, зашто га уопште плаћа послодавац?

## **6. Закључак**

**Закон о раду** признаје право запосленима на накнаду трошкова у складу са општим актом и уговором о раду за долазак и одлазак са рада, у висини цене превозне карте у јавном саобраћају, ако послодавац није обезбедио сопствени превоз. Међутим, бројна су питања везана за овај правни институт на који теорија и пракса морају да одговоре.

На првом месту, запослени има право на накнаду трошкова превоза по самом закону. Ово представља обавезу послодавца, без обзира да ли је општим актом или уговором о раду уредио ближе питање накнаде трошкова превоза

Закон о раду није уредио колика је минимална удаљеност места рада од места становања да би запосленом било признато право на накнаду трошкова. Релевантно је само да ти трошкови постоје, без обзира на начин на који запослени одлучи да долази или одлази са рада.

---

85 Закон о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност, чл. 18, ст. 2. *Сл. гласник РС*, бр. 83/2015.

86 Мишљење Министарства финансија, бр.413-00-00198/2015-04 од 1.12.2015. године.

87 Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-12/2019-04 од 1.2.2019.

Законодавац је одредио да запослени има право на накнаду трошкова у висини цене превозне карте у јавном саобраћају. Послодавац има на располагању могућност да интерно уреди начин, критеријуме и рокове за исплату овог давања. Међутим, он нема могућност да запосленом ограничи висину накнаде која је одређена у закону.

Право на накнаду трошкова превоза није условљено доказивањем да су наведени трошкови настали јер чињеница да је запослени радио подразумева да је на неки начин стигао до места рада. Тумачењем наведеног изводи се закључак да само присуство запосленог на раду активира његово право на надокнаду трошкова, уколико удаљеност до места рада претпоставља трошкове доласка због превоза, те да није потребно те трошкове доказивати јер се подразумева да су настали.

Накнада трошкова превоза има и своју порескоправну димензију. У смислу Закона о раду, у питању је накнада трошка запосленог а не његов приход. Међутим, то је само делимично уважено у **Закону о порезу на доходак грађана**, према коме ова накнада улази у основицу пореза на зараде уколико пређе одређени износ. Да би се остварило право на одбитак ових трошкова из пореске основице, неопходно је да запослени документује своје трошкове. Међутим, то ни на који начин не утиче на његова примања, пошто је накнада трошкова по правилу уговара у нето износу, па они не улазе у основицу из које се плаћа порез на зараде, већ падају на терет послодавца. Практично, корисник пореске олакшице постаје порески платац а не порески обвезник. Овакав механизам не подстиче запослене да се труде да документују своје трошкове, а последице трпи послодавац.

За разлику од пореза на зараде, накнада трошкова превоза у потпуности је изузета из основице **доприноса за обавезно социјално осигурање**. На овај начин је уважен став да је превоз запослених њихов трошак, а не приход. Са теоријске позиције могу се подједнако бранити оба решења, али није јасно због чега су у ова два прописа различито нормирани. На овај начин се додатно повећавају трошкови обрачуна пореза, јер је процес сложенији.

Приликом **опорезивања добити правних лица**, зараде и друга примања запослених на која се до износа прописаног тим законом не плаћа порез на зараде, признају се као расход у пореском билансу. Држећи се законског текста, не би требало да постоји спор око тога да ли би се ови трошкови морали документовати ради њиховог искључивања из пореске основице („не признају се трошкови који се не могу документовати“), већ је само питање које би рачуноводствене

исправе биле прихватљиве за квалификовање ових трошкова као расхода у пореском билансу. Међутим, Министарство финансија је заузело став да документовање ових трошкова није потребно, што је веома упитно из аспекта законитости. Право питање на које би Министарство финансија требало да да одговор није да ли би трошкове требало документовати или не би, већ којим би исправама обвезник пореза на добит правних лица могао да документује трошкове. Став аутора је да би требало требало прихвати све исправе довољне да докажу да је настала обавеза послодавца да исплати накнаду трошкова превоза.

Третман накнаде трошкова превоза проблематичан је и из угла пореза на додату вредност. Наиме, Законом о порезу на додату вредност експлицитно је прописано да обвезник, (у овом случају послодавац) нема право да порез урачунат у цену превоза запослених одбије од дугованог пореза. Ово решење је логично уколико се трошкови превоза посматрају као трошкови радника. Међутим, онда се с правом поставља питање зашто је у Закону о раду овај трошак алоциран на послодавца? Обрнуто, уколико је послодавац обавезан на накнаду трошкова превоза, онда овај трошак улази у целину његових трошкова производње. У том случају није логично да порез плаћен приликом превоза радника (запослених) буде изузет из права на одбитак претходног пореза, што је решење које је постојало у основној верзији Закона, које је у међувремену измењено.

## **Литература**

### ***Монографије и чланци:***

Албанезе, Ж. Пореска олакшица везана за накнаду трошкова превоза на посао и њено коришћење – у примени од фебруара 2022. године. *Пословни саветник*, Београд, март 2022, стр. 137-146.

*Беговић, Б, Лабус, М, Јовановић, А. Економија за правнике*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2013.

Дрча, Ирена: Спорна питања код остваривања права на накнаду трошкова превоза. *Адвокатска канцеларија*, бр. 47-48, јул/август 2018. године.

Јовановић, А. *Теоријске основе економске анализе права*, Правни факултет Универзитета у Београду, 2008.

Јовановић, А. *Увод у економску анализу права*, Правни факултет Универзитета у Београду, 1998.



Костић, С.В. Непоштовање уставности у области опорезивања зарада у Србији. *Анали*, Правни факултет у Београду, год. 66, бр. 3, Београд, 2018, стр. 250-267.

Поповић, Д. *Наука о порезима и пореско право*. Београд, 1997.

Поповић, Д. *Пореско право*. Правни факултет Универзитета у Београду, 2018.

**Закони:**

Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање. *Сл. гласник РС*, бр. 84/2004, 61/2005, 62/2006, 5/2009, 52/2011, 101/2011, 7/2012 - усклађени дин. изн., 8/2013 - усклађени дин. изн., 47/2013, 108/2013, 6/2014 - усклађени дин. изн., 57/2014, 68/2014 - др. закон, 5/2015 - усклађени дин. изн., 112/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн., 7/2017 - усклађени дин. изн., 113/2017, 7/2018 - усклађени дин. изн., 95/2018, 4/2019 - усклађени дин. изн., 86/2019, 5/2020 - усклађени дин. изн., 153/2020, 6/2021 - усклађени дин. изн., 44/2021, 118/2021 и 10/2022 - усклађени дин. изн.

Закон о порезу на добит правних лица. *Сл. гласник РС*, бр. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - др. закон, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 - др. закон, 142/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 113/2017, 95/2018, 86/2019, 153/2020 и 118/2021.

Закон о порезу на додату вредност. *Сл. гласник РС*, бр. 84/2004, 86/2004 - испр., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - усклађени дин. изн., 68/2014 - др. закон, 142/2014, 5/2015 - усклађени дин. изн., 83/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн., 108/2016, 7/2017 - усклађени дин. изн., 113/2017, 13/2018 - усклађени дин. изн., 30/2018, 4/2019 - усклађени дин. изн., 72/2019, 8/2020 - усклађени дин. изн. и 153/2020.

Закон о порезу на доходак грађана. *Сл. гласник РС*, бр. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - др. закон, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - испр., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - одлука УС, 7/2012 - усклађени дин. изн., 93/2012, 114/2012 - одлука УС, 8/2013 - усклађени дин. изн., 47/2013, 48/2013 - испр., 108/2013, 6/2014 - усклађени дин. изн., 57/2014, 68/2014 - др. закон, 5/2015 - усклађени дин. изн., 112/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн., 7/2017 - усклађени дин. изн., 113/2017, 7/2018 - усклађени дин. изн., 95/2018, 4/2019 - усклађени дин. изн., 86/2019, 5/2020 - усклађени дин. изн., 153/2020, 156/2020 - усклађени дин. изн., 6/2021 - усклађени дин. изн., 44/2021, 118/2021, 132/2021 - усклађени дин. изн. и 10/2022 - усклађени дин. изн.

Закон о пребивалишту и боравишту грађана. *Сл. гласник РС*, бр. 87/2011.

Закон о раду. *Сл. гласник РС*, бр. 24/2005, 61/2005, 54/2009, 32/2013, 75/2014, 13/2017 - одлука УС, 113/2017 и 95/2018 - аутентично тумачење.

Закон о рачуноводству. *Сл. гласник РС*, бр.23/2019 и 44/2021- др. закон.

Устав Републике Србије. *Сл. гласник РС*, бр. 98/2006 и 115/2021.

Мишљења министарстава:

Мишљење Министарства за рад, запошљавање и социјална питања, бр. 011-00-80/2010-02 од 11.03 2010. године.

Мишљење Министарства рада и социјалне политике, бр. 011-00-462/2009-02 од 16. јуна 2009. године.

Мишљење Министарства рада и социјалне политике бр. 011-00-119/2012-02 од 23. марта 2013. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00016/2016 (2)-04 од 7.6.2016. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00040/2019-04 од 3.6.2020. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-12/2019-04 од 1.2.2019. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-141/2020-04 од 26.2.2020. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-2255/2015-16 од 17.9.2015. године и допуна од 18.12.2015. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-391/2020-04 од 7.7.2020. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-648/2019-04 од 17.1.2020. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-500/2020-04 од 27.10.2020. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-528/2019 од 16.7.2019. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-544/2019 од 16.7.2019. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 401-00-02148/2019-16 од 5. 6. 2019 године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-18/2015-04 од 19. 10. 2016. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-856/2012-04 од 23.4.2014. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-131/2016-04 од 8.6.2016. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-648/2019-04 од 17.1.2020. године.

Мишљење Министарства финансија, бр.413-00-00198/2015-04 од 1.12.2015. године.

**Судска пракса:**

Апелациони суд у Нишу, Пресуда бр. 18Гж1 721/2012 од 11. маја 2012. године.

Апелациони суд у Новом Саду, Пресуда бр. Гж 3704/2013 од 18. фебруара 2014. године.

Апелациони суд у Новом Саду, Пресуда бр. Гж1 100/2016 од 20. априла 2016. године.

Врховни касациони суд, Пресуда бр. Рев2 680/2016 од 19. маја 2016. године.

Основни суд у Новом Саду, Пресуда бр. П1 1189/2012 од 23. септембра 2013. године.

Став са Седнице Грађанског одељења Врховног касационог суда, април 2016 године.

**Речници и лексикони:**

Илић Попов, Г. и Павловић, Ђ. *Лексикон јавних финансија*. Завод за унапређење и рентабилност пословања, Београд, 2003.

*Речник српскога језика*, Матица српска, Нови Сад.

**Новински чланци:**

Е. Б. Р. Нема више „превоза на руке“: Фирме у Београду ће убудуће морати да купују радницима Бус плус претплатне карте. *Вечерње новости*, 27.02.2019. <https://www.novosti.rs/vesti/beograd.74.html:779777-NEMA-VISE-PREVOZA-NA-RUKE-Firme-u-Beogradu-ce-ubuduce-morati-da-kupuju-radnicima-Bus-plus-pretplatne-karte>

С. Б. М. Сениша Мали: Накнаде за превоз морају да се правдају. *Вечерње новости*, 02.03.2019. <https://www.novosti.rs/vesti/beograd.74.html:780480-Sinisa-Mali-Naknade-za-prevoz-moraju-da-se-pravdaju>

Goran Milošević, PhD.

Professor Faculty of Law University of Novi Sad

Luka Baturan, PhD.

Assistant Faculty of Law University of Novi Sad

Marija Mitrović, PhD Student

Lawyer

## **COMPENSATION OF TRANSPORTATION COSTS OF EMPLOYEES IN LABOR AND TAX LAW**

### **Summary**

*The focus of this research is the problem of different treatment of compensation for employee transportation costs for departure from work and arrival to work in different legal areas and relevant legal regulations. Reimbursement of transportation costs will be analyzed separately, first as an institute of labour law, and then as an institute of tax law, from the point of view of different forms in particular (personal income tax, contributions for mandatory social insurance, corporation profits tax and value added tax). During the analysis of certain legal solutions, economic and legal methods were used in parallel, as the method of economic analysis of law. Nevertheless, complete work represents a synthetic approach to the study of the problem of compensation for employee transportation costs. Only when all individual aspects are put in one place, it is possible to notice the mutual inconsistency of legal solutions, and propose corrections in order to enable a better functioning of the legal system.*

**Keywords:** *employee transportation costs; reimbursement of employee transportation costs; the costs for departure from work and arrival to work.*