

Саво Вешковић,¹
Асистент,
Правни факултет
Универзитета у Нишу
<https://orcid.org/0000-0002-9308-6258>

UDK: 347.71048.24
334.722051:336.2
DOI: 10.5281/zenodo.12599321

Прегледни научни чланак

Примљен: 14. 10. 2023.

Прихваћен: 06. 12. 2023.

ТЕСТ САМОСТАЛНОСТИ ПРЕДУЗЕТНИКА²

Апстракт: *Предузетник је у обавези да преиспита своју самосталност при пословању са сваким налогодавцем понаособ. Контролни механизам пословне (не)зависности предузетника огледа се у примени теста самосталности. Тест се састоји од девет критеријума којима се утврђује да ли је опорезивани предузетник или паушални предузетник, зависан или самосталан у раду, у односу на наручиоца посла. У првом делу рада аутор наводи основне претпоставке прикривеног пословања и испитује разлоге за усвајање теста са освртом да се нормирањем овог средства конкретизује начело фактицитета. Други део је фокусиран на анализу критеријума садржаних у тесту и на улогу контролног органа који ће ово средство примењивати. У последњем делу рада се сагледавају последице утврђене зависности предузетника у односу на конкретни правни посао, али и дејство усвојеног теста самосталности пре почетка његове примене.*

Кључне речи: *тест самосталности, зависност предузетника, налогодавац – послодавац, начело фактицитета.*

1. Увод

Изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана (у наставку – ЗПДГ) 2019. год. усвојен је тест самосталности. Применом овог средства прави се дистинкција између предузетника и физичких лица која

¹savo@prafak.ni.ac.rs

²Рад је резултат истраживања на пројекту „Одговорност у правном и друштвеном контексту“, који финансира Правни факултет Универзитета у Нишу, у периоду 2021–2025. године.

се региструју као предузетници како би умањили своје пореско оптерећење и припадајуће доприносе, а који послују под условима сличним или једнаким условима под којима раде запослена лица.³ Ова категорија лица настоји да њихова дуготрајна пословна сарадња са налогодавцем, *de facto* радни однос, представе као *ad hoc* уговор о ангажовању. На тај начин, предузетници су у погледу својих обавеза изједначени са запосленима, али истовремено не уживају и сва права која произлазе из радног односа. Из овога следи да је основни задатак Пореске управе у погледу примене теста самосталности да разоткрије такве симуловане правне послове у циљу опорезивања обвезника према начелу фактицитета.⁴ Једна од последица утврђене предузетничке зависности је пореско оптерећење обвезника плаћања пореза сагласно прикривеном правном послу. Притом, тест не служи за утврђивање (не) самосталности предузетника уопште, већ се самосталност испитује за сваки појединачни уговорни однос између предузетника и његових налогодаваца.⁵ Док се не разоткрију овако прикривени правни послови, на тржишту постоји нелојална конкуренција, односно предузетников налогодавац је позитивно дискриминисан у односу на друге конкуренте у тржишној утакмици (Thörnquist, 2013: 35). Према томе, тест самосталности има само један задатак, али његова примена има вишеструко дејство.

2. Разлог усвајања теста самосталности

Пословање предузетника супротно начелу фактицитета, односно економској суштини његовог статуса, глобално је заступљена појава у

³ Предузетник је пословно способно физичко лице које обавља делатност у циљу остваривања прихода и које је као такво регистровано у складу са законом о регистрацији – чл. 83. ст. 1. Закона о привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/2011, 99/2011, 83/2014др. закон, 5/2015, 44/2018, 95/2018, 91/2019 и 109/2021). Више о предузетнику вид. Јовановић, Н., Радовић, В., Радовић, М., *Компанијско право: право привредних субјеката*, Београд, 2020., стр. 8694.

⁴ Ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимуловани правни посао – чл. 9. ст. 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/2002, 84/2002испр., 23/2003испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005др. закон, 62/2006 др. закон, 63/2006 испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019, 144/2020, 96/2021 и 138/2022).

⁵ Овакав вид злоупотребе предузетничког статуса је распрострањен широм света, а код нас је интензиван последњих година. У свету се ова појава декларише као вид лажног запошљавања (енг. „sham“ or „bogus selfemployment“) (ILO, 2016: 17).

привредном пословању. Проблем се огледа у предузетничком зависном пружању услуга једном или неколицини налогодаваца (ILO, 2016: 36). На тај начин се пословање регистрованих предузетника једним делом поистовећује са запосленим лицима (Hatfield, 2015: 31; Eichhorst, Spermann, 2015: 8). Другим речима, они су у субординираном положају у односу на налогодавца и у том погледу су *de facto* изједначени са запосленима, али им притом нису пружена сва права која произлазе из таквог пословног односа.

У последње време је ова девијантна појава предузетничког пословања све учесталија код нас (Видановић, 2021: 303), при чему се везује за рапидни развој ИТ сектора и пословања посредством дигиталних платформи (Taylor, 2017: 86).⁶ Имајући у виду да је порески третман предузетника повољнији него што је то случај са статусом запосленог лица, интервенција Пореске управе је неопходна како би се утврдила економска суштина која произлази из датог правног посла. Дакле, основни мотив државе за разоткривањем оваквог прикривеног пословања се огледа у спречавању губитака потенцијалних пореских прихода.

Државе примењују различите методе у борби против ове појаве. Осим у циљу остваривања већих пореских прихода, на држави је задатак да обезбеди здраву тржишну конкуренцију. Закључивањем уговора супротно економској суштини настаје неравнотежа на тржишту и нелојална конкуренција међу актерима привредног пословања (Thörnquist, 2019: 34).⁷ Тим поводом, али и последицама изазваним економском кризом из 2008. год., многе европске земље су подстакнуте да утичу на решавање проблема прикривених радних односа (Behling, Harvey, 2015: 970). У Републици Србији (у наставку – РС) је тек пре неколико година усвојен механизам за разоткривање ове девијантне појаве у привреди. Порески органи тест самосталности примењују на сваки предузетничков пословни однос понаособ. Утврђена несамосталност намеће пореском обвезнику да испуни све обавезе које произлазе из прикривеног

⁶У последње време се бележи све већи раст новорегистрованих предузетника. Према статистици АПРа, у првих шест месеци 2022. год., број основаних предузетника је за 23,85% већи у односу на исти период 2021. године. Осим у области ИТ сектора, привидно пословање под плаштом предузетничког статуса је присутно и у другим областима, попут грађевинарства, колсалтинга, пружања административних услуга и др. Види, „Већи број основаних привредних субјеката“ (<https://www.apr.gov.rs/infografike.4320.html?infold=125>, 2023).

⁷Феномен различитих облика лажног самозапошљавања је широко распрострањен на европском подручју. У вези с тим, неопходно је било усвојити мере на националном, али и на нивоу Уније за борбу против ове појаве (Jorens, 2008: 31).

правног посла. Према томе, разлог нормирања теста самосталности, уз истовремени задатак Пореске управе у погледу његове примене, јесте да се разоткрију тржишни актери који уговором о ангажовању предузетника избегавају примену радноправних и социјалноправних норми које би се примењивале на њихов *de facto* однос запослења.

3. Критеријуми теста самосталности

Тест самосталности се састоји од девет критеријума којима се утврђује да ли је опорезивани предузетник или паушални предузетник (у даљем тексту – предузетник), зависан или самосталан у раду, у односу на наручиоца посла.⁸ Прописани критеријуми представљају затворени скуп – „*numerus clausus*“. Њихову примену није могуће допунити нити изменити другачије дефинисаним условима.⁹ Уколико је испуњено најмање пет критеријума, долази се до закључка да у пословном односу са налогодавцем не постоји самосталност предузетника.¹⁰ Критеријуми теста самосталности су следећи (чл. 85. ст. 1. т. 17. ЗПДГ):

⁸ Чл. 85. ст. 1. т. 17. Закона о порезу на доходак грађана (ЗПДГ) („Сл. гласник РС“, бр. 24/2001, 80/2002, 80/2002др. закон, 135/2004, 62/2006, 65/2006 испр., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011одлука УС, 7/2012усклађени дин. изн., 93/2012, 114/2012 одлука УС, 8/2013усклађени дин. изн., 47/2013, 48/2013испр., 108/2013, 6/2014усклађени дин. изн., 57/2014, 68/2014др. закон, 5/2015усклађени дин. изн., 112/2015, 5/2016усклађени дин. изн., 7/2017усклађени дин. изн., 113/2017, 7/2018усклађени дин. изн., 95/2018, 4/2019усклађени дин. изн., 86/2019, 5/2020усклађени дин. изн., 153/2020, 156/2020усклађени дин. изн., 6/2021усклађени дин. изн., 44/2021, 118/2021, 132/2021усклађени дин. изн., 10/2022усклађени дин. изн., 138/2022 и 144/2022усклађени дин. изн.).

⁹ Позивањем на начело фактицитета, иако оно има упориште у примени теста самосталности, неће се мењати или проширивати тест додавањем нових критеријума, већ ће се примена заснивати искључиво на девет дефинисаних критеријума (ПУ, 2020: 10).

¹⁰ За разлику од права РСе, у Румунији је потребно да буду испуњена четири од седан, док се у Литванији захтева испуњеност једног о шест дефинисаних критеријума (Heyes, Hastings, 2017: 4143).

1) *налогодавац или повезано лице с налогодавцем*,¹¹ *одређује радно време предузетнику или предузетнику паушалцу*¹² *или су одмор и одсуства предузетника или предузетника паушалаца зависни од одлуке налогодавца или повезаног лица с налогодавцем и накнада предузетнику или предузетнику паушалцу се не умањује сразмерно времену проведеном на одмору*.¹³ Овако дефинисани критеријум можемо разлучити на два алтернативна подкритеријума – а) утицај на радно време и б) утицај на одсуство и одмор предузетника. Испуњењем једног од њих сматра се да је предузетник у погледу првог критеријума несамосталан. Независност уговорних страна у пословном односу се огледа у чињеници да предузетник самостално распоређује своје радно време потребно за извршење повереног задатка, док је налогодавац заинтересован

¹¹ Повезано лице с налогодавцем, сагласно чл. 59. ст. 27. Закона о порезу на добит правних лица (ЗПДПЛ) („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), сматра се: 2) оно физичко или правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке; 3) када постоји могућност контроле над обвезником у случају посредног или непосредног поседовања најмање 25% акција или удела; 4) када лице посредно или непосредно поседује најмање 25% гласова у обвезниковим органима управљања; 5) оно правно лице у коме, као и код обвезника, иста физичка или правна лица непосредно или посредно учествују у управљању, контроли или капиталу, на начин предвиђен у ст. 3. и 4. овог члана; 6) брачни или ванбрачни друг, потомци, усвојеници и потомци усвојеника, родитељи, усвојоци, браћа и сестре и њихови потомци, дедови и бабе и њихови потомци, као и браћа и сестре и родитељи брачног или ванбрачног друга, лица које је са обвезником повезано на начин предвиђен у ст. 3. и 4. овог члана; 7) свако нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом (законодавства која пружају значајно мања пореска оптерећења добити правних лица у односу на Закон РС – пореске оазе). Листа јурисдикција са преференцијалним пореским системом је дефинисана истоименим Правилником („Службени гласник РС“, број 122/12, 104/18, 161/20).

¹² Истовремено навођење предузетника и предузетника паушалаца у ЗПДГ, указује се на различите врсте пореског третмана које може да има ова форма привредног субјекта. Наиме, у чл. 41. ст. 1. и 2. ЗПДПЛ наводи се – обвезник пореза на приходе од самосталне делатности је физичко лице које је уписано у регистар код надлежног органа, односно организације, а порез на приходе од самосталне делатности плаћа на опорезиву добит (у даљем тексту: предузетник), односно на паушално утврђени приход (у даљем тексту: предузетник паушалац). Притом, на паушалне предузетнике се осим одредби ЗПДГ примењује и Уредба о ближим условима, критеријумима и елементима за паушално опорезивање обвезника пореза на приходе од самосталне делатности („Службени гласник РС“, број 94/2019, 96/2019 испр., 156/2020 и 141/2022).

¹³ Литванија има сличан критеријум приликом разоткривања привидног запослења (Heyes, Hastings, 2017: 41).

искључиво за коначни резултат, односно да му предузетник оконча задатак у договореном року. Што се тиче другог подкритеријума, радни однос није заснован на пројекту који је запослени дужан да реализује у одређеном року, већ је он на располагању послодавцу у току трајања радног времена.¹⁴ У том периоду запослени испуњава задатке које му послодавац додели. Дакле, уколико је предузетник у субординираном положају у односу на налогодавца приликом одређивања времена рада (или одсуства и одмора), онда се у погледу овог параметра указује на несамосталност предузетника у односу на налогодавца.

2) *Предузетник или предузетник паушалац убичајено користи просторије које обезбеди или обавља послове у месту које одреди налогодавац или повезано лице с налогодавцем за потребе обављања послова који су му поверени.*¹⁵ Општа претпоставка је да предузетник има сопствене пословне просторије у којима обавља делатност. Притом, не искључује се могућност да предузетник борави повремено код налогодавца, у зависности од природе и потреба посла који му је поверен. Уколико налогодавац одређује и обезбеђује простор пословања предузетнику, уз истовремено непостојање његовог сопственог, сматраће се да је предузетник несамосталан у погледу овог критеријума. У том смислу, однос налогодавца и предузетника је налик односу послодавца и запосленог, с обзиром на то да је место рада битан елемент уговора о раду и да исто одређује послодавац.¹⁶

3) *Налогодавац или повезано лице с налогодавцем врши или организује стручно оспособљавање или усавршавање предузетника или предузетника паушалца.* Предузетник улаже своја средства у обуку и едукацију, ради побољшања својих вештина у циљу бољег позиционирања на тржишту. На њему је и одлука при одабиру области у којој ће се усавршавати. Налогодавац ће се обратити оном предузетнику који је квалификован да успешно изврши задатак који му је поверен. Уколико је налогодавац тај који иницира, организује или врши стручно

¹⁴ Радно време је временски период у коме је запослени дужан, односно расположив да обавља послове према налозима послодавца, на месту где се послови обављају, у складу са законом – чл. 50. Закона о раду (ЗОР) („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).

¹⁵ Слично питање је садржано у америчком тесту “*Determination of Worker Status for Purposes of Federal Employment Taxes and Income Tax Withholding*”. Види: део 2, питање 7 (<https://www.irs.gov/pub/irspdf/fss8.pdf>).

¹⁶ Чл. 33. ст. 5. ЗОР.

оспособљавање предузетника, на делу је евидентна несамосталност предузетника у датом правном послу.¹⁷

4) *Налогодавац је ангажовао предузетника или предузетника паушалца након оглашавања у средствима информисања потребе за ангажовањем физичких лица или ангажујући треће лице које се уобичајено бави проналажењем лица подобних за радно ангажовање, а чија је услуга резултирала ангажовањем тог предузетника или предузетника паушалца.*¹⁸ Испуњењем једног од два алтернативно постављена подкритеријума – а) оглашавање у средствима информисања и б) ангажовање трећег лица, сматра се да је предузетник и у погледу овог критеријума несамосталан. Када је налогодавцу потребно извршење неке *ad hoc* услуге, њему је од значаја да се иста у одређеном року заврши, а ирелевантно му је да ли ће је поверити физичком или правном лицу. Међутим, уколико је налогодавац предузетника ангажовао након оглашавања у гласилима која се уобичајено баве проналажењем лица подобних за радно ангажовање,¹⁹ њихов пословни однос се не заснива на предузетничком испуњењу конкретног налога, већ на континуираном извршењу различитих послова. Из овога следи да је налогодавац имао потребу да ангажује физичко лице за обављање активности које одговарају природи радног односа, а не пројектног ангажовања. Такође, однос налогодавца и предузетника представљаће привидни радни однос уколико је при одабиру предузетника ангажовано треће лице. Наиме, под овим лицем сматра се специјализована кадровска служба послодавца фокусирана на проналажење талентованих и искусних појединаца

¹⁷ Послодавац је дужан да запосленом омогући образовање, стручно оспособљавање и усавршавање када то захтева потреба процеса рада и увођење новог начина и организације рада. Запослени је дужан да се у току рада образује, стручно оспособљава и усавршава за рад. Трошкови образовања, стручног оспособљавања и усавршавања обезбеђују се из средстава послодавца и других извора, у складу са законом и општим актом – чл. 49. ст. 13. ЗОР.

¹⁸ Слично питање је садржано и у „америчком тесту“ *Determination of Worker Status for Purposes of Federal Employment Taxes and Income Tax Withholding*. Види, део 1., питање 4. (<https://www.irs.gov/pub/irspdf/fss8.pdf>, 2023). Према статистици коју је спровела НВО „Дигитална заједница“ међу предузетницима, на постављено питање – *Који критеријуми теста самосталности вам представљају највећи изазов у разумевању?*, највећи број испитаника је одговорио да су то 4., 7. и 9. критеријум. Види: „Резултати анкете о утицају теста самосталности“ (<https://www.digitalnazajednica.org/2021/05/14/rezultatianketeouticajutestasamostalnosti2deo>).

¹⁹ Оглас за радним ангажовањем физичких лица садржи услове конкурса (степен образовања, радно искуство, познавање језика и сл.) и опис послова које ће изабрано лице радити, а што одговара природи назива и описа послова које запослени треба да обавља.

подобних за радно ангажовање. Алтернативно гледано, предузетник ће се сматрати несамосталним уколико је на овакав начин успоставио пословни однос са налогодавцем.

5) *Налогодавац или повезано лице с налогодавцем обезбеђује сопствени основни алат, опрему или друга основна материјална или нематеријална средства потребна за редован рад предузетника или предузетника паушалца или финансира њихову набавку, осим специјализованих алата, опреме или других специјализованих материјалних или нематеријалних средстава који могу бити неопходни у циљу извршавања специфичног посла или налога, или налогодавац или повезано лице с налогодавцем уобичајено руководи процесом рада предузетника или предузетника паушалца, осим таквог руковођења које подразумева давање основног налога у вези са нарученим послом и разумну контролу резултата рада или надзор налогодавца, као доброг привредника, над обављањем посла који је наручио.* И овај критеријум се може разлучити на два алтернативно постављена подкритеријума која се односе на – а) одређивање средства за рад и б) руковођење процесом рада предузетника. Претпоставља се да предузетник поседује неопходна средства за обављање услуга којом се бави, односно без којих не би могао редовно да обавља своју делатност. Индикација његове несамосталности би постојала уколико би му налогодавац обезбеђивао та средства или пак финансирао њихову набавку. У том случају немамо однос налогодавца и предузетника, већ *de facto*, послодавца и запосленог, а предузетникову несамосталност.

Налогодавац ангажује предузетника са циљем да му он успешно спроведе у дело поверени налог. У зависности од врсте налога, подразумевано је да налогодавац да основне смернице и упутства при поверавању налога предузетнику.²⁰ Међутим, уколико би он и руководио процесом пружања услуга уместо предузетника и том приликом му одређивао место и време рада, распоред обавеза, опрему и материјале које ће користити, листу приоритета и уз то стално надгледао његов рад, на делу не бисмо имали предузетникову самосталност у пружању услуга. Из овога следи јасан субординирани положај предузетника наспрам налогодавца.

²⁰ Уколико би надзор налогодавца подразумевао давање основног налога у вези са нарученим послом и разумну контролу резултата рада или надзор над обављањем посла, који налогодавац врши у мери у којој би то добри привредник чинио, самосталност предузетника није угрожена. Пример оваквог вршења надзора који не утиче на самосталност предузетника представља спорадично или редовно обавештавање налогодавца о статусу извршеног посла (ПУ, 2020: 39).

6) *Најмање 70% од укупно остварених прихода предузетника или предузетника паушалаца у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години је остварено од једног налогодавца или од повезаног лица с налогодавцем.* Претпоставка предузетничког пословања је пружање *ad hoc* услуга већем броју налогодаваца, односно престанком пословне сарадње са једним налогодавцем не доводи у питање његово даље пословање. Према томе, што је већа зависност предузетника у односу са неким налогодавцем то је евидентнија и његова пословна несамосталност. У погледу овог критеријума, сматраће се да је предузетник несамосталан уколико током пословне године од једног налогодавца приходује најмање 70% од укупно остварених прихода.

7) *Предузетник или предузетник паушалац обавља послове из делатности налогодавца или повезаног лица с налогодавцем, а за тако обављене послове његов уговор о ангажовању не садржи клаузулу по којој предузетник или предузетник паушалац сноси уобичајени пословни ризик за посао испоручен клијенту налогодавца или повезаног лица с налогодавцем, уколико такав клијент постоји.*²¹ Предузетникова самосталност се огледа и у његовој одговорности поводом обављања дате делатности.²² Одговоран је налогодавцима за неизвршење или несаобразно извршење поверених послова. Истовремено, предузетник сноси и сопствену одговорност за наплативост потраживања према налогодавцима, али и за позиционирање на тржишту и остваривање лукративног циља својим пословањем. У одсуству његове одговорности и ризика пословања, а уз истовремено свађивање истих налогодавцу, на делу постоји *de facto* однос запослења. У вези с тим, несамосталност предузетника је евидентнија уколико редовно пружа услуге из налогодавчеве делатности, при чему се поистовећује са његовим системом пословања.²³

8) *Уговор о ангажовању предузетника или предузетника паушалаца садржи делимичну или потпуну забрану предузетнику или предузетнику*

²¹ Критеријум којим се индикује одсуство уобичајеног пословног ризика, а у циљу разоткривања привидне предузетникове самосталности, може се пронаћи и у законима Литваније, Румуније и Ирске (Heyes, Hastings, 2017: 4143).

²² Предузетник за све обавезе настале обављањем своје делатности одговара целокупном својом имовином и у ту имовину улази и имовина коју стиче у вези са обављањем делатности – чл. 85. ЗПД.

²³ Предузетникова несамосталност може постојати и уколико редовно пружа услуге налогодавцу које су изван његове претежне делатности. Овакво екстензивно тумачење произлази из чл. 4. ЗПД – Друштво има претежну делатност, која се региструје у складу са законом о регистрацији, а може обављати и све друге делатности које нису законом забрањене независно од тога да ли су одређене оснивачким актом, односно статутом.

паушалцу да пружа услуге по основу уговора са другим налогодавцима, изузев делимичне забране која обухвата пружање услуга ограниченом броју директних конкурената налогодавцу.²⁴ Предузетничково ангажовање од стране већег броја налогодаваца је потврда његове самосталности и пословне сигурности. Престанком пословања са једним од њих не доводи се у питање његово даље обављање делатности. Међутим, уколико уговорни однос са налогодавцем садржи клаузулу којом се искључује, или пак ограничава, могућност предузетничковог пословања са другима, онда је на делу присутна његова несамосталност, односно зависност пословања само са једним налогодавцем.²⁵

9) *Предузетник или предузетник паушалац обавља активности уз накнаду за истог налогодавца или за повезано лице с налогодавцем, непрекидно или са прекидима 130 или више радних дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години, при чему се обављањем активности у једном радном дану сматра обављање активности у било ком периоду током тог радног дана између 00 и 24 часа.* Једна од основних одлика уговора о ангажовању предузетника је краткотрајни пословни однос. Уколико предузетник у дужем периоду пружа услуге искључиво једном или неколицини налогодаваца, онда је на делу присутна његова несамосталност. Да би се испунио услов од најмање 130 дана у периоду од 12 месеци потребно је да предузетник проведе најмање 30 минута током једног дана у обављању активности за истог налогодавца.²⁶ Уколико предузетник има више различитих уговора о ангажовању са истим налогодавцем, приликом оцене испуњености овог критеријума збирно ће се сагледавати сви пословни односи у току једне пословне године.

3.1. Надлежни орган за примену теста самосталности

Контролна улога примене теста самосталности је на Пореској управи, односно пореским инспекторима. На њима је задатак да утврде да ли је

²⁴ Слично питање је садржано и у „америчком тесту“ *Determination of Worker Status for Purposes of Federal Employment Taxes and Income Tax Withholding*. Види, део 4., питање 3. и 4. (<https://www.irs.gov/pub/irspdf/fss8.pdf>, фебруар 2023).

²⁵ Уколико се забрана обављања делатности односи искључиво на директне конкуренте налогодавца, у том случају предузетникова самосталност није угрожена. Дакле, зависност је присутна ако је забрана опште природе, односно уколико се односи на све врсте послова и на све потенцијалне налогодавце.

²⁶ Радни дан (најмање 30 минута) у смислу критеријума бр. девет подразумева било који дан у седмици у којем предузетник обавља активности уз накнаду за налогодавца (ПУ, 2020: 42).

предузетник самосталан или пак не у свом раду. Дискрециона процена пореских инспектора је ограничена Упутством које је донело Министарство финансија почетком 2020. год. ради лакше примене усвојеног теста.²⁷ При утврђивању предузетникове самосталности, осим примене овог средства, неопходно је имати у виду и начин успостављања пословне сарадње, односно да закључење уговора не подлеже никаквој форми, осим ако је законом друкчије одређено.²⁸ Дакле, на пореским инспекторима је да свеобухватно сагледају све релевантне податке, да доспеју до неформалних или пак усмено постигнутих споразума, како би у поступку пореске контроле донели сврсисходну одлуку.

4. Дејство примене теста самосталности

Примена теста самосталности има за циљ да разоткрије симуловане правне послове закључене од стране предузетника и његових налогодаваца.²⁹ На тај начин долази до конкретизације начела фактицитета из ЗПППА. Применом теста се утврђује да ли се иза статуса предузетника, са повлашћеним пореским оптерећењем и припадајућим доприносима, крије ангажовање лица код налогодавца под условима сличним или једнаким условима под којима раде запослена лица (Jansen, 2017: 313; OECD, 2000: 156). Притом, постојање несамосталности са једним налогодавцем не мора нужно да значи да је предузетников статус идентичан и у другим пословним односима.³⁰ Предузетници који су зависни у свом раду неретко су приморани од стране налогодавца на такве услове пословања (Conaty, Bird, Ross, 2016: 27).³¹ Том приликом, они сносе пре-

²⁷ Пореска управа (2020), *Упутство за примену члана 85 став 1 тачка 17 закона о порезу на доходак грађана у пореској контроли (тест самосталности)*, Министарство финансија, Београд.

²⁸ Чл. 67. ст. 1. Закона о облигационим односима (300) („Сл. лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89 одлука УСЈ и 57/89, „Сл. лист СРЈ“, бр. 31/93, „Сл. лист СЦГ“, бр. 1/2003 Уставна повеља и „Сл. гласник РС“, бр. 18/2020). Према томе, сматраће се да је уговор закључен уколико су предузетник и налогодавац постигли договор усменим путем, мејл преписком или пак преко других средстава комуникације.

²⁹ Тест самосталности се неће примењивати на фриленсере (који не послују као предузетници), с обзиром да ово контролно средство има искључиву примену над онима која су пред АПР регистровани као предузетници (независно од врсте пореског третмана).

³⁰ Уколико је предузетник ангажован у четири различита пословна односа и утврди се његова зависност у односу са једним налогодавцем, сматраће се да и даље самосталан при пословању са осталом тројицом.

³¹ *De facto* запослено лице се приморава да се лажно региструје као предузетник како би налогодавац у пословном односу избегао примену норми Закона о раду, колективни

дузетнички ризик, али истовремено немају и пословну независност коју ужива предузетник (Jansen, 2017: 314). Стога је јак наговештај да се овакво девијантан облик предузетништва чешће предузима из нужде него што представља предузетников избор (Williams, Llobero, Horodnic, 2020: 28). Међутим, нужност оваквог поступања не може се подвести као универзални разлог, већ је потребно сваки пословни однос утврђивати одвојено и са дужном пажњом.

Применом теста и разоткривањем симулованог односа намеће се обавеза која би произашла из дисимулованог правног посла.³² У томе се огледа и један од циљева увођења овог теста, а то је пореско оптерећење сагласно економској суштини занемаривши формално представљено чињенично стање. Једна од последица утврђене несамосталности јесте да се пореска стопа повећава са дотадашњих 10% на нових 20%, при чему се повећава и основица на коју се примењује пореска, али и стопа доприноса за обавезно социјално осигурање.³³ У датој ситуацији, поставља се питање да ли ће последице утврђене несамосталности ићи на терет налогодавца или пак предузетника. У вези с тим, прави се дистинкција да ли предузетник пружа услуге налогодавцу из Републике Србије (у наставку – РС) или налогодавцу из иностранства, односно ко ће бити обвезник плаћања пореза и доприноса у РСи.

На налогодавцу из РС је обавеза плаћања пореза и доприноса при пословању са домаћим предузетником, те он сноси последице уколико се утврди предузетникова зависност. Дакле, привидно запослење предузетника намеће налогодавцу, *de facto* послодавцу, следеће обавезе: 1) повећава се стопа пореза за остварени приход на 20%; 2) додатно плаћање доприноса за обавезно социјално осигурање;³⁴ 3) камата на

уговор о раду, минималну плату, дефинисано радно време, порезе и доприносе, као и друге обавезе које произлазе из радног односа (Conaty et al. 2016: 27).

³² У француском праву, уколико је предузетник у стању субординације, подстрекач уговора може бити кривично гоњен због прикривеног запошљавања. Закључени уговор о ангажовању се ставља ван снаге и саставља се нови, али овог пута уговор о раду (Jorens, 2008: 18; Gineste, 2009: 23).

³³ Стопа пореза на приход предузетника износи 10% (чл. 38. ЗПДГ). Међутим, након што се утврди његова несамосталност приход се опорезује као *други приход* у смислу чл. 85. по стопи од 20% (чл. 86. ЗПДГ).

³⁴ Доприносе за лица која остварују уговорену накнаду исплатилац је дужан да обрачуна, обустави и уплати приликом исплате уговорене накнаде – чл. 57. ст. 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање (ЗДОСО) („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

плаћени порез и споредна пореска давања;³⁵ 4) Пореска управа издаје прекршајни налог и подноси захтев за покретање прекршајног поступка против налогодавца;³⁶ 5) Пореска управа предузима одговарајуће мере са циљем откривања пореских кривичних дела³⁷.

Додатно пореско оптерећење, након примене теста самосталност, за предузетника настаје када се утврди његова зависност у пословном односу са страним налогодавцем. У том случају, порески обвезник је искључиво предузетник, док налогодавац за своје пословање бива опорезиван у држави домицила.³⁸ Након утврђене несамосталности последице за предузетника су идентичне оним које има налогодавац из РС код кога је ангажовани предузетник у зависном положају.³⁹ Дакле, иностраном налогодавцу је ирелевантно да ли ће се утврдити предузетникова зависност, јер у том случају он не би сносио последице које би уследиле.

У периоду од усвајања до почетка примене теста самосталности,⁴⁰ знаменит број предузетника је направио прекид обављања своје делатности. Разлог за предузимање оваквог потеза је избегавање ризика од

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, 10/2022 усклађени дин. изн., 138/2022 и 6/2023 усклађени дин. изн.).

³⁵ На износ мање или више плаћеног пореза и споредних пореских давања, осим камате, обрачунава се и плаћа камата по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије, увећаној за десет процентних поена, применом простог интересног рачуна од сто – чл. 75. ЗПППА.

³⁶ Чл. 165. ст. 2. ЗПППА.

³⁷ Пореска управа предузима ове мере сагласно чл. 136. ЗПППА.

³⁸ Немогућност опорезивања иностраног налогодавца у РС произлази из чињенице да РС има закључен уговор о забрани двоструког опорезивања са 63 државе. Види, Министарство финансија *Уговори о забрани двоструког опорезивања*, (<https://www.mfin.gov.rs/prpisi/ugovorioizbegavanjudvostrukogoporezivanja>, фебруар 2023).

³⁹ Једини изузетак у погледу обавезе предузетника у односу на налогодавца као пореског обвезника се огледа у доприносима за обавезно социјално осигурање. Наиме, лице које остварује уговорену накнаду дужно је да само обрачуна и уплати доприносе у случају када ту накнаду остварује од лица које приликом исплате накнаде није обвезник обрачунавања и плаћања доприноса – чл. 57. ст. 2. ЗДОСО.

⁴⁰ Тест самосталности је усвојен Изменом и допуном ЗПДГ из 2019. год., али је његова примена почела марта 2020. године. Пореска управа у поступку пореске контроле до почетка марта није доводила у питање економску суштину односа који произлази из правне форме закљученог уговора између налогодавца и предузетника – чл. 24. [с13] ЗПДГ.

примене самог теста и потенцијалног утврђивања њихове зависности у односу са датим налогодавцем. У вези с тим, одређени број предузетника, поготово из области ИТ сектора, након прекида је пререгистровао своју форму пословања, најчешће, у једноперсонално друштво с ограниченом одговорношћу (у наставку – ДОО).⁴¹ Другим речима, сви они предузетници који су сумњали у своју пословну самосталност, не чекавши пореске органе и примену теста, пререгистровали су своју форму у ДОО која им такође пружа могућност да индивидуално послују на тржишту.

5. Закључак

Усвајањем теста самосталности Пореској управи је дато средство којим ће да разоткрије прикривене правне послове у циљу опорезивања тржишних актера сагласно начелу фактицитета. Иза учесталих ангажовања предузетника од стране једног или неколицине налогодаваца неретко се крије *de facto* однос запослења. Мотив налогодавца за оваквим пословним односом се огледа у избегавању пореских дажбина које произлазе из радног односа. На тај начин се умањују буџетски приходи, јер се пореске дажбине не измирују према економској суштини њиховог односа, већ према формално закљученом уговору. Основни задатак примене теста јесте да открије, у погледу сваког пословног односа понаособ, који су то предузетници у зависном, односно субординираном положају приликом пружања својих услуга. Након утврђене несамосталности предузетника, Пореска управа намеће низ обавеза и одговорности обвезнику пореза и доприноса из датог правног посла. Притом, налогодавцу резиденту Републике Србије биће приписане последице уколико је предузетник несамосталан при пословању са

⁴¹ Област ИТ сектора је најизраженија у погледу прекида обављања предузетничке делатности и пререгистровања исте. Упоредивши 2019. и 2020. год., највећа разлика се види у обављању делатности рачунарског програмирања. Наиме, 2020. год. је прекинуло обављање своје делатности 4.520 предузетника и то је за 1.745% више у односу на 2019. год., када је своју делатност прекинуло 259 предузетника. У вези са истом делатношћу, број новорегистровани једноперсоналних ДОО у 2019. год. је 86, док је тај број вишеструко већи у 2020. год. и износи 496 друштава. Из овога се види утицај усвајања теста самосталности на престанак форме предузетника и раст оснивања једноперсоналног ДОО. Види: Дигитална Заједница, „Статистика о утицају теста самосталности“, (<https://www.digitalnazajednica.org/2021/06/04/statistikaouticajutestasamostalnosti/>, фебруар 2023). Три године од почетка примене теста самосталности не постоје подаци о броју случајева утврђене зависности предузетника у конкретном правном послу, те се оправдано поставља питање да ли се применом теста постигао очекивани резултат.

њим, док ће предузетник понети додатни терет након што се утврди његова зависност при пословању са иностраним налогодавцем. Позитивни ефекти усвојеног теста су евидентни и пре него што се почело са његовом применом. Реч је о предузетницима који су, страхујући да ће им применом теста бити утврђена несамосталност, пререгистровани правну форму и у највећем броју случајева своје пословање наставили као једноперсонално друштво с ограниченом одговорношћу. Међутим, одсуство података о дејству теста након почетка његове примене доводи у сумњу очекивања која су постојала пре његовог усвајања. Имајући у виду да су поједини критеријуми теста самосталности критиковани као недовољно јасни, три године након почетка његове примене се оправдано поставља питање да ли је потребно редефинисати постојеће и/или додати нове критеријуме.

Литература

Behling, F. and Harvey, M. (2015). The evolution of false selfemployment in the British construction industry: a neoPolanyian account of labour market formation. *Work, Employment and Society*. 29(6). 969988;

Видановић, К. (2021). Оправданост примене радноправних правила о заштити од отказа на samozапослена лица. *Страни правни живот*. 65(2). 293306;

Williams, C. Llobero, M. Horodnic, A. (2020). *Tackling undeclared work in the collaborative economy and bogus selfemployment*. Brussels: European Commission;

Gineste, S. (2009). *SelfEmployment and Bogus SelfEmployment in the European Construction Industry*. Brussels: European Federation of Building and Woodworkers;

Eichhorst, W. and Spermann, A. (2015). *Sharing Economy – Chancen, Risiken und Gestaltungsoptionen für den Arbeitsmarkt*. IZA Research Report 69. Bonn: Forschungsinstitut zur Zukunft der Arbeit;

International labour organization (ILO), (2016). *Nonstandard employment around the world: Understanding challenges, shaping prospects*. Geneva: ILO Publications;

Jansen, G. (2017). Farewell to the rightist selfemployed? “New selfemployment” and political alignments, *Acta Politica*. 52 (3). 306338;

Јовановић, Н., Радовић, В., Радовић, М. (2020). *Компанијско право: право привредних субјеката*, 1. издање. Београд: Центар за издаваштво и информисање, Правни факултет Универзитета у Београду;

Jorens, Y. (2008). *Selfemployment and bogus selfemployment in the European construction industry, A comparative study of 11 member states*. Brussels: European Federation of Building and Woodworkers, FIEC and European Commission;

Пореска управа (2020). *Упутство за примену члана 85 став 1 тачка 17 закона о порезу на доходак грађана у пореској контроли (тест самосталности)*. Београд: Министарство финансија;

Taylor, M. (2017). *Good work: The Taylor review of modern working practices*. London: Department for Business, Energy and Industrial Strategy;

Thörnquist, A. (2019). Truck drivers in the grey area between employment and selfemployment: Swedish experiences. *Nordic journal of working life studies*. 9(52). 3352;

Thörnquist, A. (2013). *False (Bogus) SelfEmployment in EastWest Labour Migration: Recent Trends in the Swedish Construction and Road Haulage Industries*. The MES, Themes on Migration and Ethnic Studies. Linköping: Linköping University Electronic Press. (41);

Hatfield, I. (2015). *SelfEmployment in Europe*. London: Institute of Public Policy Research;

Heyes, J. and Hastings, T. (2017). *The Practices of Enforcement Bodies in Detecting and Preventing Bogus SelfEmployment, European Platform Undeclared Work*. Brussels: European Commission;

Conaty, P. Bird, A. Ross, P. (2016). *Not alone: Trade union and cooperative solutions to selfemployment*. Manchester: Cooperatives UK.

Правни прописи

Закон о облигационим односима („Сл. лист СФРЈ“, бр. 29/78, 39/85, 45/89 одлука УСЈ и 57/89, „Сл. лист СРЈ“, бр. 31/93, “Сл. лист СЦГ”, бр. 1/2003 Уставна повеља и “Сл. гласник РС”, бр. 18/2020);

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 привредним друштвима („Сл. гласник РС“, бр. 36/2011, 99/2011, 83/2014 др. закон, 5/2015, 44/2018, 95/2018, 91/2019 и 109/2021);

Закон о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/2002, 84/2002 испр., 23/2003 испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 др. закон, 62/2006 др. закон, 63/2006 испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019, 144/2020, 96/2021 и 138/2022);

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 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., 10/2022 усклађени дин. изн., 138/2022 и 144/2022 усклађени дин. изн.);

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, 10/2022 усклађени дин. изн., 138/2022 и 6/2023 усклађени дин. изн.);

Правилник о Листи јурисдикција са преференцијалним пореским системом („Службени гласник РС“, број 122/12, 104/18, 161/20);

Уредба о ближим условима, критеријумима и елементима за паушално опорезивање обвезника пореза на приходе од самосталне делатности („Службени гласник РС“, број 94/2019, 96/2019 испр., 156/2020 и 141/2022).

Интернет извори

Агенција за привредне регисте (АПР), „Већи број основаних привредних субјеката“, (<https://www.apr.gov.rs/infografike.4320.html?infold=125>, фебруар 2023);

Determination of Worker Status for Purposes of Federal Employment Taxes and Income Tax Withholding, <https://www.irs.gov/pub/irspdf/fss8.pdf>, фебруар 2023;

НВО Дигитална Заједница, „Резултати анкете о утицају теста самосталности“, <https://www.digitalnazajednica.org/2021/05/14/rezultatianketeouticajutestasamostalnosti2deo/>, фебруар 2023;

НВО Дигитална Заједница, „Статистика о утицају теста самосталности“, <https://www.digitalnazajednica.org/2021/06/04/statistikaouticajutestasamostalnosti/>, фебруар 2023;

Министарство финансија Уговори о забрани двоструког опорезивања <https://www.mfin.gov.rs/propisi/ugovorioizbegavanjudvostrukogoporezivanja>, фебруар 2023.

Savo Vešković, LL.M.,
Teaching Assistant,
Faculty of Law, University of Niš

ENTREPRENEURS' INDEPENDENCE TEST

Summary

An entrepreneur is obliged to reconsider his independence when doing business with each client individually. The control mechanism of the entrepreneur's business (in)dependence is embodied in the application of the independence test. The test consists of nine criteria that determine whether the taxable entrepreneur or a parttime worker is dependent or independent in relation to the client. In the first part of the paper, the author presents the basic assumptions of covert business transactions and examines the reasons for the adoption of the independence test, with reference to the fact that the standardization of this approach contributes to the concretization of the principle of facticity. The second part of the paper focuses on the analysis of the criteria contained in the independence test and the role of the control authorities that will apply this measure. In the last part of the paper, the author examines the consequences of the established dependence of the entrepreneur in relation to the specific legal affair, as well as the effect of the adopted independence test before it started being applied.

Keywords: entrepreneurs, dependence, independence test, principal (employer), principle of facticity.