OBRAČUN ZARADE ZA DIREKTORA KOJI NIJE ZASNOVAO RADNI ODNOS SA POSLODAVCEM

Slučaj 84. Privredno društvo je dalo mandat direktora licu sa kojim neće zasnovati radni odnos. Kako da se izvrši obračun zarade direktora?

Međusobna prava, obaveze i odgovornosti **direktora koji nije zasnovao radni odnos** i poslodavca, uređuju se ugovorom. ***Ugovor sa direktorom*** zaključuje u ime poslodavca nadležni organ utvrđen zakonom ili opštim aktom poslodavca. Lice koje obavlja poslove direktora **ima pravo na *naknadu za rad* i druga prava, obaveze i odgovornosti** u skladu sa ugovorom.

Sa stanovišta *Zakona o porezu na dohodak građana* („Sl. glasnik RS“, br. 24/01,..., 112/15 i **113/17** - dalje: *ZPDG*), **naknada za rad** koju po osnovu radnog angažovanja bez zasnivanja radnog odnosa, fizičko lice ostvaruje saglasno ***ugovoru o pravima i obavezama direktora***, ima **poreski tretman *drugog prihoda*** prema *čl. 85. st. 1. tačka 5) ZPDG.*

Pored naknade za rad, direktor ima **pravo na naknadu svih drugih troškova** na koje se poslodavac obavezao i koji su u neposrednoj vezi sa obavljanjem poslova direktora. Ako je **ugovorena naknada troškova** koji su inače propisani *čl. 18. st. 1. tač. 1) do 5) ZPDG* - odnosi se na troškove prevoza u javnom saobraćaju (za dolazak na posao i povratak sa posla), dnevnice za službeno putovanje u zemlji i u inostranstvu, naknade troškova smeštaja na službenom putovanju i naknade prevoza na službenom putovanju, odnosno za korišćenje sopstvenog automobila za službeno putovanje ili u druge službene svrhe, naknada tih troškova **predstavlja deo naknade *po osnovu rada* i ima poreski tretman *drugog prihoda*** iz *čl. 85. ZPDG*.

važno To znači da se **na ceo iznos naknade troškova plaća porez** na dohodak građana, odnosno da se **ne primenjuju neoporezivi iznosi** *(iz čl. 18. st. 1. tač. 1),*

2), 3) 4) i 5) ZPDG) koji važe u slučaju kada zaposleni ostvaruje naknade tih troškova, odnosno kada se ti troškovi naknađuju licima na čiju se naknadu po osnovu rada obračunava porez na zaradu.

Porez na drugi prihod se plaća po stopi od **20%**, na poresku ***osnovicu*** koju čini oporezivi prihod kao **bruto prihod umanjen za 20% normiranih troškova**. Po osnovu ove vrste prihoda obvezniku se **ne priznaju stvarni troškovi** koje je obveznik imao pri ostvarivanju i očuvanju prihoda, već se po zakonu priznaju **normirani** troškovi koje obveznik **ne mora da dokumentuje**. Dakle, normirani troškovi u visini od 20% bruto prihoda priznaju se *nezavisno od toga da li je lice imalo troškove u visini opredeljenog procentualnog iznosa.*

Na prihod koji ostvari **direktor** koji **nije u radnom odnosu** kod poslodavca, obračunava se i **plaća doprinos za obavezno PIO *nezavisno*** od toga **da li je lice već osigurano** po drugom osnovu (npr., osiguran kao *zaposleni* po osnovu radnog odnosa, *preduzetnik* po osnovu samostalne delatnosti) **ili nije osigurano** po drugom osnovu, i to, **do iznosa najviše godišnje osnovice doprinosa**, u skladu sa odredbom *čl. 12. st. 1. Zakona o doprinosima.*

Doprinos za obavezno **PIO** obračunava se i plaća po stopi od **26%, na teret primaoca** prihoda.

Doprinos za obavezno **zdravstveno** osiguranje obračunava se i **plaća ukoliko lice** koje je zaključilo *ugovor o pravima i obavezama direktora* **nije osigurano** po drugom osnovu. Doprinos za obavezno zdravstveno osiguranje obračunava se i plaća po stopi od **10,3%, na teret primaoca** prihoda.

Osnovicu doprinosa za obavezno socijalno osiguranje čini oporezivi prihod (**bruto prihod umanjen za normirane troškove od 20%**) na koji se obračunava i plaća porez na dohodak građana na drugi prihod.

važno **Na ugovorenu naknadu** koju ostvaruje lice koje vrši poslove **direktora bez zasnivanja radnog odnosa**, kod obračuna **doprinosa** za obavezno socijalno osiguranje **ne primenjuju se odredbe o najnižoj i najvišoj mesečnoj osnovici doprinosa.**

Kada je **ugovorena naknada** za rad lica koje obavlja poslove direktora *bez zasnivanja radnog odnosa* određena **u neto** iznosu, radi utvrđivanja visine osnovice poreza i doprinosa, **neto iznos množi se određenim koeficijentom** u zavisnosti od toga koje se obaveze po osnovu javnih prihoda plaćaju.

Porez na drugi prihod, **bez plaćanja** pripadajućih **doprinosa** za obavezno socijalno osiguranje, obračunaće se u slučaju kada je *ugovor o pravima i obavezama direktora* zaključen **sa licem koje je već osigurano** po drugom osnovu **i kada u toku godine doprinosi budu plaćeni na najvišu procenjenu godišnju osnovicu** doprinosa. U tom slučaju lice ima pravo na prestanak plaćanja doprinosa po osnovu buduće ugovorene naknade, tako da se na ugovorenu naknadu **plaća samo porez** po stopi od **20%. Bruto iznos** se dobija kada se **neto iznos pomnoži koeficijentom 1,190476.**

Kada se ugovorena naknada po osnovu radnog angažovanja direktora *bez zasnivanja radnog odnosa*, isplaćuje **licu koje je** obavezno **osigurano** po drugom osnovu (npr. kao *zaposleni*, po osnovu obavljanja *samostalne delatnosti*, kada je lice *penzioner*), **plaća se porez** na drugi prihod po stopi od **20% i doprinos za** obavezno **PIO** po stopi od **26%. Bruto iznos** se dobija kada se **neto iznos pomnoži koeficijentom 1,582278.**

Ukoliko se ugovorena naknada po osnovu radnog angažovanja direktora *bez zasnivanja radnog odnosa*, isplaćuje **licu koje nije** obavezno **osigurano** po drugom osnovu, **plaća se porez** na drugi prihod po stopi od **20% i plaćaju se doprinosi za** obavezno **PIO** po stopi od **26% i zdravstveno** osiguranje po stopi od **10,3%. Bruto iznos** se dobija kada se **neto iznos pomnoži koeficijentom 1,819505.**

Primer obračuna

*U tabeli koja sledi dajemo primer obračuna naknade po osnovu radnog angažovanja direktora **bez** zasnivanja **radnog odnosa**, koji **nije osiguran** po drugom osnovu.*

R. br.	OPIS	IZNOS
1.	Neto iznos ugovorene naknade za rad	70.000
2.	Naknada troškova	20.000
3.	Ukupan iznos neto naknade (red.br. 1 + red.br. 2)	90.000
4.	Koeficijent za preračun na bruto	**1,819505**
5.	Bruto iznos naknade(red.br. 3 x red.br. 4)	163.755
6.	Normirani troškovi (red.br. 5 x 20%)	32.751
7.	Oporezivi prihod (red.br. 5 – red.br. 6)	**131.004**
8.	Porez na dohodak građana (red.br. 7 x 20%)	26.201
9.	Doprinos za PIO (red.br. 7 x 26%)	34.061
10.	Doprinos za zdravstveno (red.br. 7 x 10,3%)	13.493
11.	Neto iznos (red.br.5 – red.br. 8 – red.br. 9 – red.br. 10)	90.000

važno U slučaju **kada se licu koje obavlja poslove** po osnovu *ugovora o pravima i obavezama **direktora*** **plaća samo naknada troškova bez plaćanja naknade za rad**, po tom osnovu **plaća se porez na drugi prihod** (u skladu sa ***čl. 85. st. 1. tač. 13)*** *ZPDG*) **i odgovarajući doprinosi** za obavezno socijalno osiguranje.

Prema mišljenju *Ministarstva rada, zapošljavanja i socijalne politike, br. 011-00-501/2005-02 od 1.6.2005. god*, koje se odnosi na ***obavljanje poslova direktora bez zasnivanja radnog odnosa*** navodi se da *„prema čl. 202. ZOR, zaposleni koji radi sa punim radnim vremenom kod poslodavca, može da zaključi **ugovor o dopunskom radu** sa drugim poslodavcem, a*

***najviše do jedne trećine punog radnog vremena**. Ugovorom o dopunskom radu utvrđuje se pravo na novčanu naknadu i druga prava i obaveze po osnovu rada.*

*Prema tome, ako je **aktom poslodavca** predviđeno da se **poslovi direktora mogu obavljati sa jednom trećinom punog radnog vremena**, nema zakonskih smetnji da lice koje je u radnom odnosu sa punim radnim vremenom, bude postavljeno kod drugog poslodavca da obavlja poslove direktora sa jednom trećinom punog radnog vremena. U ovom slučaju shodno odredbi čl. 202. st. 2. ZOR, lice koje radi do jedne trećine punog radnog vremena ima **pravo na naknadu za rad**. Ova naknada **nema karakter zarade**, u skladu sa propisima o radu. **Na naknadu** koja se ostvaruje **za rad do jedne trećine punog radnog vremena**, u skladu sa čl. 7. st. 1. tač. 9. Zakona o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje („Sl. glasnik RS“, br. 84/04), **plaća se samo doprinos za penzijsko** i invalidsko osiguranje. **Doprinos za zdravstveno** osiguranje **i osiguranje za slučaj nezaposlenosti ne plaća se** na ugovorenu naknadu. **Osnovica** za plaćanje doprinosa je **oporezivi prihod** od ugovorene naknade u skladu sa ZPDG (čl. 28.).“*