

МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
ПОРЕСКА УПРАВА

**УПУТСТВО ЗА ПРИМЕНУ ЧЛАНА 85 СТАВ 1
ТАЧКА 17 ЗАКОНА О ПОРЕЗУ НА ДОХОДАК
ГРАЂАНА У ПОРЕСКОЈ КОНТРОЛИ
(ТЕСТ САМОСТАЛНОСТИ)**

Београд, фебруар 2020. године

САДРЖАЈ

1. ТЕКСТ ОДРЕДБИ ЗАКОНА О ПОРЕЗУ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА.....	3
1.1 Члан 85 став 1 тачка 17 и ставови 5, 15, 16, 17 и 18 Закона о порезу на доходак грађана	3
1.2 Члан 24 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана.....	4
2. УВОД	5
2.1 Разлози за доношење <i>теста самосталности</i>	5
2.2 Питање правне сигурности: члан 24 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана	7
3. НАЧЕЛНО О ПРИМЕНИ ТЕСТА САМОСТАЛНОСТИ	8
3.1 Опште напомене.....	8
3.2 Опште смернице за тумачење одредби теста самосталности.....	11
3.3 Доказивање и терет доказивања	13
3.3.1 Опште о доказивању	13
3.3.2 Терет доказивања	13
3.3.3 Тест самосталности у оквиру пореске контроле.....	15
3.3.3.1 Контрола налогодавца	15
3.3.3.2 Контрола предузетника са домаћим налогодавцем	17
3.3.3.3 Контрола предузетника са страним налогодавцем.....	18
4. ПРИМЕНА ЧЛАНА 85 СТАВ 1 ТАЧКА 17) И СТАВОВА 15, 16, 17 И 18 ЗАКОНА	20
4.1 Предузетник	20
4.1.1 Специфичности у вези са одређеним делатностима	20
4.2 Налогодавац.....	21
4.2.1 Повезана лица Налогодавца.....	23
4.2.2 Посредници	24
4.3 Примена критеријума садржаних у тесту самосталности	26
4.3.1 Критеријум 1	27
4.3.2 Критеријум 2	31
4.3.3 Критеријум 3	33
4.3.4 Критеријум 4	34
4.3.5 Критеријум 5	36
4.3.6 Критеријум 6	39
4.3.7 Критеријум 7	40
4.3.8 Критеријум 8	41
4.3.9 Критеријум 9	42
5. ПРИМЕРИ АНГАЖОВАЊА ПРЕДУЗЕТНИКА И ПРИМЕНА ТЕСТА САМОСТАЛНОСТИ НА ЊИХ	43
5.1 Предузетник пружа услуге једном домаћем налогодавцу	43
5.1.1 Пример пружања услуга једном домаћем налогодавцу, када се однос између предузетника и налогодавца не може сматрати самосталним	43

5.1.2 Пример пружања услуга једном домаћем налогодавцу, када се однос између предузетника и налогодавца сматра самосталним	46
5.2 Предузетник пружа услуге за више домаћих налогодаваца	50
5.3 Предузетник пружа услуге једном страном налогодавцу.....	58
5.3.1 Пример пружања услуга једном страном налогодавцу, када се однос између предузетника и налогодавца не може сматрати самосталним	58
5.3.2 Пример пружања услуга једном страном налогодавцу, када се однос између предузетника и налогодавца може сматрати самосталним	61
5.4 Предузетник пружа услуге за више страних налогодаваца.....	63
5.5 Предузетник обавља делатност као додатну активност	71
6. МОГУЋИ ОБЛИЦИ ИЗБЕГАВАЊА ПЛАЋАЊА ПОРЕЗА У ВЕЗИ СА ПРИМЕНОМ ТЕСТА САМОСТАЛНОСТИ.....	76
6.1 Опште напомене.....	76
6.2 Оснивање правних лица у иностранству у циљу измештања седишта Налогодавца изван територије Републике Србије.....	78
6.2.1 Основне индикације за препознавање структуре	78
6.2.2 Методе за утврђивање пореске обавезе	78
6.3 Директно и индиректно ангажовање Предузетника као форма избегавања теста самосталности	80
6.3.1 Основне индикације за препознавање структуре	80
6.3.2 Методе за утврђивање пореске обавезе	81
6.4 Коришћење повезаних лица.....	82
6.4.1 Индикације за препознавање структуре	82
6.4.2 Методе за утврђивање пореске обавезе	82
6.5 Исплата на нерезидентне рачуне или „ <i>online payment</i> “ системе.....	83
6.5.1 Основне индикације за препознавање структуре	83
6.5.2 Методе за утврђивање пореске обавезе	84
6.6 Злоупотребе преко тзв. хабова (енг. „ <i>hub</i> “) као организације рада преко трећих – неповезаних лица	85
6.6.1 Основне индикације за препознавање злоупотреба коришћењем хабова	86
6.6.2 Методе за утврђивање пореске обавезе	87
6.7 Формалне промене уговорних одредби без измене суштине несамосталног односа са циљем да се обезбеди привид самосталности	87
6.7.1 Основне индикације за препознавање формалне измене уговора	88
6.7.2 Методе за утврђивање пореске обавезе	89

1. ТЕКСТ ОДРЕДБИ ЗАКОНА О ПОРЕЗУ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1.1 Члан 85 став 1 тачка 17 и ставови 5, 15, 16, 17 и 18 Закона о порезу на доходак грађана

Став 1

Осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају се и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито:

17) накнада исплаћена предузетнику или предузетнику паушалцу који обавља активности уз накнаду за истог налогодавца или за лице које се у смислу закона којим се уређује порез на добит правних лица сматра повезаним лицем с налогодавцем (у даљем тексту: повезано лице с налогодавцем), и који додатно испуњава најмање пет од наведених девет критеријума, или је према околностима случаја приликом отпочињања пословне сарадње могло да се закључи да ће испунити најмање пет од девет наведених критеријума који су накнадно и испуњени:

(1) налогодавац или повезано лице с налогодавцем одређује радно време предузетнику или предузетнику паушалцу или су одмор и одсуства предузетника или предузетника паушалца зависни од одлуке налогодавца или повезаног лица с налогодавцем и накнада предузетнику или предузетнику паушалцу се не умањује сразмерно времену проведеном на одмору;

(2) предузетник или предузетник паушалац уобичајено 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;

(3) налогодавац или повезано лице с налогодавцем врши или организује стручно оспособљавање или усавршавање предузетника или предузетника паушалца;

(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;

(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;

(6) најмање 70% од укупно остварених прихода предузетника или предузетника паушалца 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;

(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;

(8) уговор о ангажовању предузетника или предузетника паушалца садржи делимичну или потпуну забрану предузетнику или предузетнику паушалцу да пружа услуге по основу уговора са другим налогодавцима, изузев делимичне забране која обухвата пружање услуга ограниченом броју директних конкурената налогодавцу;

(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.

Став 5

Изузетно од става 3. овог члана, опорезиви приход из става 1. тачка 17) овог члана, који оствари предузетник или предузетник паушалац, чини бруто приход обвезника пореза.

Став 15

Налогодавцем у смислу става 1. тачка 17) овог члана сматра се домаће, односно страно правно лице, предузетник или предузетник паушалац које је директно или индиректно ангажовало предузетника или предузетника паушалца за обављање послова.

Став 16

Налогодавцем у смислу става 1. тачка 17) овог члана не сматра се домаће или страно правно лице, предузетник или предузетник паушалац које је директни исплатилац накнаде предузетнику или предузетнику паушалцу, а које такву накнаду исплаћује у вези са извршавањем послова заступања или посредовања за рачун другог лица и за такав посао не наплаћује од тог другог лица или од предузетника или предузетника паушалца ништа осим уобичајене заступничке или посредничке провизије.

Став 17

У случају из става 16. овог члана, налогодавцем и исплатиоцем накнаде сматра се лице за чији рачун се врши исплата накнаде предузетнику или предузетнику паушалцу.

Став 18

Изузетно од одредаба става 1. тачка 17) овог члана, накнада коју оствари предузетник или предузетник паушалац који према закону који уређује релевантну делатност коју он обавља не може да буде у радном односу код налогодавца, не сматра се другим приходом у смислу овог члана.

1.2 Члан 24 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана

Приход исплаћен предузетнику или предузетнику паушалцу у смислу члана 31. Закона о порезу на доходак грађана ("Службени гласник РС", бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12,

114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18, 86/19 - у даљем тексту: Закон), закључно са 1. мартом 2020. године, сматраће се приходом од самосталне делатности без обзира на природу његовог односа са налогодавцем у смислу одредаба члана 85. Закона, односно члана 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији ("Службени гласник РС", бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 - др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19).

2. УВОД

2.1 Разлози за доношење *теста самосталности*

Изражени пораст броја регистрованих предузетника¹ у Републици Србији, превасходно у одређеним секторима (као нпр. у сектору информационих технологија – ИТ, грађевинском сектору, сектору различитих саветодавних или административних услуга), који је уочен у протеклим годинама указао је на потребу испитивања њихове стварне, суштинске самосталности у обављању активности, односно усклађености са начелом фактицитета из члана 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији² (у даљем тексту "ЗПППА"). Наиме, показало се да у Републици Србији у одређеним секторима постоји широко распрострањена пракса ангажовања физичких лица на основу уговора о пружању услуга, односно, ангажовања предузетника, која је првенствено мотивисана пореским разлозима, где да је права природа (суштинска природа) односа прикривених таквим уговорима о пружању услуга у ствари радни однос. Другим речима, искоришћавање, односно злоупотреба форме предузетника ради остваривања нижег пореског оптерећења у односу на пореско оптерећење и оптерећење за припадајуће доприносе за обавезно социјално осигурање у вези са редовним радним односом, се јавило као један од облика агресивног пореског планирања у Републици Србији.

Овакво стање није јединствено за Републику Србију, већ је присутно у великом броју држава које нуде ниже пореско оптерећење за предузетнике. Поред наведеног, избегавање радноправног односа омогућава и знатно смањење трошкова који су везани за радноправну заштиту запослених, а обезбеђује послодавцу и прилику да веома једноставно анагажује, али и раскине сарадњу са радником који се према њему формално поставља као самостални пружалац услуга. Таква појава је у свету позната под називом „*bogus self employment*“. Појава означава физичка лица која се региструју као предузетници како би умањили своје пореско оптерећење и припадајуће доприносе, а који раде под условима сличним или једнаким условима под којима раде запослена лица³. Негативне стране овакве појаве јесу смањење пореских прихода за државу, као и умањена права предузетника у односу на радноправну заштиту запослених лица. Државе примењују различите методе у борби против ове појаве, од ретроактивног сматрања односа радним односом при чему су и налогодавац и

¹ За потребе овог поглавља, осим у случају директно навођења законских одредби, термин „предузетник“ се има сматрати да обухвата термине „предузетник“ и „предузетник паушалца“ у њиховом законском значењу. Посебна скраћеница за ове термине ће бити додељена у поглављу 4.

² *Службени гласник Републике Србије*, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19.

³ The OECD (2000) *Employment Outlook 2000*. Paris: OECD, стр. 156.

предузетник дужни да испуне све обавезе које су избегли, до коришћења виших пореских стопа у периоду након откривања злоупотребе предузетничког статуса. Позитивна страна овако широке међународне распрострањености ове појаве јесте што су приликом размишљања о решењу проблема у Републици Србији на располагању стајала решења и искуства других држава која су могла да послуже као узор.

Наиме, изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана (у даљем тексту "**Закон**") са краја 2019. године⁴ усвојено је решење којим се на првом месту уводи тест којим се испитује суштинска самосталност предузетника у обављању активности. Тест се састоји од 9 критеријума којима се оцењује однос између предузетника и налогодавца, од којих је потребно испунити пет да би се утврдило да предузетник није самосталан у обављању активности. Примера ради, критеријуми се односе на утврђивање да ли је предузетник самосталан у избору времена за одлазак на одмор, у одређивању радног времена, у раду за друге налогодавце, утврђивање временског периода у којем је предузетник ангажован за једног налогодавца, прихода који оствари од њега, и сл.

Критеријуми који се користе у предложеном решењу су резултат упоредно-правне анализе (анализирана су решења која постоје у Румунији, Летонији, Италији, Јужној Африци и другде) и усклађени су за потребе српског пореског законодавства.⁵ Такође, критеријуми су пажљиво бирани како њихова доказивост не би отежала употребу теста, као и да не би наметнули нови административни терет за предузетнике, а са друге стране да не би отежала посао инспектора Пореске управе Републике Србије.

Самосталност предузетника у односу према налогодавцу се не може одредити путем само једног критеријума, при чему у стварном животу постоје разноврсни облици ангажовања код којих није увек једноставно одредити да ли пре имају природу односа који постоје између налогодавца и самосталног пружаоца услуге или пак између послодавца и запосленог. Управо је из наведених обзира изабрано решење које кроз посматрање већег броја индикатора самосталности омогућава да оно буде усмерено управо на оне случајеве у којима готово у потпуности изостаје основна самосталност која је кључни елемент предузетништва као таквог и где све указује на коришћење правне форме како би се избегао радни однос и припадајуће пореско оптерећење.

За потребе теста, налогодавцем се сматра свако лице које ангажује предузетника за обављање активности, осим лица које исплаћује накнаду предузетнику за рачун другог лица. У случају када исплатилац накнаде предузетнику исплаћује накнаду искључиво у својству посредника или заступника (као што то чине нпр. праве посредничке платформе), односно када то не чини за свој рачун, већ за рачун другог лица, налогодавцем ће се сматрати то друго лице за чији рачун је исплаћена накнада (као што су корисници платформи који користе платформе за проналажење и ангажовање

⁴ *Службени гласник Републике Србије*, 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 и 50/2020 – усклађени дин. изн.

⁵ European Parliament, Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Employment Policy, Social protection rights of economically dependent self-employed workers, , 2013; J. Heyes, T. Hastings, *The Practices of Enforcement Bodies in Detecting and Preventing Bogus Self-employment, European Platform Undeclared work, June 2017.*

лица за обављање активности). Наиме, усвојено решење има за циљ да регулише однос између предузетника и налогодавца који има све карактеристике послодавца из редовног радног односа, а не посредника или заступника и да препозна развој тржишта услуга на коме се све више појављују платформе као спона између пружалаца и прималаца услуга. Овакве платформе потребно је јасно разликовати од евазионих структура у којима се као директни налогодавац појављује једно или више лица искључиво како би се прикрио стварни – индиректни налогодавац према коме би предузетник (за разлику од односа према директном налогодавцу) „пао“ тест самосталности. Такве и сличне евазионе структуре, заједно са методама борбе против истих, посебно су обрађене у одељку 6 овог Упутства.

Последица утврђене несамосталности кроз тест јесте та да се приход остварен у таквом односу опорезује као *други приход* у смислу члана 85 Закона чиме се пореска стопа повећава са дотадашњих 10% на нових 20%, при чему се повећава и основица на коју се пореска стопа примењује, али и основица доприноса за обавезно социјално осигурање.

У циљу усклађивања решења питања самосталности предузетника и прикривања радног односа са постојећим законским оквиром, а с обзиром на то да према законима који уређују одређене делатности, предузетници не могу да заснивају радни однос (као што је то нпр. адвокатска делатност изузев за осниваче ортачких адвокатских друштава), приход који остваре такви предузетници из односа са налогодавцем који испуњава услове из теста се не сматрају другим приходом у смислу усвојеног решења.

Имајући у виду да је послодавцима потребно време да се прилагоде измењеним одредбама закона, да ускладе своје пословање са предложеним изменама, примену наведених одредби прати порески подстицај који омогућава да послодавци запосле све оне предузетнике који не испуњавају елементарне услове самосталности у веома кратком временском року, при чему је њихов трошак повезан са новозапосленим лицима исти или сличан у прелазном временском периоду од 3 године у поређењу са оним који су сносили док су та лица ангажовали као налогодавци. Такође подстицај је осмишљен тако да прати запосленог, односно да се свим послодавцима, а не само онима који су се у прошлости појављивали као налогодавци лица која нису прошла тест самосталности, омогући да на равноправној основи користе овај порески подстицај.

2.2 Питање правне сигурности: члан 24 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана

У циљу омогућавања правне сигурности, законодавац је прописао јасна правила за процену самосталности предузетника из перспективе пореских последица које ту самосталност односно њен изостанак прате, чиме је обезбеђена уједначеност примене прописа, док се из разлога очувања правне сигурности усвојена измена примењује искључиво *pro futuro*.

Могућност планирања на дуже стазе, правна сигурности, као и кооперативни приступ надлежних органа су перципирани као најзначајнији порески подстицај који једна држава може да понуди својим обвезницима, па се стога српски законодавац определио за оно што је од пресудног значаја првенствено за очување владавине права и правне сигурности, а то је јасно назначење да се закон у погледу теста самосталности примењује искључиво *pro futuro*. То значи да послодавци који су у периоду пре ступања измена закона на снагу ангажовали предузетнике који се не могу сматрати

самосталним (у смислу усвојеног теста самосталности), неће бити предмет контроле са аспекта примене члана 85. Закона о порезу на доходак грађана, односно члана 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, за период пре ступања на снагу измене закона. Наведено је прописано прелазном нормом члана 24 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана из 2019. године која гласи:

Приход исплаћен предузетнику или предузетнику паушалцу у смислу члана 31. Закона о порезу на доходак грађана ("Службени гласник РС", бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. закон, 112/15, 113/17 и 95/18 - у даљем тексту: Закон), закључно са 1. мартом 2020. године, сматраће се приходом од самосталне делатности без обзира на природу његовог односа са налогодавцем у смислу одредаба члана 85. Закона, односно члана 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији ("Службени гласник РС", бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 - др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18).

Прелазном нормом чл. 24 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана из 2019. године постигнуто је да у правном поретку Републике Србије постоји јасна вододелница између периода пре 1. марта 2020. године и оног који почиње овим датумом.

Дакле, пореске контроле које се односе на период до 28. фебруара 2020. године неће доводити у питање економску суштину односа који има правну форму оног између налогодавца и самосталног предузетника, већ ће бити усмерене само на исправност испуњавања пореских обавеза које из тог односа проистичу.

Од 01. марта 2020. године, Пореска управа може контролисати пословни однос налогодавца и предузетника сагласно одредбама члана 85 став 1 тачка 17) Закона и применити одговарајуће одредбе у случају да он не испуњава оне критеријуме које је законодавац предвидео за примену пореза на приходе од самосталне делатности.

3. НАЧЕЛНО О ПРИМЕНИ ТЕСТА САМОСТАЛНОСТИ

3.1 Опште напомене

Правила која уређују примену теста самосталности се суштински састоје из 9 изричито прописаних критеријума који покривају кључне тачке односа између налогодавца и

предузетника⁶ за које се сматра да представљају показатеље (не)самосталности **једног конкретног предузетника** у односу на **једног конкретног налогодавца**.

Ти критеријуми су следећи:

- 1) налогодавац или повезано лице с налогодавцем одређује радно време предузетнику или су одмор и одсуства предузетника зависни од одлуке налогодавца или повезаног лица с налогодавцем и накнада предузетнику се не умањује сразмерно времену проведеном на одмору;
- 2) предузетник уобичајено 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;
- 3) налогодавац или повезано лице с налогодавцем врши или организује стручно оспособљавање или усавршавање предузетника;
- 4) налогодавац је ангажовао предузетника 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;
- 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 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, 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;
- 6) најмање 70% од укупно остварених прихода предузетника 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;
- 7) предузетник 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 сноси уобичајени пословни ризик за посао испоручен клијенту налогодавца или повезаног лица с налогодавцем, уколико такав клијент постоји;
- 8) уговор о ангажовању предузетника садржи делимичну или потпуну забрану предузетнику да пружа услуге по основу уговора са другим налогодавцима, изузев делимичне забране која обухвата пружање услуга ограниченом броју директних конкурената налогодавцу;
- 9) предузетник 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.

⁶ За потребе овог поглавља, осим у случају директно навођења законских одредби, термин „предузетник“ се има сматрати да обухвата термине „предузетник“ и „предузетник паушалац“ у њиховом законском значењу. Посебна скраћеница за ове термине ће бити додељена у поглављу 4.

У случају испуњења најмање 5 прописаних критеријума приликом примене теста самосталности долази се до закључка да у односу између конкретног налогодавца и конкретног предузетника не постоји самосталност тог предузетника, услед чега ће приход који предузетник оствари из таквог односа бити опорезован у складу са посебним правилом предвиђеним одредбом члана 85 став 1 тачка 17) Закона, а не у складу са општим правилима представљеним у чл. 31 до 51 Закона.

Питање самосталности, односно непостојање истог, посредством теста самосталности искључиво се утврђује за потребе примене одредби Закона, те исход теста самосталности неће утицати на квалификацију односа између налогодавца и предузетника из перспективе других материјалних пореских прописа (нпр. Закон о порезу на добит правних лица⁷), радно-правних прописа, прописа о заштити конкуренције и сл.

Имајући у виду да је последица примене теста самосталности утврђивање пореске обавезе према утврђеном чињеничном стању за које се сматра да је приближније економској суштини, а не према формално представљеном чињеничном стању, тест самосталности се може разумети као конкретизација начела фактицитета из члана 9 ЗПППА у Закону, као материјалном пропису.

Члан 9 став 1 ЗПППА прописује да се пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини. Став 2 истог члана предвиђа да ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимуловани правни посао, при чему став 3 такође предвиђа да када су приходи остварени, односно имовина стечена, на начин супротан прописима, Пореска управа утврђује пореску обавезу у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста прописа.

Сходно наведеном, иако тест самосталности има упориште у начелу фактицитета, приликом примене теста самосталности **неће се позивањем на начело фактицитета мењати или проширивати тест самосталности у виду додавања нових критеријума**, измене или занемаривања постојећих критеријума и сл., **већ ће се доказивати испуњеност 9 изричито прописаних критеријума.**

Примера ради, уколико форма и суштина конкретног односа између налогодавца и предузетника не омогућава доказивање испуњености 5 од 9 изричито прописаних критеријума, неће се применом општег начела фактицитета поткрепљивати постојање несамоствалности предузетника и на тај начин оправдати примена одредбе члана 85 став 1 тачка 17) Закона.

Поред претходног, треба навести да је одредбом члана 24 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана, предвиђено да ће се приход исплаћен предузетнику у смислу члана 31 Закона, закључно са 1. мартом 2020. године, сматрати приходом од самосталне делатности без обзира на природу његовог односа са налогодавцем у смислу одредаба члана 85 Закона, односно члана 9 ЗПППА.

Описано ограничење се не односи на остале могуће случајеве примене начела фактицитета на односе између предузетника и налогодавца, нпр. у случају постојања потпуно фиктивних правних односа, „пословања на црно“ и сл.

⁷ Службени гласник Републике Србије 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 и 86/2019.

3.2 Опште смернице за тумачење одредби теста самосталности

На првом месту, све термине из теста самосталности је потребно језички тумачити, тј. у складу са опште-прихваћеним значењем речи, термина и сл., осим уколико појединачним терминима није дато посебно значење одредбама Закона или другим прописима.

Примера ради, одредба члана 32 став 2 Закона дефинише да се предузетником сматра физичко лице које је уписано у регистар код надлежног органа, односно организације, а порез на приходе од самосталне делатности плаћа на опорезиву добит, па ће се термин „предузетник“ тумачити у складу овим посебно додељеним значењем.

Уколико појединачним терминима није дато посебно значење, они се имају тумачити у складу са поменутиим општим правилом тумачења правних норми, тј. језички, независно од свести о сврси теста самосталности или других одредби Закона, независно од поступања пореског обвезника и других екстерних или интерних чиналаца.

Коначно, правилно тумачење одређених термина ће једино бити могуће ослањањем на друге прописе који можда нису изричито наведени као релевантни, али се као такви намећу будући да по природи ствари представљају кровни пропис за једну или више области.

Примера ради, термине радно време, одмор и одсуство је неопходно тумачити у светлу одредби Закона о раду⁸.

Потребно је истаћи да 9 прописаних критеријума треба сматрати затвореним, исцрпним скупом критеријума (тзв. „*numerus clausus*“ скупом), а не скупом примера критеријума (тзв. „*exempli causa*“ скупом). Другим речима, тест самосталности се ослања искључиво на ових 9 критеријума, те његову примену није могуће допуњавати нити подржавати додатним или другачије дефинисаним условима.

Затим, 9 прописаних критеријума немају хијерархијски однос, разлику у правној снази или приоритет, тј. не постоји разлика у њиховом доприносу тесту самосталности. Свака од девет подтачака представљених у оквиру одредбе члана 85 став 1 тачка 17) Закона представља по један критеријум за утврђивање (не)самосталности применом теста самосталности, те искључиво испуњењем најмање пет критеријума описаних у пет различитих подтачака може се доћи до закључка да у односу између налогодавца и предузетника не постоји самосталност предузетника.

Свих 9 прописаних критеријума садрже једну или више алтернативних појединачних чињеница (у вези са налогодавцем, предузетником или неком другом околношћу од значаја за њихов однос), а које се односе на појединачну кључну тачку у односу између налогодавца и предузетника, при чему је довољно постојање само једне од тих чињеница предвиђених критеријумом, да би се критеријум сматрао испуњеним.

Постојање више од једне чињенице не утиче на значај тако испуњеног критеријума, тј. не чине га битнијим за примену теста самосталности.

Примера ради, критеријум прописан подтачком (2) захтева да предузетник уобичајено користи просторије које обезбеди налогодавац или повезано лице или да обавља

⁸ Службени гласник Републике Србије бр. 24/2005, 61/2005, 54/2009, 32/2013, 75/2014, 13/2017 - одлука УС, 113/2017 и 95/2018 - аутентично тумачење.

послове у месту које одреди налогодавац или повезано лице за потребе обављања послова који су му поверени.

Другим речима, за испуњење критеријума је довољно да или налогодавац или повезано лице обезбеђују просторије или да одређују просторије у којима ће предузетник обављати послове који су му поверени. Чињеница да, примера ради, у конкретном случају налогодавац и његово повезано лице заједнички обезбеђују просторије или да заједнички одређују које ће то просторије бити, не доводи то тога да се овај критеријум другачије вреднује за потребе примене теста самосталности, тј. да доприноси више „падању“ теста. Исто тако уколико просторије обезбеђује само повезано лице, али не и налогодавац (било директни или индиректно) то неће утицати да се овај критеријум мање вреднује.

Додатно, критеријуми прописани подтачком (1) и (5) садрже два различита алтернативна скупа чињеница потребних за закључак да је критеријум испуњен, а који се односе на различите кључне тачке у односу између налогодавца и предузетника, при чему је довољно постојање само једног скупа чињеница предвиђених критеријумом, да би се критеријум сматрао испуњеним.

Постојање више од једног скупа чињеница не утиче на значај тако испуњеног критеријума, тј. не чини га битнијим за примену теста самосталности.

Примера ради, критеријум прописан подтачком (1) захтева да налогодавац или повезано лице одређују радно време предузетнику или да су одмор и одсуства предузетника зависни од одлуке налогодавца или повезаног лица и да се накнада предузетнику не умањује сразмерно времену проведеном на одмору.

Другим речима, за испуњење критеријума је довољно да налогодавац или повезано лице одређују радно време предузетнику или да предузетников одмор и његова одсуства зависе од одлуке налогодавца или његовог повезаног лица, при чему се предузетникова накнада не умањује сразмерно времену проведеном на одмору.

Дакле, представљени критеријум се односи на следеће две кључне тачке у односу између налогодавца и предузетника:

- Утицај на радно време предузетника;
- Утицај на одмор и одсуство предузетника, под условом да се предузетникова накнада не умањује сразмерно времену проведеном на одмору;

Чињеница да у конкретном случају налогодавац одређује радно време предузетнику, као и да предузетников одмор и одсуство зависе од одлуке налогодавца (при чему се предузетникова накнада не умањује сразмерно времену проведеном на одмору), не доводи до тога да се овај критеријум другачије вреднује за потребе примене теста самосталности, тј. да доприноси више или мање.

Коначно, имајући у виду да тест самосталности, односно вид опорезивања који може да настане његовом применом, представља изузетак од општег правила (тј. од општег режима опорезивања предузетника), одредбе које уређују тест самосталности је потребно тумачити уско, тј. потребно је по сваку цену избегавати ширење њиховог обухвата кроз екстензивно тумачење.

Другим речима, у случају постојања сумње у вези тумачења одредбе или дела одредбе која се тиче теста самосталности, треба се одредити за тумачење које сужава

примену теста самосталности, под претпоставком да не постоје јасни аргументи у корист другачијег приступа.

3.3 Доказивање и терет доказивања

3.3.1 Опште о доказивању

Члан 43 ЗПППА предвиђа да се чињенице у пореском поступку утврђују на основу доказа, те да се као доказ у пореском поступку могу употребити пореска пријава, порески биланс, пословне књиге и евиденције, рачуноводствени искази, пословна документација и друге исправе и информације којима располаже Пореска управа, прикупљене од пореског обвезника или трећих лица, исказ сведока, налаз вештака, увиђај и свако друго средство којим се чињенице могу утврдити.

Другим речима, докази наведени у оквиру члана 43 ЗПППА представљају неисцрпни скуп примера (тзв. „*exempli causa*“ скуп) који је представљен без посебног реда или хијерархије. Сходно томе, као доказ се могу користити сва средства којима се могу утврдити чињенице, и ниједно појединачно средство нема и не може имати приоритет у односу на друго.

Међутим, у сваком конкретном случају појединачна средства могу бити од мањег или већег значаја и доказне снаге, што зависи од појединости конкретног случаја и конкретног доказног средства.

Цитирана одредба члана 43 ЗПППА је допуњена и одредбом члана 10 Закона о општем управном поступку⁹, а која предвиђа начело истине и слободне оцене доказа, а према којем је орган дужан да правилно, истинито и потпуно утврди све чињенице и околности које су од значаја за законито и правилно поступање у управној ствари, те да овлашћено службено лице одлучује по свом уверењу које чињенице узима као доказане, на основу савесне и брижљиве оцене сваког доказа посебно и свих доказа заједно, као и на основу резултата целокупног поступка.

Сходно цитираном начелу истине и слободне оцене доказа, Пореска управа је дужна да приликом примене теста самосталности правилно, истинито и потпуно утврди све чињенице и околности од значаја и то посматрајући сваки доказ посебно, али и све доказе заједно.

3.3.2 Терет доказивања

Правила о терету доказивања утврђују који учесник у пореском поступку је дужан да активно проналази и захтева доказе на основу којих је успостављено или ће бити успостављено одређено чињенично стање и пореско-управни однос.

Терет доказивања, у складу са одредбом члана 51 ЗПППА, сноси Пореска управа, када се ради о чињеницама на којима се заснива постојање пореске обавезе, односно порески обвезник, када се ради о чињеницама од утицаја на смањење или укидање пореза.

Другим речима, терет доказивања је у пореском поступку распоређен на следећи начин:

⁹ Службени гласник Републике Србије бр. 18/2016 и 95/2018 – аутентично тумачење

- Када се утврђује потпуно нова пореска обавеза – терет доказивања је на Пореској управи;
- Када се утврђује већа, али већ постојећа пореска обавеза – терет доказивања је на Пореској управи;
- Када захтева престанак постојеће пореске обавезе – терет доказивања је на пореском обвезнику;
- Када захтева смањење постојеће пореске обавезе – терет доказивања је на пореском обвезнику.

Лице које сноси терет доказивања ће бити дужно да обезбеди и образложи доказе уколико настоји да успостави пореско-управни однос који је покривен теретом доказивања, те пропуштање да се такви докази обезбеде ће ићи на штету лица које сноси терет доказивања.

У контексту контроле која укључује примену односно проверу теста самосталности, терет доказивања ће сносити лице које настоји да примени посебан режим опорезивања који настаје као резултат испуњавања најмање 5 од 9 прописаних услова садржаних у тесту самосталности, што ће у највећем броју случајева бити Пореска управа.

Наведено је последица чињенице да примена посебног режима опорезивања на основу теста самосталности нужно доводи или до потпуно нове пореске обавезе или до повећања пореске обавезе у односу на пореску обавезу која је постојала пре примене теста самосталности.

Сходно томе, у контексту примене теста самосталности, терет доказивања сноси:

- Пореска управа, у случају пореске контроле налогодавца који је домаће правно лице или предузетник, будући да резултат испуњења 5 од 9 прописаних услова садржаних у тесту самосталности доводи до потпуно нове пореске обавезе за налогодавца;
- Пореска управа, у случају пореске контроле предузетника који има налогодавца – домаће лице, будући да резултат испуњења 5 од 9 прописаних услова садржаних у тесту самосталности доводи до више пореске обавезе за налогодавца – домаће лице;
- Пореска управа, у случају пореске контроле предузетника који има налогодавца – страно лице, будући да резултат испуњења 5 од 9 прописаних услова садржаних у тесту самосталности доводи до више пореске обавезе за предузетника;

Међутим, чињеница да терет доказивања сноси једно лице (нпр. Пореска управа) не значи да друго лице није у обавези да поступи у складу са захтевима свих надлежних органа за достављање података, објашњења и сл., нити да је том лицу дозвољено прикривање података, већ искључиво да то друго лице није дужно да покаже иницијативу за прикупљање доказа и да ће се тврдње или поступци тог другог лица сматрати или потврдити доказаним уколико лице које сноси терет доказивања не докаже другачије.

Наведено је поткрепљено и одредбом члана 51 став 3 ЗПППА, која предвиђа да сумња која проистекне због ускраћивања информација, односно недостављање доказа од стране пореског обвезника, који је у складу са овим законом дужан да их достави Пореској управи, може у поступку утврђивања пореске обавезе бити на штету пореског обвезника.

Коначно, а имајући у виду да ће Пореска управа водити поступак доказивања као лице које сноси терет доказивања, неопходно је имати у виду одредбу члана 4 став 3 ЗПППА, која предвиђа начело законитости, а према којем је Пореска управа дужна да утврђује све чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке, посвећујући једнаку пажњу чињеницама које иду у прилог и на штету пореском обвезнику.

Сходно томе, порески инспектор је дужан да при прикупљању доказа има у виду и доказе који иду у прилог постојећем пореско-управном стању, тј. који иду у прилог пореском обвезнику који је пореско-управно стање успоставио, а што је и у складу са начелом поступања у доброј вери, које предвиђа члан 8 ЗПППА.

3.3.3 Тест самосталности у оквиру пореске контроле

Имајући у виду да се тест самосталности односи на потенцијалну пореску обавезу из области Закона, односно пореза на доходак грађана, тест самосталности ће примењивати у оквиру пореских контрола које обухватају контролу исправности обрачунавања и плаћања пореза и доприноса по одбитку – обједињена наплата, као и које обухватају контролу обрачунавања и плаћања пореза на приходе од самосталне делатности.

Сходно томе, примена теста самосталности је могућа у случајевима када је контрола започета са планом провере исправности обрачунавања и плаћања пореза и доприноса по одбитку – обједињена наплата или обрачунавања и плаћања пореза на приходе од самосталне делатности, али и у случају када је контрола била започета у циљу контроле неког другог пореског облика, па је накнадно проширена како би обухватила и контролу исправности обрачунавања и плаћања пореза и доприноса по одбитку – обједињена наплата или обрачунавања и плаћања пореза на приходе од самосталне делатности.

Конкретно, тест самосталности у оквиру пореске контроле може да се примењује током:

- 1) Контроле у оквиру које је контролисани порески обвезник налогодавац и то домаће правно лице или предузетник;
- 2) Контроле у оквиру које је контролисани порески обвезник предузетник који има налогодавца – домаће правно лице или предузетника;
- 3) Контроле у оквиру које је контролисани порески обвезник предузетник који има налогодавца – страно лице;

3.3.3.1 Контрола налогодавца

У случају контроле у оквиру које је контролисани порески обвезник налогодавац и то домаће правно лице или предузетник, тест самосталности се може применити на односе са једним или више предузетника којима контролисани налогодавац исплаћује накнаде, при чему се исходи појединачних тестова могу разликовати зависно од појединости односа са конкретним предузетником.

Имајући ово у виду, појединости сваког односа је потребно утврђивати одвојено и са дужном пажњом, при чему постојање несамосталности са једним предузетником не мора нужно да значи да ће тако бити и у односима са другим предузетницима.

Треба имати у виду да је могуће да је контролисани налогодавац самостално применио тест самосталности на односе са једним или више предузетника којима се исплаћују накнаде и применио посебан поступак опорезивања који предвиђа члан 85 став 1 тачка

17) Закона, тако да у овом виду контроле је могуће и проверавати исправност унапред одређеног пореског третмана.

У оквиру поступка контроле, Пореска управа може од трећих лица тражити неопходне податке, за шта је овлашћена одредбом члана 127 став 5 ЗПППА.

Наиме, члан 127 ст. 5 - 7 ЗПППА предвиђа да порески инспектор може захтевати податке, односно увид у документацију и од запослених код пореског обвезника или других лица, да се овај захтев саопштава усмено, те да су ова лица дужна да податке којима располажу, односно документацију учине доступним пореском инспектору.

Сходно томе, Пореска управа у оквиру поступка контроле може упутити трећим лицима захтев у писаној форми, како би на одговарајући начин документовала кораке предузете у оквиру поступка доказивања.

Будући да ће правилна примена теста самосталности често зависити од података које не мора нужно да поседује контролисани налогодавац (нпр. износ укупно остварених прихода предузетника у периоду од 12 месеци), Пореска управа као носилац терета доказивања има обавезу да размотри доступне изворе доказа.

Коначно, уколико резултат једног или више тестова самосталности примењених на односе између контролисаног налогодавца и предузетника којима контролисани налогодавац исплаћује накнаде буде такав да доводи до закључка о несамосталности једног или више предузетника, а што није у складу са постојећим пореским третманом, долази до следећих последица:

- код контролисаног налогодавца са утврђује додатна пореска обавеза у складу са чланом 85 Закона у односу на исплате предузетницима код којих је утврђена несамосталност.

Конкретно, према члану 85 став 5 Закона, опорезив приход из става 1 тачка 17 овог члана, који оствари предузетник или предузетник паушалац, чини бруто приход обвезника пореза, при чему стопа пореза на остале приходе износи 20%, према одредби члана 86 Закона.

Настанак пореске обавезе за контролисаног налогодавца је уређен одредбом члана 99 став 1 тачка 9) Закона, према којој се по одбитку од сваког појединачног оствареног прихода утврђују и плаћају порези на остале приходе, ако је исплатилац прихода правно лице, предузетник или предузетник паушалац. Додатно, одредба члана 101 Закона предвиђа да порез по одбитку из члана 99 Закона, за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописани јединствени уплатни рачун у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, осим ако овим законом није друкчије прописано.

Додатно, код контролисаног налогодавца се утврђује и додатна обавеза за доприносе за обавезно социјално осигурање у складу са чланом 28. и 57. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање¹⁰.

¹⁰ Службени гласник Републике Србије, 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 -

- обрачунава се камата за контролисаног налогодавца у складу са чланом 75 Закона, а који предвиђа да се на износ мање или више плаћеног пореза и споредних пореских давања, осим камате, обрачунава и плаћа камата по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије, увећаној за десет процентних поена, применом простог интересног рачуна од сто.
- Пореска управа поступа у складу са својим овлашћењима у вези са прекршајним поступком предвиђеним чланом 165 ЗПППА, а према контролисаном налогодавцу и одговорном лицу код контролисаног налогодавца.
- Пореска управа предузима одговарајуће мере у вези са откривањем пореских кривичних дела, у складу са одредбом члана 136 ЗПППА.

3.3.3.2 Контрола предузетника са домаћим налогодавцем

У случају контроле у оквиру које је контролисани порески обвезник предузетник који има налогодавца –домаће правно лице или предузетника, тест самосталности се може применити на односе са једним или више домаћих налогодаваца који исплаћују накнаде контролисаном предузетнику, при чему се исход теста може разликовати зависно од појединости односа са конкретним налогодавцем.

Имајући ово у виду, појединости сваког односа је потребно утврђивати одвојено и са дужном пажњом, при чему постојање несамосталности са једним налогодавцем не мора нужно да значи да ће такав однос бити и са другим налогодавцима.

Треба имати у виду да је могуће да је контролисани предузетник самостално (тј. у сарадњи са конкретним налогодавцем) применио тест самосталности на односе са једним или више предузетника којима се исплаћују накнаде и у сарадњи са налогодавцем применио посебан поступак опорезивања који предвиђа члан 85 став 1 тачка 17) Закона, тако да у овом виду контроле је могуће и проверавати исправност унапред опредељеног пореског третмана.

У овом виду контроле се предузетник сматра субјектом контроле, те се налогодавци сматрају трећим лицима која потенцијално располажу доказима и другим подацима потребним за пореску контролу, од којих Пореска управа може и мора тражити неопходне податке, ради правилне примене теста самосталности.

Међутим, вероватно је да ће већина података од значаја за примену теста самосталности бити доступни контролисаном предузетнику, тј. разумно је очекивати да ће бити доступни.

Такође, у овом виду контроле је неопходно да Пореска управа на одговарајући начин идентификује пословне просторије контролисаног предузетника у смислу члана 87 Закона о привредним друштвима.

Наиме, члан 87 став 1 Закона о привредним друштвима предвиђа је се седиште предузетника место на територији Републике Србије где предузетник обавља делатност, при чему став 7 истог члана предвиђа да се адреса седишта предузетника региструје у складу са законом о регистрацији.

усклађени дин. изн., 113/2017, 7/2018 - усклађени дин. изн., 95/2018, 4/2019 - усклађени дин. изн., 86/2019 и 5/2020 - усклађени дин. изн.

Коначно, уколико резултат једног или више тестова самосталности примењених на односе између контролисаног предузетника и налогодаваца који му исплаћују накнаде буде такав да доводи до закључка о несамосталности контролисаног предузетника у односу са једним или више налогодаваца, а што није у складу са постојећим пореским третманом, долази до следећих последица:

- код налогодавца у односу са којим је утврђена несамосталност се утврђује додатна пореска обавеза у складу са чланом 85 Закона.

Конкретно, према члану 85 став 5 Закона, опорезив приход из става 1 тачка 17 овог члана, који оствари предузетник или предузетник паушалац, чини бруто приход обвезника пореза, при чему стопа пореза на остале приходе износи 20%, према одредби члана 86 Закона.

Настанак пореске обавезе за налогодавца у односу са којим је утврђена несамосталност је уређен одредбом члана 99 став 1 тачка 9) Закона, према којој се по одбитку од сваког појединачног оствареног прихода утврђују и плаћају порези на остале приходе, ако је исплатилац прихода правно лице, предузетник или предузетник паушалац. Додатно, одредба члана 101 Закона предвиђа да порез по одбитку из члана 99 Закона, за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописани јединствени уплатни рачун у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, осим ако овим законом није друкчије прописано.

Додатно, код налогодавца са којим је утврђена несамосталност утврђује се и додатна обавеза за доприносе за обавезно социјално осигурање у складу са чланом 28. и 57. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање.

- обрачунава се камата за налогодавца у односу са којим је утврђена несамосталност у складу са чланом 75 Закона, а који предвиђа да се на износ мање или више плаћеног пореза и споредних пореских давања, осим камате, обрачунава и плаћа камата по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије, увећаној за десет процентних поена, применом простог интересног рачуна од сто.
- Пореска управа поступа у складу са својим овлашћењима у вези са прекршајним поступком, предвиђеним чланом 165 ЗПППА, а према налогодавцу у односу са којим је утврђена несамосталност и одговорном лицу код тог налогодавца,
- Пореска управа предузима одговарајуће мере у вези са откривањем пореских кривичних дела, у складу са одредбом члана 136 ЗПППА.

3.3.3.3 Контрола предузетника са страним налогодавцем

У случају контроле у оквиру које је контролисани порески обвезник предузетник који има налогодавца – страно правно лице, тест самосталности се може применити на односе са једним или више страних налогодаваца који исплаћују накнаде контролисаном предузетнику, при чему се исход теста може разликовати зависно од појединости односа са конкретним налогодавцем.

Имајући ово у виду, појединости сваког односа је потребно утврђивати одвојено и са дужном пажњом, при чему постојање несамосталности са једним налогодавцем не мора нужно да значи да ће такав однос бити и са другим налогодавцима.

Треба имати у виду да је могуће да је контролисани предузетник самостално применио тест самосталности на односе са једним или више страних налогодаваца који му исплаћују накнаде и применио посебан поступак опорезивања који предвиђа члан 85 став 1 тачка 17) Закона, тако да у овом виду контроле је могуће и проверавати исправност унапред опредељеног пореског третмана.

У овом виду контроле се предузетник сматра субјектом контроле, те се страни налогодавци сматрају трећим лицима која потенцијално располажу доказима и другим подацима потребним за пореску контролу, од којих Пореска управа може тражити неопходне податке, ради правилне примене теста самосталности.

Међутим, вероватно је да ће већина података од значаја за примену теста самосталности бити доступни контролисаном предузетнику, тј. разумно је очекивати да ће бити доступни.

Такође, у овом виду контроле је неопходно да порески инспектор на одговарајући начин идентификује пословне просторије контролисаног предузетника у смислу члана 87 Закона о привредним друштвима.

Коначно, уколико резултат једног или више тестова самосталности примењених на односе између контролисаног предузетника и налогодаваца који му исплаћују накнаде буде такав да доводи до закључка о несамосталности контролисаног предузетника у односу са једним или више налогодаваца, а што није у складу са постојећим пореским третманом, долази до следећих последица:

- код контролисаног предузетника, као примаоца накнаде од налогодавца у односу са којим је утврђена несамосталност, утврђује се додатна пореска обавеза у складу са чланом 85 Закона.

Конкретно, према члану 85 став 5 Закона, опорезив приход из става 1 тачка 17 овог члана, који оствари предузетник, чини бруто приход обвезника пореза, при чему стопа пореза на остале приходе износи 20%, према одредби члана 86 Закона.

Настанак пореске обавезе за предузетника који је остварио приход од страног налогодавца, а у односу са којим је утврђена несамосталност, уређен одредбом члана 100а став 2 Закона, према којој обвезник који остварује зараде и друге приходе у или из друге државе, код дипломатског или конзуларног представништва стране државе, односно међународне организације или код представника и службеника таквог представништва, односно организације, дужан је да сам обрачуна и уплати порез по одбитку по одредбама овог закона, ако порез не обрачуна и не уплати исплатилац прихода.

Додатно, код контролисаног предузетника, као примаоца накнаде од налогодавца у односу са којим је утврђена несамосталност утврђује се и додатна обавеза за доприносе за обавезно социјално осигурање у складу са чланом 57. став 2. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање.

- обрачунава се камата за контролисаног предузетника, као примаоца накнаде од налогодавца у односу са којим је утврђена несамосталност у складу са чланом 75 Закона, а који предвиђа да се на износ мање или више плаћеног пореза и споредних пореских давања, осим камате, обрачунава и плаћа камата по стопи једнакој годишњој референтној стопи Народне банке Србије, увећаној за десет процентних поена, применом простог интересног рачуна од сто.
- Пореска управа поступа у складу са својим овлашћењима у вези са прекршајним поступком предвиђеним чланом 165 ЗПППА, а према контролисаном предузетнику, као примаоцу накнаде од налогодавца у односу са којим је утврђена несамосталност.
- Пореска управа предузима одговарајуће мере у вези са откривањем пореских кривичних дела, у складу са одредбом члана 136 ЗПППА.

4. ПРИМЕНА ЧЛАНА 85 СТАВ 1 ТАЧКА 17) И СТАВОВА 15, 16, 17 И 18 ЗАКОНА

Члан 85 став 1 тачка 17) и ставови 15, 16, 17 и 18 Закона примењује се на однос између предузетника или предузетника паушалаца, и њихових налогодаваца.

Односно, како је објашњено у одељцима 2 и 3 овог упутства, накнада која је исплаћена предузетнику или предузетнику паушалцу који **обавља активности уз накнаду** за истог налогодавца или за лице које се у смислу закона којим се уређује порез на добит правних лица сматра повезаним лицем с налогодавцем и који додатно испуњава најмање пет од девет критеријума, или је према околностима случаја приликом отпочињања пословне сарадње могло да се закључи да ће испунити најмање пет од девет наведених критеријума који су накнадно и испуњени, сматраће се осталим приходом.

4.1 Предузетник

Предузетник односно предузетник паушалац је лице регистровано код надлежног органа, обвезник пореза на доходак грађана на приходе од самосталних делатности:

- који порез плаћа на опорезиву добит, и
- који порез плаћа на паушално утврђени приход

(у даљем тексту: „**Предузетник**“).

4.1.1 Специфичности у вези са одређеним делатностима

Став 18 члана 85 Закона одређује да накнада коју оствари Предузетник који према закону који уређује релевантну делатност коју он обавља не може да буде у радном односу код налогодавца, не сматра се другим приходом у смислу овог члана.

Имајући у виду сврху усвајања измена члана 85 Закона, како је објашњено у делу 2 овог Упутства, став 18 омогућава да из његове примене буду изузете оне делатности у којима, по сили закона, физичка лица која те делатности обављају не могу закључити уговор о раду.

Један од примера на које се примењује члан 85 став 18 Закона јесте делатност адвоката. Наиме, чланом 21 ставом 3 Закона о адвокатури¹¹ одређено је да „Адвокат нема право да заснива радни однос **осим у адвокатском ортачком друштву**, да буде статутарни заступник, директор или председник управног одбора у правном лицу, члан или председник извршног одбора банке, заступник државног капитала, прокуриста или лице које има утврђену забрану конкуренције.“ Надаље, чланом 44 истог закона дефинисано је да се адвокат бави адвокатуром самостално, у заједничкој адвокатској канцеларији или као члан адвокатског ортачког друштва. Дакле, у радном односу са ортачким адвокатским друштвом може да буде само његов члан, коме ће статус самосталног адвоката по сили закона престати регистрацијом ортачког адвокатског друштва па тако неће ни бити у могућности да „фактурише“ свом ортачком друштву.

Дакле, однос адвоката са његовим налогодавцем ће, укључујући и самосталне адвокате који сарађују са ортачким адвокатским друштвима или другим адвокатима, бити изузет од примене теста самосталности.

Такође, у складу са Законом о извршењу и обезбеђењу¹² јавни извршитељ обавља делатност као предузетник или као члан ортачког друштва чији чланови су искључиво јавни извршитељи (члан 468), док ће бити разрешен своје функције ако заснује радни однос (члан 487).

Сходно томе, порески инспектор приликом контроле исправности примене члана 85 став 1 тачка 17) и ставова 15, 16, 17 и 18 Закона дужан је да поред пореских прописа, у обзир узме и друге прописе Републике Србије који могу бити од значаја за примену ових одредби.

Порески инспектор би требало да има у виду да забрана заснивања радног односа, поред специфичних делатности које су наведене као примери, може бити прописана и међународним уговорима Републике Србије, укључујући и уговоре са међународним организацијама и организацијама Европске Уније, који су саставни део правног поретка Републике Србије и непосредно се примењују, у складу са чланом 16 Устава Републике Србије.

4.2 Налогодавац

У складу са чланом 85 став 15 Закона, налогодавцем се за потребе примене ових правила сматра:

- домаће правно лице (што обухвата акционарска друштва, друштва са ограниченом одговорношћу, ортачко друштво, командитно друштво, удружење, установа, здравствена установа, као и свако друго правно лице које је као такво дефинисано позитивно правним прописима Републике Србије);

- страно правно лице (што укључује и огранак и представништво страног правног лица регистровано у складу са прописима Републике Србије, као део страног правног лица у складу са Законом о привредним друштвима¹³; у случају да страно правно лице има регистрован огранак или представништво на

¹¹ Службени гласник Републике Србије бр. 31/2011 и 24/2012 - одлука УС.

¹² Службени гласник Републике Србије бр. 106/2015, 106/2016 - аутентично тумачење, 113/2017 - аутентично тумачење и 54/2019.

¹³ Службени гласник Републике Србије бр. 36/2011, 99/2011, 83/2014 - др. закон, 5/2015, 44/2018, 95/2018 и 91/2019.

територији Републике Србије, такав огранак или представништво ће се сматрати домаћим налогодавцем, у случају пореске контроле, на начин како је образложено у одељку 3.3.4.2 изнад);

- домаћи предузетник или предузетник паушалац;
- страни предузетник;

које је **директно или индиректно** ангажовало Предузетника за обављање послова (у даљем тексту: „**Домаћи налогодавац**“ и „**Страни налогодавац**“ појединачно, односно „**Налогодавац**“ заједно).

Дакле, налогодавцем ће се сматрати оно лице за чије потребе и по чијем захтеву предузетник пружа услуге, не узимајући у обзир да ли је такво лице директно ангажовало предузетника и да ли директно врши исплату накнаде предузетнику. (детаљније образложење је у тачки 4.2.2).

Порески инспектор у поступку пореске контроле утврђује ко је директни односно индиректни налогодавац Предузетника, ради одређивања на који однос ће применити тест самосталности као и ради правилне примене одредби Закона у вези са обрачуном пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно социјално осигурање, како је описано у одељку 3 овог Упутства.

Порески инспектор то може да чини на следећи начин, у случају пореске контроле Предузетника:

1. Прегледом уговору о ангажовању, издатих фактура Предузетника и извода о уплатама – порески инспектор може да утврђује да ли је исто лице уговорна страна, прималац фактуре и уплатилац накнаде.
2. Уколико јесте, порески инспектор утврђује да ли постоји друго лице у чије име лице из тачке 1 ангажује Предузетника – порески инспектор то може да чини на основу:
 - одредби уговора о ангажовању,
 - друге пословне документације предузетника (е-маил преписка, резултати рада за које је Предузетник ангажован – односно, утврђивањем адресента резултата рада),
 - претрагом јавно доступних података ради анализе пословног модела лица са којим је Предузетник закључио уговор о ангажовању, односно, анализирањем да ли се лице са којим је закључен уговор о ангажовању може сматрати посредником, у смислу става 16 члана 85 Закона,
 - узимањем изјава Предузетника у складу са чланом 45 ЗПППА
 - на други начин који порески инспектор утврди као користан и сврсисходан у поступку контроле.
3. Уколико порески инспектор утврди да су различита лица уговорна страна уговора о ангажовању, прималац фактуре или уплатилац накнаде, приступиће одређивању крајњег налогодавца (суштинског налогодавца), на начин описан у тачки два изнад.

Порески инспектор то може да чини на следећи начин, у случају пореске контроле Домаћег Налогодавца:

1. Прегледом уговору о ангажовању, примљених фактура Предузетника и извода о плаћању – порески инспектор утврђује да ли је Домаћи налогодавац и уговорна страна и прималац фактуре и уплатилац накнаде.

2. Уколико јесте, порески инспектор утврђује да ли постоји друго лице у чије име лице из тачке 1 ангажује Предузетника – порески инспектор то може чини на основу:
- одредби уговора о ангажовању,
 - прегледом бруто биланса Домаћег налогодаваца, првенствено рачуна прихода, ради утврђивања да ли је Домаћи налогодавац префактурисао односно, фактурисао трошкове ангажовања Предузетника трећем лицу;
 - С друге стране, порески инспектор у поступку пореске контроле домаћег правног лица, представништва, огранка или предузетника може утврђивати да ли је такав обвезник индиректни налогодавац Предузетнику, анализом рачуна трошкова/обавеза таквог лица и пратеће документације,
 - друге пословне документације предузетника (е-маил преписка, резултати рада за које је Предузетник ангажован – односно, утврђивањем адресента резултата рада),
 - Анализом пословног модела Домаћег налогодаваца, ради одређивања да ли се може сматрати посредником, у смислу става 16 члана 85 Закона,
 - на други начин који порески инспектор утврди као користан и сврсисходан у поступку контроле.

4.2.1 Повезана лица Налогодавца

Одредбама члана 85 став 1 тачка 17) обухваћена су и повезана лица Налогодавца – односно, лица која се у смислу члана 59 ставова 2 до 7 Закона о порезу на добит правних лица сматрају повезаним лицима Налогодавца:

„Лицем повезаним са обвезником сматра се оно физичко или правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке.

У случају посредног или непосредног поседовања најмање 25% акција или удела сматра се да постоји могућност контроле над обвезником.

Могућност значајнијег утицаја на пословне одлуке постоји, поред случаја предвиђеног у ставу 3 овог члана и када лице посредно или непосредно поседује најмање 25% гласова у обвезниковим органима управљања.

Лицем повезаним са обвезником сматра се и 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.

Лицима повезаним са обвезником сматрају се брачни или ванбрачни друг, потомци, усвојеници и потомци усвојеника, родитељи, усвојиоци, 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.

Изузетно од ст. 2. до 6. овог члана, лицем повезаним са обвезником сматра се и свако нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом.”

Приликом контроле исправности примене теста самосталности порески инспектор утврђује да ли предузетник обавља активности за лице које се сматра повезаним лицем са Налогодавцем.

Порески инспектор то може учинити:

1. На основу јавно доступних података садржаних у Агенцији за привредне регистре – путем анализе власничке структуре Домаћег налогодавца (укључујући и централну евиденцију стварних власника);
2. Документације о трансферним ценама које је Домаћи налогодавац дужан да прилаже уз порески биланс сваке пореске године, у случају да има трансакције са повезаним лицима у смислу Закона о порезу на добит правних лица;
3. По аутоматизму, уколико Предузетник обавља активности за правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом.
4. У случају Страног налогодавца на основу јавно доступних података у вези са корпоративном структуром Страног налогодавца (као што је веб страница Страног налогодавца, његове групе друштава и сл.), узимањем изјава од Предузетника у вези са односом са Страним налогодавцем и његовим повезаним лицима као и упућивањем захтева за достављање информација од значаја за опорезивање надлежним органима друге државе, на основу међународне конвенције или важећег уговора о избегавању двоструког опорезивања (у складу са постојећим конвенцијама, Република Србија има могућност да овакве захтеве упути у више од 140 јурисдикција). У случају да Предузетник обавља активности за повезана лица Налогодавца, или да повезана лица Налогодавца на било који начин учествују или доприносе уговорном односу Предузетника и Налогодавца (обезбеђивањем пословних просторија, опреме, алата, материјалних и нематеријалних средстава потребних за обављање рада Предузетника, управљањем процесима рада, регрутовањем и спровођењем процеса избора Предузетника за ангажовање и сл.), порески инспектор ће тест самосталности кумулативно применити на однос Предузетника са Налогодавцем и Предузетника са његовим повезаним лицима.

4.2.2 Посредници

Став 16 члана 85 Закона одређује да се налогодавцем за потребе примене наведених правила **неће сматрати** домаће или страно правно лице, предузетник или предузетник паушалац које је директни исплатилац накнаде предузетнику или предузетнику паушалцу, а које такву накнаду исплаћује у вези са извршавањем послова заступања или посредовања за рачун другог лица и за такав посао не наплаћује од тог другог лица или од предузетника или предузетника паушалца ништа осим уобичајене заступничке или посредничке провизије.

Дакле, у случају лица која посредују између Налогодавца и Предузетника, таква лица се неће сматрати налогодавцима за потребе примене овог члана. Али, према ставу 17 члана 85 Закона у случајевима када постоји посредник (како је претходно описано), налогодавцем и исплатиоцем накнаде за потребе примене овог члана сматраће се лице за чији рачун се врши исплата накнаде предузетнику или предузетнику паушалцу – односно, уколико порески инспектор утврди да се директни исплатилац накнаде не може сматрати Налогодавцем, тест самосталности примењује на однос између Предузетника и лица у чије се име врши исплата.

Један од најчешћих облика, али свакако не и једини облик посредника су друштва која управљају такозваним посредничким платформама (виртуелне платформе) где са једне стране пружаоци услуга постављају своје радне биографије, које су груписане према врсти услуга, као и евентуално цену услуге по сату, а са друге стране потенцијални налогодавци прегледом радних биографија врше одабир пружаоца услуга. Такве

платформе у суштини послују у циљу стицања добити кроз довођење у везу налогодаваца и пружаоца услуга. Посредничке платформе често пружају и додатне услуге, које могу да укључују:

- Сужавање листе потенцијалних пружалаца услуга за налогодавца, у складу са захтевима конкретног задатка, а према детаљима из радних биографија;
- Рангирање и оцењивање налогодаваца и пружаоца услуга;
- Вршење верификације пружалаца услуга од стране посредничке платформе – потврђивање аутентичности е-мејл адреса пружалаца услуга, идентитета пружалаца услуга (прегледом личних докумената пружалаца услуга), дељењем утисака (оцена успешности извршења задатака) других налогодаваца који су ангажовали предузетника;
- Обезбеђивање алата на основу којих пружалац услуга прати број утрошених сати на обављању задатака за конкретног налогодавца, и документује да су обрачунати сати provedени на пружању услуге за тог клијента;
- Омогућавање издавања фактура и наплате услуга коришћењем алата саме платформе;
- Директна плаћања пружаоцима услуга за рачун налогодавца;
- Омогућавање безбедне размене података између пружалаца услуга и налогодаваца, преко свог виртуелног простора.

По правилу платформе које обављају своју делатност на начин описан у претходном пасусу, испуњавају услове да се сматрају посредником на начин како је дефинисано ставом 16 члана 85 Закона, односно, да се не сматрају Налогодавцем у смислу члана 85 Закона.

С друге стране, постоје виртуелне платформе односно правна лица која управљају виртуелним платформама чија улога у односу Предузетника и Налогодавца превазилази улогу посредника.

Неке платформе наступају као посредници без обзира што користеразличита софтверска решења или искуства да препоруче одабране тимове пружалаца услуге за потребе својих клијената – налогодаваца.

Међутим, негде ће платформе суштински превазићи улогу посредника ангажујући се непосредно како на формирању тима на који клијент – налогодавац неће моћи да стави замерку (или имати могућност да га не прихвати или замени) или ће у мањој или већој мери преузети преговарање и/или ризик извршења посла или обезбедити да цели тимови такве платформе физички своје услуге пружају у пословним просторијама клијента те да се интегришу у постојеће тимове запослених. Поред тога, овакве платформе по правилу не наплаћују посредничке провизије од пружалаца услуга, већ искључиво од клијената, а омогућавају и пробни рад својих тимова пружалаца услуга, пре пуног ангажовања тима за дуготрајнији пројекат. У случају да Предузетник пружа услугу путем посредника, као што је платформа, порески инспектор утврђује да ли посредник испуњава услове да се сматра посредником у смислу става 16 члана 85 Закона. Порески инспектор то може да чини анализирањем јавно доступних података (као што је веб страница посредника), или односа између посредника и Предузетника (да ли и на који начин Предузетник плаћа услуге посредника, шта све обухватају услуге посредника и сл.). Уколико порески инспектор утврди да се исплатилац накнаде може сматрати посредником у смислу члана 85 став 16 Закона, порески инспектор ће

тест самосталности применити на однос између Предузетника и индиректног Налогодавца.

Међутим, уколико порески инспектор утврди да се исплатилац накнаде не може сматрати посредником у смислу члана 85 став 16 Закона јер суштински/функционално испуњава услове да се сматра налогодавцем, примениће тест самосталности на однос између Предузетника и директног исплатиоца накнаде. Уколико се однос између Предузетника и исплатиоца накнаде може сматрати самосталним у смислу теста самосталности, порески инспектор тест самосталности примењује на однос између Предузетника и индиректног Налогодавца.

Приликом примене одредбе о посредницима, порески инспектор ће утврђивати повезаност између посредника и Налогодавца, за потребе примене теста самосталности. Односно, уколико је посредник повезано лице Налогодавца, тест самосталности ће се кумулативно применити на оба лица, како је објашњено у делу 4.2.1. овог Упутства.

Поред тога, у случају да порески инспектор сматра да је постојање директног и индиректног налогодавца форма избегавања испуњења критеријума теста самосталности, поступиће на начин описан у делу 6.3. овог Упутства.

4.3 Примена критеријума садржаних у тесту самосталности

Порески инспектор приликом анализе и примене критеријума поступа у свему у складу са ЗПППА са посебним освртом на начело законитости предвиђено чланом 4 Закона о пореском поступку које наводи:

„Пореска управа је дужна да остварује сва права и обавезе из порескоправног односа у складу са законом.

У случајевима када је Пореска управа овлашћена да делује на основу дискреционих овлашћења, дужна је да делује у складу са сврхом тих овлашћења и у оквиру закона.

Пореска управа је дужна да утврђује све чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке, посвећујући једнаку пажњу чињеницама које иду у прилог и на штету пореском обвезнику“

Стога, порески инспектор је дужан да утврди све расположиве чињенице неопходне за правилну примену теста самосталности. Како је наведено у одељку три овог Упутства, терет доказивања испуњености услова теста самосталности је на Пореској управи, односно, пореском инспектору који врши пореску контролу, те је нужно да порески инспектор темељно утврди и документује своје закључке код примене теста самосталности.

Додатно, како је наведено у одељку три овог упутства, у складу са чланом 51 ЗПППА, сумња која проистекне због ускраћивања информација, односно недостављања доказа од стране пореског обвезника који је, у складу са овим законом, дужан да их достави Пореској управи, може у поступку утврђивања пореске обавезе бити на његову штету.

Порески инспектор примењује критеријуме садржане у тесту самосталности на однос између једног Предузетника и једног Налогодавца, односно, његовог повезаног лица, ради утврђивања да ли је однос између Предузетника и Налогодавца самосталан. Сваки од критеријума осликава елементе самосталности једног уобичајеног односа између налогодавца и лица које обавља одређене активности за налогодавца ван радног односа (независни пружалац услуга, независни произвођач и сл.).

Приликом примене 9 критеријума, порески инспектор би требало да има у виду члан 67 Закона о облигационим односима¹⁴ који наводи да закључење уговора не подлеже никаквој форми, осим ако је законом друкчије одређено. Сходно томе, а имајући у виду да у највећем броју случајева посебним законом није прописана форма уговора о ангажовању лица које самостално обавља делатност, порески инспектор би требало да има у виду да Предузетник и Налогодавац међусобни однос могу уредити и на други начин (уместо формалног, писаног уговора), укључујући и путем е-мејл преписке, различитих дописа, усменим договором и самим поступањем обе стране.

У наставку је дат опис примене девет критеријума теста самосталности у току поступка пореске контроле. Термин Налогодавац у тачкама 4.3.1 до 4.3.9 обухвата како Налогодавца, тако и повезана лица Налогодавца, односно, порески инспектор критеријуме примењује на начин описан у наведеним тачкама, на однос Предузетника са Налогодавцем и на однос Предузетника са сваким повезаним лицем Налогодавца, које на било који начин учествује у односу Предузетника и Налогодавца.

4.3.1 Критеријум 1

Критеријум садржан у члану 85 став 1 тачка 17) подтачка (1) Закона, гласи:

*„Налогодавац или повезано лице с налогодавцем одређује радно време предузетнику или предузетнику паушалцу **или** су одмор и одсуства предузетника или предузетника паушалца зависни од одлуке налогодавца или повезаног лица с налогодавцем и накнада предузетнику или предузетнику паушалцу се не умањује сразмерно времену проведеном на одмору“*

Први критеријум теста самосталности постављен је алтернативно (односно, довољно је да један од два под-критеријума буде испуњен да би се сматрало да је критеријум 1 испуњен).

Зашто је овај критеријум релевантан за одређивање самосталности предузетника у односу са послодавцем?

Уобичајени однос два независна лица, према уговору о ангажовању, подразумева да ангажовано лице има уговорну обавезу да изврши одређени задатак, на начин и у року уговореним са налогодавцем. Међутим, очекивано је да налогодавац не учествује у расподели посла, односно, временском распореду обављања самог задатка, све док ангажовано лице поступа у складу са постављеним крајњим роком (односно, периодичним роковима, уколико су такви рокови договорени). Дакле, ангажовано лице самостално распоређује своје време рада потребно за извршење задатка за налогодавца, док је налогодавац заинтересован искључиво за крајњи резултат, односно, да му буде испоручен задатак коју је наручио у року који је одређен уговором о ангажовању.

По чему се самостално ангажовано лице разликује од запосленог лица? Запослено лице у складу са уговором о раду обавља одређену врсту послова за свог послодавца, у складу са радним местом на који је распоређен. Уговор о раду не садржи крајњи резултат (пројекат, услугу и сл.) коју је запослени дужан да испоручи у одређеном року, већ је запослени на располагању послодавцу за време радног времена да обавља задатке које му послодавац зада, односно, запослени остварује зараду за своју

¹⁴ Службени лист СФРЈ, бр. 29/78, 39/85, 45/89 - одлука УСЈ и 57/89, "Сл. лист СРЈ", бр. 31/93 и "Сл. лист СЦГ", бр. 1/2003 - Уставна повеља.

расположивост послодавцу у одређеном временском периоду, без обзира на конкретан резултат.

Сходно томе, запослени имају јасно дефинисано радно време и годишњи одмор. Додатно, послодавац је тај који, у законским оквирима, одређује период у којем запослени може одсуствовати са посла, имајући у виду целокупан процес рада послодавца.

Радно време

Шта подразумева појам радног времена? Порески инспектори у примени критеријума 1 могу се ослонити у мери у којој је то могуће на одредбе Закона о раду, који радно време дефинише као „временски период у коме је запослени дужан, односно, расположив да обавља послове према налозима послодавца, на месту где се послови обављају“. Дакле, приликом анализе односа између Предузетника и Налогодавца, требало би се ослонити на дефиниције из Закона о раду.

Ослањањем на дефиницију радног времена из Закона о раду, порески инспектор биће у могућности да оцени да ли одређена обавеза Предузетника да буде на располагању Налогодавцу у одређеном временском периоду према захтеву Налогодавца поседује довољан степен сталности, учесталости и одлика радног времена да би се сматрало да испуњава критеријум 1. Порески инспектор испитује разлоге, суштину такве обавезе и на који начин она утиче на самосталност Предузетника. Другим речима, порески инспектор утврђује првенствено да ли постоји обавеза Предузетника да буде на располагању Налогодавцу у одређеном временском периоду, а потом и да ли је таква обавеза у вези са учесталим обављањем активности за Налогодавца, у складу са његовим инструкцијама и налозима у датом временском периоду (што има све одлике радног времена запосленог, односно, указује на несамосталност Предузетника), или је таква обавеза уведена у циљу надзора над резултатом рада Предузетника (примера ради, законски заступник Налогодавца је искључиво петком доступан за састанак на којем Предузетник излаже статус извршености свог задатка).

Дакле, појам радног времена обухвата период расположивости Предузетника за обављање активности у одређеном временском периоду према налозима Налогодавца и учесталост таквих активности па се сви ови елементи утврђују за потребе одређивања испуњености критеријума 1.

Ипак, порески инспектор не би требало да дословно примењује одредбе Закона о раду, поготово имајући у виду да се на уговор о ангажовању не примењују ограничења из Закона о раду о максималном броју радних сати у радној недељи, одредбе о прековременом раду, раду за време празника и сл. Односно, чињеница да Предузетник нема обавезу да буде на располагању осам часова дневно пет дана у радној недељи не значи нужно и сама по себи да Налогодавац не одређују радно време Предузетнику, односно, порески инспектор би требало додатно да анализира остале релевантне чињенице ради закључивања да ли је критеријум 1 у овом делу испуњен. С друге стране, рад од свега неколико (нпр. три или пет) часова месечно у неправилним интервалима за једног Налогодавца може ићи у прилог чињеници да Налогодавац није одредио запосленом радно време. Такође, чињеница да Налогодавац као привредних има одређено (опредељено) радно време у коме обавља своју делатност не значи да је он радно време одредио и својим Предузетницима.

Дакле, тешко је одредити тачан, па и оквирни број радних часова одређене учесталости да би се са сигурношћу тврдило да постоји одређено радно време несамосталног

Предузетника па ће испуњење или неиспуњење овог критеријума у пракси зависити од случаја до случаја.

Уколико уговор о ангажовању садржи, или је сам однос Предузетника и Налогодавца уређен на начин да Налогодавац на свој однос са Предузетником примењује одредбе Закона о раду о нпр. прековременом раду, порески инспектор такве чињенице цени на штету Налогодавца и Предузетника за потребе примене овог члана Закона, односно, такве чињенице указују на испуњеност критеријума 1.

Порески инспектор може размотрити следећа питања приликом пореске контроле:

1. Да ли је Предузетнику радно време одређено уговором о ангажовању или другим писаним или усменим договором са Налогодавцем?
2. Да ли Предузетник и Налогодавац поступају суштински у складу са претходним договором или поступају на начин да је Предузетник уобичајено на располагању Налогодавцу у тачно одређеним временским периодима у току радног дана.
3. Да ли је Предузетник дужан да буде на располагању Налогодавцу у одређеном временском периоду, за које потребе и колико често?
4. Да ли је Предузетник учестало, у разумно сличним интервалима, ангажован на пословима за Налогодавца?

Порески инспектор одговоре на ова питања може добити на следећи начин:

1. Увидом у алате Предузетника – прегледом компјутера и е-мејл преписке Предузетника и Налогодавца (где ће порески инспектор имати могућност да утврди да ли постоји учесталост у расположивости Предузетника Налогодавцу у одређеним временским периодима и на који начин или ће имати могућност да утврди постојање договора према којем је Предузетник дужан да буде на располагању Налогодавцу на начин који одговара радном времену).
2. Уколико је уговором о ангажовању или договором Предузетника и Налогодавца одређена обавеза Предузетника да извештава Налогодавца о статусу испуњености задатка из уговора о ангажовању/другог договора страна, порески инспектор ће анализирати извештаје Предузетника – те утврдити да ли је садржина извештаја таква да потврђује испуњеност овог критеријума (примера ради, Предузетник извештава Налогодавца да је у радној недељи од пет радних дана, и укупно 40 радних сати пружио тачно одређене услуге, где би порески инспектор анализирати између осталог и структуру и интервале радних сати и сл);
3. Уколико Предузетник своје ангажовање наплаћује по радном сату, порески инспектор ће извршити увид у издате фактуре Предузетника и пратеће спецификације радних сати, на основу којих може утврдити да ли постоји основ да се тврди да је критеријум 1 испуњен (број радних сати у недељи или месецу у мањој или већој мери одговара броју радних сати запосленог лица или се структура и интервали радних сати сваког месеца/недеље понављају).
4. Анализом евиденција о приступу пословном простору Налогодавца (у електронском или папирном облику), ради утврђивања трајања и учесталости боравка Предузетника у просторијама Налогодавца;
5. Захтевом за достављањем информација у складу са чланом 45 ЗПППА.
6. На сваки други начин који порески инспектор сматра сврсисходним у складу са позитивно правним прописима Републике Србије.
- 7.

Одмор и одсуства

Приликом анализе испуњености алтернативног критеријума из критеријума 1, порески инспектор утврђује два елемента:

1. Да ли одмор и одсуства Предузетника зависе од одлуке Налогодавца?, **ако да**,
2. Да ли се Предузетнику умањује накнада сразмерно времену проведеном на одмору?

Уколико порески инспектор утврди да је одговор на прво питање да, а на друго не (дакле, порески инспектор анализира оба елемента), у том случају се сматра да Предузетник није самосталан за потребе примене овог критеријума, односно, испуњава критеријум теста самосталности.

Слично као у случају радног времена, порески инспектор се може ослонити на Закон о раду приликом утврђивања одмора и одсуства. У складу са Законом о раду, запослени има право на годишњи одмор, плаћено одсуство и сл. и током трајања одмора и плаћеног одсуства има право на накнаду зараде. Додатно, послодавац својим општим актима и уговором о раду са запосленим одређује начин коришћења одмора и одсуства. Дакле, одмор/одсуство запосленог, у границама Закона о раду, зависи од одлуке послодавца, а за време трајања одмора/одсуства запослени остварује одређену накнаду (с обзиром на то да је суштина радног односа да запослени буде на располагању послодавцу).

С друге стране, како је основна одлика уговора о ангажовању независног лица достављање крајњег резултата, клијент – односно налогодавац, не би требало да учествује у одређивању плана рада ангажованог лица, што укључује и одређивање времена коришћења одмора. Поред тога, уколико налогодавац одлучује о право на одсуство ангажованог лица, а истовремено се накнада таквом лицу не умањује на основу времена проведеног на одмору, такав однос у томе делу у потпуности одсликава однос запосленог и послодавца и указује на несамосталност Предузетника у односу на Налогодавца.

Порески инспектор може размотрити следећа питања приликом пореске контроле:

1. Да ли је Предузетнику право на одмор/одсуство одређено уговором о ангажовању или другом врстом договора са Налогодавцем, односно, да ли уговор о ангажовању/договор страна подразумева одобрење Налогодавца за коришћење одмора и одсуства?
2. Да ли се у складу са уговором о ангажовању или другом врстом договора са Налогодавцем накнада Предузетнику обрачунава искључиво на основу времена проведеног на пружању услуге или Предузетник остварује право на истоветну накнаду у одређеном временском периоду без обзира на различит број сати утрошен на пружање услуге?

Уколико је обавеза Предузетника да од Налогодавца тражи одобрење за одмор/одсуство или је право на одмор/одсуство унапред одређено уговором о ангажовању/другим договором са Налогодавцем, понудом о ангажовању или на други начин, порески инспектор утврдиће да је критеријум 1 испуњен.

С друге стране, уколико уговор о ангажовању не садржи ову одредбу или формални уговор двеју страна не постоји, а порески инспектор у поступку пореске контроле утврди да Предузетник и Налогодавац поступају на начин описан у претходним пасусима, порески инспектор ће утврдити да је критеријум 1 испуњен.

Порески инспектор то може учинити на следећи начин:

1. Увидом у алате Предузетника или Налогодавца – прегледом компјутера и е-мејл преписке Предузетника и Налогодавца (где ће порески инспектор имати могућност да утврди да ли је Предузетник упућивао захтев Налогодавцу за одобрење одмора/одсуства, да ли постоји договор Предузетника и Налогодавца о начину коришћења годишњег одмора који указује на несамосталност Предузетника и сл.);
2. Прегледом документације и евиденција кадровске службе Налогодавца (која може бити у писаном или електронском облику, у виду апликације и сл.);
3. Прегледом издатих фактура и пратећих спецификација, ради утврђивања да ли постоје разлике у фактурисаним износима у различитим периодима, као и ради утврђивања структуре радних сати/коришћења годишњег одмора и одсуства.
4. Захтевом за достављањем информација у складу са чланом 45 ЗПППА.
5. На сваки други начин који порески инспектор сматра сврсисходним у складу са позитивно правним прописима Републике Србије.

4.3.2 Критеријум 2

Критеријум садржан у члану 85 став 1 тачка 17) подтачка (2) Закона, гласи:

„Предузетник или предузетник паушалац уобичајено 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.“

Зашто је овај критеријум релевантан за одређивање самосталности предузетника у односу са налогодавцем?

Самостални предузетник по правилу и претежно обавља своју делатност у својим пословним просторијама, док у просторијама налогодавца борави повремено или спорадично, у зависности од природе ангажовања и потреба посла. Претпоставка је да лице која обавља делатност поседује своје пословне просторије – било на основу власништва или на основу закупа (или на други начин неспорно), и да је поседовање пословних просторија и пратећи трошкови, текући трошак пословања лица које самостално обавља делатност.

Уколико Предузетник своје активности уобичајено обавља у просторијама Налогодавца или другом месту које одреди Налогодавац, такав однос потврђује несамосталност Предузетника:

- С обзиром на то да указује на већи степен контроле над активностима Предузетника него што је уобичајено у односу самосталног добављача и налогодавца;
- С обзиром на то да указује на мањак инвестирања у пословање које би се очекивало од независног привредног субјекта односно независног лица које самостално обавља делатност;
- С обзиром на то да је место рада битан елемент уговора о раду у складу са Законом о раду, односно, послодавац запосленог распоређује на одређено место рада, где је запослени дужан да борави током радног времена – што опет указује на несамосталност односа између Налогодавца и Предузетника.

Један од елемената који може бити од значаја за оцену испуњености овог критеријума је и да ли Предузетник који понекад обавља своје активности у просторијама Налогодавца, има обезбеђене сопствене пословне просторије и то такве пословне

просторије које би му омогућиле обављање делатности и након престанка односа са Налогодавцем. У случају да Предузетник не поседује такве просторије, таква чињеница би могла да се цени на штету Предузетника и Налогодавца у смислу испуњења критеријума 2.

Међутим, чињеница да Предузетник посећује Налогодавца како би му нпр. подносио извештаје или договарао даље послове, при чему не користи просторије Налогодавца за рад, не може се тумачити као да Предузетник уобичајено користи просторије Налогодавца за потребе обављања послова који су му поверени.

Порески инспектор може размотрити следећа питања приликом анализе испуњености критеријума 2:

1. Где Предузетник обавља своје активности за Налогодавца?
2. Уколико Предузетник не обавља своје активности у пословним просторијама Налогодавца, да ли Налогодавац одређује место рада предузетнику?
3. Да ли Предузетник има регистровану пословну адресу различиту од адресе Налогодавца или повезаног лица Налогодавца?
4. Да ли Предузетник има доказ о власништву или уговор о закупу пословних просторија или на други начин може неспорно да докаже коришћење сопствених пословних просторија?
5. Да ли Предузетник врши плаћања закупнине/набавку пословних просторија или Налогодавац врши плаћање закупнине у име и за рачун Предузетника односно на други начин прибавља пословне просторије Предузетника?
6. Да ли Предузетник преноси трошак пословног простора на Налогодавца, и ако да на који начин и у ком износу?
7. Да ли Предузетник има опремљен пословни простор који му омогућава да обавља делатност независно од Налогодавца?
8. Да ли је Налогодавац имао утицај на избор места или карактеристика пословног простора Предузетника?

Порески инспектор на основу расположиве документације и информација достављених од стране контролисаног субјекта и трећих лица утврђује испуњеност критеријума 2, и то:

1. Прегледом уговора о ангажовању односно другог договора Предузетника и Налогодавца ради утврђивања да ли Налогодавац обезбеђује/финансира или одређује место рада Предузетника.
2. Прегледом уговора о закупу, односно власничких докумената Предузетника или Налогодавца;
3. Анализом рачуна обавеза/трошкова Налогодавца ради утврђивања да ли постоје трошкови закупа који ван редовних трошкова закупа пословних просторија Налогодавца;
4. Увидом у пословне просторије Налогодавца, ради утврђивања сразмере пословног простора са бројем запослених Налогодавца – што, уколико сразмера не постоји, може бити индиција да Предузетник свој рад обавља у просторијама Налогодавца;
5. Прегледом евиденција о приступу пословним просторијама Налогодавца (у писаном или електронском облику), ради утврђивања дужине и учесталости трајања боравка Предузетника у просторијама Налогодавца;
6. Прегледом фактура Предузетника ради утврђивања да ли Предузетник Налогодавцу фактурише/префактурише трошкове закупа;

7. Анализом комуникације између Предузетника и Налогодавца, ради утврђивања да ли Предузетник добија налоге да обавља рад на тачно одређеном месту.
8. Захтевом за достављањем информација у складу са чланом 45 ЗПППА.
9. На сваки други начин који порески инспектор сматра сврсисходним у складу са позитивно правним прописима Републике Србије.

4.3.3 Критеријум 3

Критеријум садржан у члану 85 став 1 тачка 17) подтачка (3) Закона, гласи:

„Налогодавац или повезано лице с налогодавцем врши или организује стручно оспособљавање или усавршавање предузетника или предузетника паушалца“

Ангажовање самосталног лица подразумева да је то лице обучено, односно, оспособљено за извршење задатка за које је ангажовано. Односно, самосталност ангажованог лица се, између осталог, огледа у његовој способности да успешно изврши задатак за који је ангажован без улагања додатних средстава налогодавца за усавршавање односно оспособљавање тог лица за извршење уговореног посла. Претпоставка је да самостално ангажовано лице улаже своја средства у обуку и едукацију, ради побољшања својих вештина и самим тим успешнијег позиционирања на тржишту. Додатно, независно ангажовано лице самостално и слободно одлучује о вештинама односно способностима за које му је потребна додатна едукација.

Порески инспектор се приликом контроле односа између Предузетника и Налогодавца у вези са трећим критеријумом може ослонити, у мери у којој је то могуће, на одредбе Закона о раду које говоре о стручном усавршавању – *„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.“*

Сходно томе, уколико Налогодавац организује (односно одређује врсту и друге елементе стручног оспособљавања или усавршавања и/или сноси трошак таквог оспособљавања/усавршавања) или врши усавршавање или стручно оспособљавање Предузетника, та чињеница указује на несамосталност Предузетника.

Приликом анализе испуњености овог критеријума, порески инспектор ће поред чињенице постојања оваквог стручног усавршавања/оспособљавања такође утврђивати и природу и циљ обуке. Наиме, сама чињеница да је Предузетник учествовао у обуци не значи нужно да је критеријум 3 испуњен, већ је потребно додатно анализирати чињенице које могу потврдити или оспорити самосталност.

Примера ради, обуке које се односе на основну делатност Предузетника или унапређење његових вештина у тој делатности утичу на оцену односа као несамосталног. С друге стране, уколико је Предузетник учествовао у обуци намењеној некој специфичном питању које је неопходно ради обављања задатка за који је Предузетник ангажован (примера ради, обука о производу Налогодавца за које је Предузетник ангажован да продаје и сл.), у том случају таква чињеница може да утиче на оцену пореског инспектора да критеријум 3 није испуњен. Дакле, питање да ли обезбеђено стручно оспособљавање или усавршавање утичу на критеријум теста самосталности је заправо питање колико таква оспособљавање или усавршавање непосредно или посредно доприносе редовној делатности Предузетника у пословању за замишљеног другог Налогодавца или послодавца.

Порески инспектор на основу расположиве документације и информација достављених од стране контролисаног субјекта и трећих лица утврђује испуњеност критеријума 3, и то:

1. Прегледом уговора о ангажовању и других договора између Предузетника и Налогодавца ради утврђивања да ли Налогодавац обезбеђује/финансира обуке Предузетника, односно, да ли Предузетник има обавезу присуствовања обукама које организује Налогодавац.
2. Прегледом рачуна трошкова/обавеза у пословним књигама Налогодавца и пратеће документације (као што су фактуре хотела, превозника, установа које врше обуке, налози за службена путовања и сл.) ради утврђивања да ли је Налогодавац сносио трошак обуке Предузетника (што може укључивати трошкове самог учешћа на обуци/усавршавању, трошкове предавача, трошкове смештаја и превоза – хотели, авионске или аутобуске карте).
3. Прегледом фактура Предузетника и пратећих спецификација ради утврђивања да ли је Предузетник пренео на Налогодавца трошкове обука.
4. Уколико је Предузетник присуствовао обукама, порески инспектор врши увид у садржину и сврху обука ради утврђивања да ли се обука може сматрати специфичном обуком која не угрожава самосталност Предузетника (анализом садржине обука, пратећег материјала, јавно доступних података);
5. Анализом комуникације између Предузетника и Налогодавца, ради утврђивања да ли је Предузетник упућен на обуку/стручно усавршавање.
6. Захтевом за достављањем информација у складу са чланом 45 ЗПППА.
7. На сваки други начин који порески инспектор сматра сврсисходним у складу са позитивно правним прописима Републике Србије.

4.3.4 Критеријум 4

Критеријум садржан у члану 85 став 1 тачка 17) подтачка (4) Закона, гласи:

„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”

Критеријум 4 постављен је алтернативно, тако да је довољно да је један од под-услова испуњен да би се критеријум 4 сматрао испуњеним.

Зашто је овај критеријум од значаја за утврђивање самосталности односа Предузетника са Налогодавцем?

Оглашавање у средствима информисања потребе за ангажовањем физичког лица

По правилу, начин проналаска физичких лица ради закључења уговора о раду разликује се од избора трећих лица – добављача, за обављање одређеног задатка.

Наиме, како је образложено у тачки 4.3.1 овог Упутства, послодавац ангажује запосленог за обављање рада, с обзиром на стручност, без одређивања конкретног резултата рада (односно, запослени континуирано обавља свој рад за послодавца, на различитим задацима). С друге стране, приликом ангажовања екстерног добављача, захтев за понуђаче је пре свега усмерен на резултат који је потребно испоручити и способности екстерног добављача да захтевани резултат испоручи. Сходно томе, налогодавцу није од значаја да ли ће му задатак извршити правно лице, предузетник

или физичко лице, већ му је од значаја да ли такав екстерни добављач има капацитете да испоручи резултат на начин који је потребан налогодавцу.

Сходно томе, ангажовање Предузетника након оглашавања потребе за ангажовањем физичких лица у средствима информисања указује на то да је Налогодавац имао потребу да ангажује физичко лице за обављање активности које одговарају природи радног односа, а не за испоручивање одређеног резултата, с обзиром на то да би такав резултат могао бити испоручен и од стране правних лица.

У том смислу, на самосталност указује садржина таквих огласа – приликом оглашавања потребе за ангажовањем физичких лица, наводе се одлике које би такво лице требало да има (степен образовања, радно искуство, познавање језика и сл.) као и опис послова које ће такво лице радити (што одговара природи назива и описа послова које запослени треба да обавља, у смислу Закона о раду).

Дакле, порески инспектор би у виду требало да има садржину огласа Налогодавца – односно, порески инспектор анализира да ли је Налогодавац оглашавао потребу за ангажовањем физичких лица. Само средство информисања није од пресудног значаја за оцену испуњености критеријума 4, иако може послужити као додатна чињеница која говори у корист испуњења критеријума (уколико Налогодавац потребу за оглашавањем објављује на средствима информисања која се по правилу користе за проналажење физичких лица погодних за ангажовање). С друге стране, може се десити да Налогодавац како потребу за ангажовањем физичких лица тако и потребу за ангажовањем екстерних независних добављача објављује на истом медију (примера ради, својој веб страници), те је од пресудног значаја да се анализира садржина огласа који је резултирао ангажовањем Предузетника.

Ангажовање трећих лица

Трећа лица која се уобичајено баве проналажењем лица подобних за радно ангажовање су специјализована за асистенцију послодавцима у проналажењу кандидата адекватних за запошљавање. Услуге које таква трећа лица пружају су разнолике, од асистенције послодавцу да јасно дефинише опис радног места, постави захтеве које би физичко лице требало да испуни, вршења иницијалних разговора са кандидатима и тестирања ради сужавања броја кандидата за послодавца. Дакле, таква трећа лица фокусирају се на одлике које по својој природи чине радни однос – првенствено сам циљ ангажовања – обављање активности без конкретног резултата ангажовања, што би био случај код ангажовања екстерних добављача – где је један од основних елемената уговорног односа резултат рада екстерног добављача.

Оваква трећа лица поступају у неку руку као специјализована кадровска служба послодавца, са фокусом на проналажење талентованих и искусних појединаца за позиције у оквиру организације послодавца. Уколико Налогодавац ангажује трећа лица која се уобичајено баве проналажењем лица подобних за радно ангажовање, а што резултира ангажовањем Предузетника, то утиче на оцену несамосталности односа Предузетника и Налогодавца и испуњеност овог критеријума.

Порески инспектор на основу расположиве документације и информација достављених од стране контролизованог субјекта и трећих лица утврђује испуњеност критеријума 4, и то, примера ради:

1. Анализом расположивих огласа и уобичајене праксе Налогодавца у поступцима проналажења лица која су подобна за ангажовање;

2. Прегледом рачуна трошкова/обавеза Налогодавца и пратеће документације ради утврђивања да ли је Налогодавац сносио трошак у вези са оглашавањем/ангажовањем трећих лица и за које потребе. Уколико порески инспектор утврди да је Налогодавац имао овакве трошкове, а који нису били у вези са запосленима или одређеним радним местом, порески инспектор утврђује испуњеност овог критеријума;
3. Анализом комуникације између Предузетника и Налогодавца, ради утврђивања на који начин су Предузетник и Налогодавац започели свој пословни однос;
4. Захтевом за достављањем информација у складу са чланом 45 ЗПППА, који се поред Налогодавца и Предузетника може упутити и оглашивачу односно, трећем лицу које се бави проналаском физичких лица за потребе радног ангажовања.
5. На сваки други начин који порески инспектор сматра сврсисходним у складу са позитивно правним прописима Републике Србије.

4.3.5 Критеријум 5

Критеријум садржан у члану 85 став 1 тачка 17 подтачка (5) Закона, гласи:

*„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.“*

Критеријум 5 постављен је алтернативно, тако да је довољно да је један од под-услова испуњен да би се критеријум 5 сматрао испуњеним.

Обезбеђивање средстава за рад

Независно ангажовано лице по правилу поседује средства, односно улаже у средства, потребна за обављање делатности којом се бави – канцеларијски материјал, намештај, техничка опрема и сва друга нематеријална и материјална средства без којих Предузетник не би могао редовно да обавља своју делатност. С друге стране, несамоствалан однос, какав је однос послодавца и запосленог подразумева да послодавац обезбеђује алате/средства/опрему који су неопходни запосленом за обављање рада и да запослени не сноси трошкове у вези са средствима потребним за обављање рада. Тако на пример, од Предузетника - занатлије у грађевинској индустрији ће се очекивати да има сву потребну опрему за редован грађевински рад. С друге стране, он неће испунити овај критеријум теста самоствалности уколико Налогодавац обезбеди грађевински материјал (нпр. песак, цемент, лепак и сл.) или какву специфичну опрему која је изузетно потребна због изразите посебности градилишта или грађевинског подухвата.

Сходно томе, уколико Налогодавац:

1. обезбеђује сопствени основни алат, опрему или друга основна материјална или нематеријална средства Предузетнику, или

2. финансира набавку сопственог основног алата, опрему или друга основна материјална или нематеријална средства за Предузетника

таква чињеница указује на несамосталност Предузетника, чији рад зависи од инвестиција Налогодавца, и који не би могао да обавља своју делатност без подршке Налогодавца.

Порески инспектор у поступку пореске контроле разматра:

1. Коју опрему, алатке и друга материјална и нематеријална средства Предузетник користи за обављање своје делатности?
2. Да ли је Предузетник власник односно закупац/корисник таквих средстава?
3. Уколико не, ко је власник тих средстава?
4. Уколико је Предузетник власник средстава, да ли је самостално финансирао њихову набавку или је Налогодавац или његово повезано лице финансирало набавку те опреме?
5. Да ли Налогодавац надокнађује Предузетнику трошкове закупа основних средстава?

Додатно, приликом анализе примене критеријума 5, уколико порески инспектор утврди да је део основних средстава Предузетника прибављено од стране Налогодавца, приступиће анализи врсте средстава и на који се начин она користе за обављање активности за Налогодавца. Наиме, уколико је Налогодавац предузетнику обезбедио специјализоване алате, опреме или друга материјална или нематеријална средства неопходна за извршавање специфичног посла или налога, док Предузетник поседује друге алате/опрему/средства која му омогућавају обављање делатности уопште, цениће се да у том случају Предузетникова самосталност није угрожена, те овај критеријум неће бити испуњен.

Специфичност алата/опреме/средстава зависи од природе делатности и конкретног посла који би Предузетник требало да изврши, те ће порески инспектор такву природу алата/опреме/средстава ценити у сваком појединачном случају. Типични примери таквих специфичних алата/опреме/средстава могу бити софтвери који омогућавају предузетнику приступ виртуелном простору Налогодавца ради очувања безбедности података.

Предуслов да би се одређени алат/опрема/средства сматрао специфичним за потребе обављања одређене активности за Налогодавца је да Предузетник поседује сопствене алате/средства/опрему који му омогућавају обављање делатности и након престанка уговора са Налогодавцем, односно, да је могао да обавља делатност и пре закључења уговора о ангажовању са Налогодавцем.

Порески инспектор у поступку пореске контроле:

1. Анализира уговор о ангажовању или други договор двеју страна и утврђује да ли уговор/договор садржи обавезу Налогодавца да обезбеди опрему или право Предузетника да пренесе трошкове набавке опреме на Налогодавца – уколико да, порески инспектор ће утврдити да је критеријум 5 испуњен осим уколико се не ради о специфичној опреми, на начин како је описано у претходним пасусима.
2. Анализира комуникацију Налогодавца и Предузетника (писану, путем е-мејла или на други начин), ради утврђивања да ли Налогодавац обезбеђује или финансира средства за рад Предузетника у смислу критеријума 5 теста

самосталности, како у случају непостојања формалног уговора о ангажовању, тако и ради потврђивања информација из таквог уговора уколико постоји (примера ради, уколико такав уговор не садржи одредбе у вези са средствима за рад, или наводи да Предузетник самостално прибавља средства за рад и сл.);

3. Анализира фактуре Предузетника и спецификацију уз фактуре, ради утврђивања да ли је Предузетник пренео трошкове закупа или набавке опреме на Налогодавца;
4. Анализира уговор о закупу/фактуре закуподаваца, уговор о купопродаји/фактуре продаваца, изводе о плаћању са банковног рачуна Предузетника, односно други расположиви доказ о самосталном финансирању закупа и сл., а у вези са набавком/закупом опреме Предузетника.
5. Уколико Предузетник не поседује документацију о закупу или власништву (уговори о закупу/власништву, фактуре, докази о плаћању, гарантни листови и сл.), порески инспектор ће даље утврђивати чију опрему Предузетник користи приликом обављања делатности. Уколико Предузетник не поседује документацију у вези са власништвом или закупом, али достави пореском инспектору информације од кога је прибављено средство или чије је средство, порески инспектор може упутити захтев за достављање информација таквим трећим лицима (преглед уговора и издатих фактура, извод о пријему уплата, попис средстава и сл.). Порески инспектор би требало да има у виду да су и обвезник (односно Предузетник или Налогодавац) као и сва трећа лица дужна да по захтеву доставе информације од значаја за опорезивање, а да сумња због ускраћивање информација односно недостављања доказа од стране пореског обвезника може бити на штету пореског обвезника у поступку утврђивања пореске обавезе, како је ближе описано у одељку 3 овог Упутства; Захтевом за достављањем информација у складу са чланом 45 ЗПППА.
6. На сваки други начин који порески инспектор сматра сврсисходним у складу са позитивно правним прописима Републике Србије.

Управљање процесима рада

Одлика несамосталног односа, какав је однос послодавца и запосленог, подразумева да послодавац поставља процес рада у складу са којим запослени обавља свој рад – послодавац одређује место и време рада, распоред обавеза, опрему и материјале које ће запослени користити за рад, приоритете и сл. и надгледа обављање рада запосленог.

С друге стране, у случају независних добављача, како је већ напоменуто, основни циљ ангажовања добављача је испостављање одређеног резултата, а не сам процес рада. Сходно томе, што је већа и устаљенија улога Налогодавца у надзору активности које Предузетник предузима приликом израде резултата нарученог посла, то је самосталност Предузетника мања.

Порески инспектор разматра:

1. Да ли је уговором о ангажовању или другим договором страна предвиђен одређени поступак извештавања од стране Предузетника или је прописан одређени начин поступања Предузетника приликом обављања активности?
2. Да ли Налогодавац уобичајено и детаљно надзире поступање Предузетника?

Приликом оцене испуњености овог критеријума, порески инспектор узима у обзир учесталост надзора као и природу надзора. Наиме, у складу са одредбама члана 85 став 1 тачка 17) подтачка (б), уколико надзор Налогодавца подразумева 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 у односу са Налогодавцем није угрожена.

Дакле, уколико порески инспектор утврди да се надзор врши над резултатом рада или у ограниченој мери на обављање посла, порески инспектор може утврдити да је Предузетник самосталан у односу на Налогодавца. Типични пример оваквог вршења надзора који не утиче на самосталност Предузетника представља спорадично или редовно обавештавање Налогодавца о статусу извршеног посла. Порески инспектор у оваквим случајевима детаљно анализира природу извештавања, његову учесталост, ниво детаља и садржај, ради утврђивања да ли се извештавање примарно односи на резултат рада, што може указивати на самосталност, или је фокусирано на само обављање активности и квалитет таквих активности, у ком случају може указивати на несамосталност Предузетника.

Порески инспектор утврђује да је критеријум 5 испуњен уколико уговор о ангажовању или други договор Предузетника и Налогодавца предвиђа такву контролу/управљање процесима рада.

Порески инспектор на основу расположиве документације и информација достављених од стране контролисаног субјекта и трећих лица утврђује испуњеност критеријума 5, што укључује и:

1. Анализу комуникације Налогодавца и Предузетника (писане, путем е-мејла или на други начин), ради утврђивања да ли Налогодавац уобичајено управља процесима рада Предузетника – путем учесталих налога или смерница за поступање, учесталим извештавањем Предузетника или оцењивањем рада Предузетника и сл. ;
2. Узимањем изјава Предузетника, Налогодавца и трећих лица у складу са чланом 45 ЗПППА;
3. На сваки други начин који порески инспектор сматра сврсисходним у складу са позитивно правним прописима Републике Србије

4.3.6 Критеријум 6

Критеријум садржан у члану 85 став 1 тачка 17) подтачка (б) Закона, гласи:

„Најмање 70% од укупно остварених прихода предузетника или предузетника паушалца 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 је да независни Предузетник активности из своје делатности обавља за већи број лица, те да престанак обављања активности за једног Налогодавца, неће утицати на престанак обављања делатности Предузетника.

Стога, што је веће учешће једног Налогодавца у укупно оствареном приходу Предузетника, то је његова самосталност према том Налогодавцу мања.

Порески инспектор на основу расположиве документације (рачуни издати од стране Предузетника, изводи са банковних рачуна Налогодавца о плаћању односно Предузетника о пријему уплата, итд.) и информација одређује учешће прихода од једног Налогодавца у укупним приходима Предузетника.

Критеријум везан за постотак укупних прихода посматра се у периоду од 12 месеци који претходе конкретном моменту пријема сваког појединачног (па и првог у низу) плаћања.

Порески инспектор би приликом оцене испуњености овог критеријума посебну пажњу требало да обрати на потенцијалну повезаност исплатилаца накнаде у смислу члана 59 Закона о порезу на добит правних лица (с обзиром на то да се активности, укључујући и исплате, цене како за Налогодавца тако и за његова повезана лица).

Поред тога, у случају да је исплатилац посредник у смислу члана 85 става 16 Закона, порески инспектор критеријум 6 примењује на индиректне Налогодавце, односно на лица у чије се име врши исплата, што може учинити на основу евиденција Предузетника или фактура издатих посреднику или индиректном Налогодавцу, прегледа радних сати и сл.

4.3.7 Критеријум 7

Критеријум садржан у члану 85 став 1 тачка 17) подтачка (7) Закона, гласи:

„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“

Лице које самостално обавља делатност (било то правно лице или предузетник) сноси ризике повезане са обављањем такве делатности – од ризика тржишта и профитабилности, ризика наплате, до ризика за неизвршење или несаобразно извршење посла клијенту, односно, постојање одговорности према клијенту.

С друге стране, запослени не сноси такав ризик према своме послодавцу. Односно, немар запосленог може резултирати отказом, који мора бити спроведен у складу са Законом о раду, с тим да запосленом припада зарада до момента раскида уговора о раду.

Сходно томе, недостатак одговорности и пословног ризика за посао који је испоручен Налогодавцу а потом и клијенту Налогодавца указује на несамосталност Предузетника. То је посебно изражено у случају да Предузетник обавља активности из делатности Налогодавца, с обзиром на то да се такво поступање Предузетника може посматрати као да је Предузетник део система пословања Налогодавца, што додатно угрожава његову самосталност као независног добављача.

Порески инспектор делатност Налогодавца тумачи у складу са чланом 4 Закона о привредним друштвима који наводи да *„друштво има претежну делатност, коју 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“*. Дакле, приликом оцене да ли Предузетник обавља послове из делатности Налогодавца, порески инспектор узима у обзир све делатности Налогодавца које он обавља за потребе остваривања прихода, а не искључиво претежну регистровану делатност.

Приликом оцене да ли су активности Предузетника ван делатности Налогодавца, порески инспектор се може послужити и одредбама члана 199 Закона о раду који уређује околности у којима послодавац може закључити уговор о делу: *„Послодавац може са одређеним лицем да закључи уговор о делу, ради обављања послова који су ван делатности послодавца, а који имају за предмет самосталну израду или оправку одређене ствари, самостално извршење одређеног физичког или интелектуалног посла.“*

Уколико Предузетник испоручи резултат рада Налогодавцу, суштински као његов подизвођач посматрано према клијенту Налогодавца, а овај такав резултат рада даље испоручи свом клијенту који одбије да плати накнаду за посао услед несаобразности крајњег резултата и иницијалног захтева која је настала грешком подизвођача или уопште као последица активности подизвођача, разумно је претпоставити да ће Налогодавац ускратити плаћање накнаде Предузетнику услед неиспуњења уговорних обавеза.

Порески инспектор у поступку контроле утврђује да ли Предузетник обавља послове из делатности Налогодавца. Уколико је претежна делатност која је регистрована у Агенцији за привредне регистра иста код ових лица, порески инспектор може сматрати да је овај услов из критеријума 7 испуњен.

Уколико није, порески инспектор даље анализира да ли и на који начин се активности који обавља Предузетник могу сматрати активностима из делатности Налогодавца – на основу описа посла, предузетих активности Предузетника, и других расположивих чињеница (укључујући и јавно доступне податке – нпр. веб странице Налогодавца односно Предузетника), као и уговора Налогодавца са трећим лицима – његовим клијентима, не би ли утврдио да ли су активности Предузетника обухваћене активностима Налогодавца према трећим лицима.

Порески инспектор анализира уговор о ангажовању ради утврђивања да ли садржи одредбе о одговорности Предузетника за извршење нарученог посла у складу са захтевима Налогодавца или његовог повезаног лица.

4.3.8 Критеријум 8

Критеријум садржан у члану 85 став 1 тачка 17) подтачка (8) Закона, гласи:

„Уговор о ангажовању предузетника или предузетника паушалца садржи делимичну или потпуну забрану предузетнику или предузетнику паушалцу да пружа услуге по основу уговора са другим налогодавцима, изузев делимичне забране која обухвата пружање услуга ограниченом броју директних конкурента налогодавцу“

Лице које самостално обавља делатност (било то правно лице или предузетник) по правилу има више клијената, односно, слободан је да на тржишту нуди своје вештине и буде ангажован од стране више клијената. Самосталност се на овај начин огледа у томе што такво лице смањује ризик од престанка обављања делатности услед губитка јединог клијента.

Сходно томе, порески инспектор у поступку контроле анализира уговор о ангажовању Предузетника, ради утврђивања да ли он садржи забрану или ограничење обављања делатности за друга лица, поред Налогодавца. Уколико уговор не садржи такву клаузулу, порески инспектор ће утврдити да критеријум 8 није испуњен.

Уколико таква клаузула постоји, порески инспектор детаљно анализира садржину такве одредбе да би утврдио да ли је забрана обављања делатности општа, односно, да ли се односи на све врсте послова и све потенцијалне клијенте или не.

Уколико порески инспектор утврди да се забрана обављања делатности Предузетника односи искључиво на директне конкуренте Налогодавца, у том случају порески инспектор утврђује да критеријум 8 није испуњен.

У свим другим случајевима, порески инспектор ће утврдити да је критеријум 8 испуњен.

4.3.9 Критеријум 9

Критеријум садржан у члану 85 став 1 тачка 17) подтачка (9) Закона, гласи:

„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“

Како је објашњено у претходним ставкама овог одељка Упутства, док је уговор о раду усмерен на ангажовање физичког лица за обављање послова за послодавца, без одређења крајњег резултата, уговор о ангажовању независног добављача пре свега је усмерен на резултат, односно, на посао који независни добављач испоручује.

Сходно томе, обављање активности за Налогодавца у дужем периоду може указивати на несамосталност односа, односно, на потенцијално поступање Предузетника као запосленог, посебно уколико је уговор о ангажовању закључен на неодређени временски период.

Критеријум 9 ће бити испуњен уколико Предузетник обавља активности уз накнаду за Налогодавца, непрекидно или са прекидима 130 или више радних дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години.

130 или више радних дана посматра се у периоду од 12 месеци који претходе конкретном моменту.

Пример: Порески инспектор врши пореску контролу исправности примене теста самосталности за 2021. годину. Порески инспектор ће анализирати испуњеност овог услова за период од 12 месеци у односу на 31.12.2021. године. Уколико је Предузетник обављао активности 130 дана или дуже у периоду од 12 месеци у односу на 31.12.2021., критеријум 9 је испуњен за цео период прегледа.

Уколико није, порески инспектор ће у односу на сваку исплату Предузетнику током 2021. године посматрати претходних 12 месеци у односу на тај моменат ради утврђивања да ли је Предузетник активности обављао 130 дана или дуже.

Обављањем активности у једном радном дану сматра обављање активности у било ком периоду током тог радног дана између 00 и 24 часа – примера ради, уколико Предузетник проведе 30 минута једног дана у обављању активности за истог Налогодавца, за потребе примене овог критеријума сматраће се да је обављао активности један радни дан.

Додатно, уколико Предузетник обавља активности за више Налогодаваца, и у току једног дана обавља активности за сваког Налогодавца, сматраће се да је за сваког од Налогодаваца Предузетник обављао активности један радни дан.

Порески инспектор би требало да има у виду да се под појмом радни дан у смислу критеријума 9 подразумева било који дан у седмици у којем Предузетник обавља активности уз накнаду.

Порески инспектор у поступку пореске контроле анализира одредбе уговора о ангажовању или други договор страна (у недостатку формалног уговора о ангажовању). Уколико Предузетник и Налогодавац имају више уговора о ангажовању,

порески инспектор у обзир узима све уговоре о ангажовању релевантне за одређени период.

На пример, уколико је уговор о ангажовању закључен на неодређени временски период при чему је Предузетник константно или редовно/континуирано на располагању Налогодавцу, а Предузетник у периоду од 5 календарских месеци издаје фактуре за свој рад у том периоду, порески инспектор ће сматрати да је критеријум 9 испуњен.

Додатно, приликом анализе испуњености овог критеријума порески инспектор у обзир узима издате фактуре, другу пословну документацију и комуникацију између Предузетника и Налогодавца и све друге чињенице које су му на располагању. Порески инспектор анализира спецификације Предузетника издате уз фактуре као и извештаје достављене Налогодавцу, уколико такви извештаји постоје, ради утврђивања испуњености критеријума 9.

5. ПРИМЕРИ АНГАЖОВАЊА ПРЕДУЗЕТНИКА И ПРИМЕНА ТЕСТА САМОСТАЛНОСТИ НА ЊИХ

У наставку се налази преглед примера примене теста самосталности на поједине уобичајене случајеве односа између Предузетника и Налогодаваца.

Примери су дати у циљу бољег разумевања примене наведених одредби Закона и ни на који начин не представљају преглед свих постојећих начина ангажовања Предузетника од стране Налогодаваца, нити обухватају све сценарије који се могу утврдити у поступцима пореске контроле, односно, наведени примери не ограничавају пореског инспектора у примени релевантних одредби члана 85 става 1 тачке 17 и ставова 5, 15, 16, 17 и 18 Закона на појединачне случајеве нити прејудицирају резултате такве пореске контроле.

5.1 Предузетник пружа услуге једном домаћем налогодавцу

5.1.1 Пример пружања услуга једном домаћем налогодавцу, када се однос између предузетника и налогодавца не може сматрати самосталним

Порески инспектор започиње пореску контролу друштва са ограниченом одговорношћу Б, које обавља делатност завршних радова у грађевини. Друштво Б има 50 запослених, који, према систематизацији радних места (интерни акт послодавца – Друштва Б), обављају послове законског заступника, рачуноводствене и кадровске послове, послове маркетинга и продаје, као и послове надзора над спровођењем радова.

Друштво Б ангажује 25 предузетника, електричара, по основу уговора о пружању услуга (свих 25 предузетника услуге пружа на основу идентичног, типског, уговора о пружању услуга). Уговори о пружању услуга закључени су за период од 12 месеци. Накнада предузетника утврђена је у фиксним, једнаким месечним износима. Порески инспектор приступа анализи исправности примене релевантних одредби члана 85 Закона (теста самосталности).

Критеријум 1

Анализом уговора о пружању услуга са предузетником, порески инспектор утврђује да предузетник има обавезу да пружа услуге Друштву Б сваког радног дана у трајању од 8 часова, у периоду од 8 до 20 часова, према појединачном налогу Друштва Б. Поред тога, у складу са уговором о пружању услуга, предузетник има право да не пружа

услуге Друштву Б укупно 22 радна дана у периоду трајања уговора. Додатно, према одредбама уговора, предузетник је дужан да пре престанка пружања услуга у одређеном трајању, о томе обавести одговарајућу особу, запосленог кадровске службе Друштва Б, која даје одобрење за престанак пружања услуга, као и трајање таквог прекида.

Увидом у фактуре примљене од предузетника, порески инспектор утврђује да је предузетник у периоду који је предмет пореске контроле, издао 12 фактура у једнаким износима накнаде. Порески инспектор такође утврђује, на основу документације достављене од стране кадровске службе Друштва Б (е-мејл преписка), да је предузетник у јануару и јуну месецу обухваћеним периодом који је предмет пореске контроле, имао прекид у пружању услуга у трајању од по 10 радних дана, уз одобрење кадровске службе Друштва Б.

Порески инспектор утврђује да Друштво Б одређује радно време предузетнику, да одмор предузетника зависи од одлуке Друштва Б, као и да је накнада предузетника фиксна, односно, њен износ не зависи од времена проведеног у пружању услуга/односно времена проведеног на одмору.

Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 1 у свом односу са налогодавцем - Друштвом Б.

Критеријум 2

Порески инспектор утврђује да Друштво Б има пословне просторије на адреси Кнез Михајлова 2, у којима и спроводи пореску контролу. Порески инспектор утврђује да се у пословним просторијама у периоду пореске контроле налазе запослени Друштва Б. Порески инспектор узима изјаве законског заступника и запосленог Друштва Б. Законски заступник и запослени Друштва Б изјављују да је предузетник дужан да сваког радног дана у моменту који одреди запослени Друштва Б буде присутан у пословним просторијама Друштва Б, одакле Друштво Б упућује предузетника (и превози сопственим превозом) на место пружања услуга. Порески инспектор утврђује да је у бруто билансу Друштва Б евидентиран трошак превоза према фактурама добављача, поред евидентираних накнаде трошкова за долазак и одлазак са рада у висини неопорезивог износа, која одговара броју запослених.

Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 2 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Б.

Критеријум 3

Порески инспектор анализом бруто биланса Друштва Б утврђује да Друштво Б у анализираном пореском периоду у својим књигама има евидентиране трошкове стручног оспособљавања у износу од 100.000 динара. Анализом документације на основу које су вршена књижења, као и документације у вези са упућивањем запослених на стручно усавршавање, порески инспектор утврђује да се износ од 100.000 динара односи на стручно усавршавање запослених у одељењу рачуноводства Друштва Б, чија имена су појединачно наведена на рачуну. Порески инспектор узима изјаве законског заступника и руководиоца кадровске службе Друштва Б, који изјављују да Друштво Б осим наведених није имало друге трошкове стручног усавршавања било запослених било пружалаца услуга.

Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 3 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Б.

Критеријум 4

Порески инспектор узима изјаву руководиоца кадровске службе Друштва Б. Руководилац кадровске службе изјављује да је предузетник ангажован на основу препоруке од стране запосленог Друштва Б и да Друштво Б није оглашавало потребу за ангажовањем путем било којег средства информисања нити је ангажовало треће лице за проналазак предузетника. Анализом књиге улазних фактура за релевантан период, порески инспектор утврђује да Друштво Б није примило фактуру од оглашивача или трећих лица која пружају услуге проналажења лица подобних за радно ангажовање.

Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 4 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Б.

Критеријум 5

Порески инспектор увидом у евиденцију залиха Друштва Б утврђује да Друштво Б поседује, према последњем попису, 50 испитивача, 25 кљешта, 25 мердевина, и 100 шрафцигера. Порески инспектор узима изјаве законског заступника Друштва Б и запосленог који врши послове надзора у вези са грађевинским радовима и утврђује да Друштво Б обезбеђује средства за рад предузетнику. Поред тога, порески инспектор утврђује да запослени Друштва Б континуирано надгледа извршење услуге од стране предузетника (односно, са предузетником на месту пружања услуга увек одлази један запослени Друштва Б који врши надзор над радом предузетника и одређује распоред пружања услуга односно редослед спровођења радова).

Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 5 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Б.

Критеријум 6

Законски заступник Друштва Б дао је изјаву пореском инспектору у поступку пореске контроле да нема информације о томе да ли је најмање 70% остварених прихода предузетника у периоду од 12 месеци колико је тај предузетник ангажован код Друштва Б, остварено од Друштва Б.

Критеријум 7

Порески инспектор је у поступку контроле утврдио да је предузетник ангажован да обавља услуге обухваћене делатношћу Друштва Б (предузетник је ангажован за послове електричара код налогодавца који пружа услуге завршних радова у грађевини). Увидом у уговор о ангажовању, порески инспектор утврђује да уговор не садржи одредбе којима се одређује одговорност предузетника у вези са квалитетом извршених услуга нити је уговорено право Друштва Б на накнаду штете од предузетника у случају неиспуњења уговорних обавеза Друштва Б са трећом страном, услед неиспуњења или неадекватног испуњења уговорних обавеза од стране предузетника.

Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 7 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Б.

Критеријум 8

Анализом уговора о пружању услуга, порески инспектор утврђује да уговор не садржи одредбе којима се предузетнику забрањује пружање истоветних услуга другом налогодавцима.

Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 8 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Б.

Критеријум 9

Порески инспектор у поступку контроле утврђује да је предузетник у периоду од 12 месеци издао 12 једнаких месечних фактура Друштву Б. Поред тога, увидом у евиденцију Друштва Б (одлуке надлежног лица, запосленог Друштва Б), порески инспектор утврђује да предузетник укупно није пружао услуге Друштву Б у трајању од 15 радних дана у периоду од 12 месеци.

Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 9 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Б, с обзиром да обавља активности уз накнаду за Друштво Б, више од 130 радних дана у периоду од 12 месеци.

Порески инспектор утврђује да је од 9 критеријума садржаних у члану 85 став 1 тачка 17) Закона, предузетник у свом односу са Друштвом Б, као налогодавцем, испунио 5 критеријума, 3 критеријума није испунио, док за 1 критеријум порески инспектор није даље утврђивао испуњеност, с обзиром да је утврђена испуњеност 5 критеријума.

С обзиром на то да предузетник испуњава 5 од 9 критеријума прописаних чланом 85 став 1 тачка 17) Закона, порески инспектор утврђује да се накнада исплаћена овом предузетнику од стране Друштва Б има сматрати осталим приходом.

5.1.2 Пример пружања услуга једном домаћем налогодавцу, када се однос између предузетника и налогодавца сматра самосталним

Порески инспектор започиње пореску контролу друштва са ограниченом одговорношћу А, које обавља делатност рачунарског програмирања. Друштво А има 65 запослених, који, према систематизацији радних места, обављају послове законског заступника, рачуноводствене и кадровске послове, послове маркетинга и продаје, као и послове рачунарског програмирања. Друштво А ангажује предузетника према уговору о пружању услуга рачунарског програмирања. Уговор је закључен за период од 12 месеци. Друштво А је вршило плаћања предузетнику према издатим фактурама и није обрачунавало порез на остали приход и доприносе за пензијско и инвалидско осигурање приликом исплате. Порески инспектор приступа анализи исправности примене релевантних одредби члана 85 Закона (односно, примени теста самосталности на однос између Предузетника и Налогодавца).

Критеријум 1

Анализом уговора о пружању услуга са предузетником, порески инспектор утврђује да уговор садржи обавезу предузетника да једном месечно, на крају месеца, присуствује састанку у просторијама налогодавца, ради утврђивања статуса пројекта. Додатно, уговором је одређено да је предузетник дужан да на крају сваке недеље достави Друштву А, путем е-мејла, преглед задатака извршених у току конкретне недеље.

Порески инспектор утврђује да је уговором одређена укупна цена услуге предузетника за период од 12 месеци, на основу укупног броја радних сати потребних за извршење услуге. Уговором је одређено да предузетник на месечном нивоу издаје фактуру за услуге пружене у том месецу, према броју утрошених сати у конкретном месецу.

На основу увида у фактуре предузетника издате за првих 6 месеци пружања услуге, порески инспектор је утврдио да су 4 фактуре издате са истим износом, за укупно утрошених 60 сати на пружању услуге, док су две фактуре издате на мање износе – једна за утрошених 20, а друга за утрошених 30 сати на пружању услуге. Законски заступник Друштва А изјављује да је за два месеца када су фактурисани нижи износи накнада, предузетник пружао услуге у краћем временском периоду, услед одсуства. Законски заступник је доставио и е-мејл преписку – недељни извештај предузетника – где је предузетник потврдио да у одређеним недељама није утрошио радне сате.

Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 1 у свом односу са налогодавцем - Друштвом А.

Критеријум 2

Порески инспектор утврђује да Друштво А има пословне просторије на адреси Петар Петровић 5, у којима и спроводи пореску контролу. Порески инспектор утврђује да се у пословним просторијама у периоду пореске контроле налазе запослени Друштва А. Према уговору о пружању услуга са предузетником, предузетник је дужан да једном месечно присуствује састанцима у просторијама послодавца. Према изјави законског заступника Друштва А, предузетник осим због састанака, не борави у просторијама Друштва А.

Увидом у бруто билансе Друштва А и документацију на основу које су вршена књижења код Друштва А, порески инспектор утврђује да Друштво А има искључиво евидентиране трошкове закупа својих пословних просторија.

Порески инспектор узима изјаву законског заступника у вези са следећим питањима:

1. Да ли Друштво А одређује место на којем ће предузетник обављати свој рад?
2. Да ли Друштво А или његова повезана лица врше закуп пословних просторија у име и за рачун предузетника?

Законски заступник Друштва А изјављује да Друштво А не одређује место на којем ће предузетник обављати рад, не финансира прибављање пословног простора предузетника нити на било који начин учествује у избору пословних просторија или другог места рада предузетника.

Порески инспектор од Друштва А захтева достављање евиденције боравка у пословним просторијама (улазак/излазак). На основу анализе евиденције, порески инспектор утврђује да је предузетник једном месечно, у периоду прегледа, боравио у просторијама Друштва А.

Анализом документације о трансферним ценама Друштва А, порески инспектор утврђује да Друштво А има два повезана лица у смислу члана 59 Закона о порезу на добит правних лица, и да са таквим лицима има трансакције (Друштво А прима услуге подршке пословању од својих повезаних лица). Порески инспектор анализира документацију у вези са трансакцијама са повезаним лицима, и утврђује да повезана лица Друштва не преносе трошак закупа на Друштво А. Порески инспектор доставља захтев за достављање информација повезаним лицима Друштва А те захтева:

1. Информација о свим пословним просторијама повезаних лица, као и о свим непокретностима које су у власништву или закупу таквих лица, укључујући и информације о површини таквих просторија;
2. Информацију о броју запослених и на који начин су распоређени по различитим пословним просторима ових лица, уколико имају више пословних просторија;
3. Изјаву законских заступника повезаних лица у вези са обезбеђивањем пословних просторија предузетнику.

На основу достављених информација и документације, порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 2 у свом односу са налогодавцем – Друштвом А.

Критеријум 3

Порески инспектор анализом бруто биланса Друштва А утврђује да Друштво А у анализираном пореском периоду у својим књигама има евидентиране трошкове стручног оспособљавања у износу од 1.300.000 динара (укључујући и трошкове смештаја и превоза у вези са стручним усавршавањем). Анализом документације на основу које су вршена књижења, као и документације у вези са упућивањем запослених на стручно усавршавање (налог за службено путовање, рачун хотела, рачун превозника, и сл.), порески инспектор утврђује да се целокупни износ односи на стручно усавршавање запослених Друштва А.

Порески инспектор узима изјаву законског заступника и руководиоца кадровске службе у вези са следећим питањима:

1. Да ли је Друштво А на било који начин финансирало или организовало стручно усавршавање или обуке предузетника?

Законски заступник Друштва А изјављује да је Друштво А ангажовало предузетника због специфичних знања које тај предузетник поседује а који су неопходни за комплетирање пројекта Друштва А, а које запослени Друштва А не поседују. Сходно томе, Друштво А није финансирало нити организовало стручно усавршавање или обуку предузетника, јер је предуслов за ангажовање предузетника било да поседује посебна стручна знања. Руководилац кадровске службе изјављује да кадровско одељење које је задужено за организацију и праћење стручног усавршавања запослених, није организовало усавршавање предузетника.

Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 3 у свом односу са налогодавцем – Друштвом А.

Критеријум 4

Порески инспектор узима изјаву законског заступника у вези са следећим питањима:

1. На који начин је Друштво А објавило потребу за ангажовањем лица на пословима које обавља предузетник?
2. Да ли је Друштво А ангажовало трећа лица да им асистирају у ангажовању лица за пружање услуга?

Законски заступник изјављује да је уобичајена процедура у поступцима набавке специјализованих услуга да Друштво А на својој интернет страници објави захтев за достављање понуда за пружање услуга. Поред тога, Друштво А има базу екстерних добављача којима такав захтев за понуду доставља путем е-мејла. Законски заступник прилаже базу добављача и е-мејл преписку са предузетником, у којој одељење набавке Друштва А предузетнику на е-мејл адресу доставља захтев за понуду.

Анализом књиге улазних фактура за релевантан период, порески инспектор утврђује да Друштво А није примило фактуру од оглашивача или трећих лица која пружају услуге проналажења лица подобних за радно ангажовање.

Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 4 у свом односу са налогодавцем – Друштвом А.

Критеријум 5

Порески инспектор врши преглед базе основних средстава Друштва А. Друштво А има евидентирано 70 компјутера. Имајући у виду да Друштво А има 65 запослених, порески инспектор приступа провери коришћења преосталих 5 компјутера које Друштво А поседује. Према добијеним информацијама, преосталих 5 компјутера се користи искључиво за пружање услуга једном клијенту, услед захтева поверљивости. Компјутери се налазе у једној просторији у оквиру пословног простора Друштва А, и компјутерима приступ имају тачно одређени запослени, што је порески инспектор потврдио увидом у просторије.

Порески инспектор узима изјаву законског заступника у вези са следећим питањима:

1. Да ли Друштво А или његово повезано лице обезбеђују опрему или друге алате предузетнику?

Законски заступник изјављује да једини алат који Друштво А обезбеђује предузетнику је лиценца за софтвер који предузетнику омогућава приступ инфраструктури Друштва А, где предузетник поставља резултате свог рада, који се даље интегришу у финалну услугу Друштва А према клијенту. Законски заступник изјављује да све остале алате поседује предузетник. Порески инспектор утврђује да Друштво А предузетнику обезбеђује искључиво специјализоване алате потребне за извршење посла за који је ангажован предузетник.

Порески инспектор утврђује да Друштво А не управља процесом рада предузетника, већ врши надзор над резултатима рада, што се огледа у извештајима које је предузетник дужан да доставља на недељном нивоу и месечним састанцима.

Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 5 у свом односу са налогодавцем – Друштвом А.

Критеријум 6

Порески инспектор узима изјаву законског заступника Друштва А у вези са следећим питањем:

1. Да ли је најмање 70% остварених прихода предузетника у периоду од 12 месеци колико тај предузетник пружа услуге Друштву А, остварено од Друштва А?

Законски заступник Друштва А изјављује да се у складу са уговором о пружању услуга предузетник обавезао на ексклузивност у периоду пружања услуга, те да сходно томе, током трајања уговора о пружању услуга, 100% прихода предузетника је од Друштва А.

Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава шести критеријум у свом односу са налогодавцем – Друштвом А.

Критеријум 7

Порески инспектор је у поступку контроле утврдио да је предузетник ангажован да обавља услуге обухваћене делатношћу Друштва А (предузетник је ангажован за послове рачунарског програмирања, што је основна делатност налогодавца). Увидом у уговор о ангажовању, порески инспектор утврђује да уговор садржи одредбе у складу са којима предузетник одговара за накнаду штете Друштву А у случају да услед коришћења услуге пружене од стране предузетника за Друштво А или за клијента Друштва А настане штета – износ накнаде штете, према уговору, не може прећи двоструки износ накнаде предузетника.

Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 7 у свом односу са налогодавцем – Друштвом А.

Критеријум 8

Анализом уговора о пружању услуга, порески инспектор утврђује да уговор садржи одредбе којима се предузетнику у потпуности забрањује пружање услуга другом налогодавцима у периоду трајања уговора, што је потврђено и изјавом Законског заступника Друштва А.

Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 8 у свом односу са налогодавцем – Друштвом А.

Критеријум 9

Порески инспектор у поступку контроле утврђује да је предузетник ангажован за период од 12 месеци те да у овом периоду искључиво пружа услуге Друштву А.

Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 9 у свом односу са налогодавцем – Друштвом А.

Порески инспектор утврђује да је од 9 критеријума садржаних у члану 85 став 1 тачка 17) Закона, предузетник у свом односу са Друштвом А, као налогодавцем, испунио 3 критеријума, док 6 критеријума није испунио.

Порески инспектор утврђује да се накнада исплаћена предузетнику од стране Друштва А не сматра осталим приходом у смислу члана 85 Закона те констатује да је Друштво А у свему поступило у складу са Законом.

5.2 Предузетник пружа услуге за више домаћих налогодаваца

Порески инспектор започиње пореску контролу предузетника Индустрија ПР Петар Петровић регистрованог за обављање делатности рекламних агенција. Инспектор врши пореску контролу у просторијама предузетника.

На основу прегледа излазних фактура предузетника, порески инспектор утврђује да је у периоду од претходних дванаест месеци предузетник услуге пружао следећим налогодавцима:

1. Друштву Х које обавља делатност малопродаје;
2. Друштву Ј које обавља делатност рачунарског програмирања;

3. Друштву О које обавља делатност грађевине.

Порески инспектор приступа анализи исправности примене члана 85 став 1 тачка 17 и ставова 15, 16, 17 и 18 Закона на однос предузетника са налогодавцима.

Пре приступања примени девет критеријума садржаних у члану 85 став 1 тачка 17 Закона, порески инспектор утврђује да ли су Друштво Х, Ј и О повезана лица у смислу члана 59 Закона о порезу на добит правних лица. Порески инспектор утврђује да су власници Друштва Ј и О физичка лица, док је власник Друштва Х правно лице са седиштем у Мађарској. Порески инспектор на основу евиденција које воде други државни органи, утврђује да три налогодавца нису повезана лица.

<i>Друштво Х</i>	<i>Друштво Ј</i>	<i>Друштво О</i>
Предузетник са Друштвом Х има закључен уговор о пружању маркетиншких услуга. Уговор је закључен на неодређено време. Услуге предузетника обухватају припрему маркетиншких кампања, свакодневне консултације у вези са стратегијама продаје Друштва Х, и комуникација са медијима за потребе објављивања рекламног материјала.	Предузетник са Друштвом Ј има закључен уговор о пружању маркетиншких услуга. У складу са уговором, предузетник има обавезу да за Друштво Ј припреми маркетиншку кампању у вези са пласирањем новог софтвера на тржиште Републике Србије. Уговор је закључен на период од три месеца, а предузетникова накнада утврђена је у фиксном износу који се фактурише по истеку три месеца, и успешном комплетирању кампање.	Предузетник са Друштвом О има закључен уговор о пружању маркетиншких услуга, који је закључен на период од шест месеци. У складу са уговором, предузетник припрема маркетиншку стратегију за Друштво О ради привлачења висококвалификованих запослених. У складу са уговором, накнада предузетника је утврђена у фиксном износу, који се фактурише у шест једнаких месечних рата.
<i>Критеријум 1</i>		
Анализом уговора о пружању услуга са предузетником, порески инспектор утврђује да уговор садржи обавезу предузетника да буде на располагању Друштву Х од понедељка до петка, сваке недеље, у трајању од 9 часова. Распољивост у оквиру једног дана предузетник договара са надлежним лицима Друштва Х, према потребама посла. Поред тога, у складу са уговором, предузетник има право на фиксни,	На основу анализе уговора, порески инспектор утврђује да уговор не садржи одредбе о радном времену, већ искључиво обавезу предузетника да у року од три месеца (односно, периоду трајања уговора) финализује маркетиншку кампању. Додатно, у складу са уговором, предузетник има обавезу да након истека половине периода трајања уговора, обавести налогодавца о статусу пројекта, и достави груби нацрт	На основу анализе уговора, порески инспектор утврђује да уговор не садржи одредбе о радном времену, већ искључиво обавезу предузетника да у року од шест месеци (односно, у периоду трајања уговора) припреми маркетиншку стратегију. Додатно, у складу са уговором, предузетник има обавезу да на месечном нивоу доставља и презентује резултате рада Друштву О на састанцима.

<p>месечни износ накнаде за пружене услуге. Увидом у фактуре издате у периоду од 12 месеци од дана закључења уговора, порески инспектор утврђује да свака месечна фактура предузетника садржи једнак износ. Порески инспектор узима изјаву предузетника у вези са следећим питањима:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Да ли је предузетник у периоду од 12 месеци који је предмет контроле пружао услуге сваког радног дана? 2. Уколико не, из ког разлога је дошло до обуставе пружања услуга? 3. На који начин предузетник обавештава Друштво Х да неће пружати услуге у одређеном временском периоду? <p>Предузетник изјављује да у периоду од 12 месеци није пружао услуге Друштву Х у укупном периоду од 30 радних дана, у појединачном трајању од 10 и 20 радних дана, услед одласка на годишњи одмор.</p> <p>Предузетник изјављује да захтев за одсуство доставља директору сектора продаје Друштва Х на одобрење.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да Предузетник испуњава критеријум 1 у</i></p>	<p>маркетиншке кампање.</p> <p>На основу изјаве предузетника и анализе комуникације предузетника са Друштвом Ј, порески инспектор утврђује да Друштво Ј не одређује радно време предузетнику, нити одмор и одсуства предузетника зависе од одлуке Друштва Ј.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 1 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Ј.</i></p>	<p>Порески инспектор на основу садржаја уговора и изјаве предузетника утврђује да Друштво О не одређује радно време предузетнику нити одмор и одсуства предузетника зависе од одлуке Друштва О, иако се накнада предузетника не умањује сразмерно времену проведеном на одмору.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 1 у свом односу са налогодавцем – Друштвом О.</i></p>
---	---	--

<p>свом односу са налогодавцем – Друштвом Х.</p>		
<p><i>Критеријум 2</i></p>		
<p>Порески инспектор прегледом евиденција предузетника и јавно доступних података утврђује да предузетник није власник нити закупац пословног простора у којем обавља рад за потребе Друштва Х.</p> <p>Порески инспектор на основу јавно доступних података утврђује да је власник пословних просторија Друштво Ж, чији је оснивач и власник лице које је оснивач и власник Друштва Х.</p> <p>Предузетник изјављује да не плаћа накнаду за коришћење просторија, и да је захтев Друштва Х био да своје услуге обавља у тим пословним просторијама, ради заштите поверљивости и обезбеђивања услова рада у складу са стандардима Друштва Х.</p> <p><i>На основу утврђених чињеница, порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 2 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Х.</i></p>	<p>Предузетник изјављује да услуге Друштву Ј пружа из пословних просторија које му обезбеђује Друштво Ж.</p> <p><i>На основу утврђених чињеница, порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 2 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Ј (с обзиром на то да Друштво Ж није повезано лице Друштва Ј).</i></p>	<p>Предузетник изјављује да услуге Друштву О пружа из пословних просторија које му обезбеђује Друштво Ж.</p> <p><i>На основу утврђених чињеница, порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 2 у свом односу са налогодавцем – Друштвом О (с обзиром на то да Друштво Ж није повезано лице Друштва О).</i></p>
<p><i>Критеријум 3</i></p>		
<p>Порески инспектор од предузетника захтева податке у вези са учешћем у обукама или другим облицима стручног усавршавања.</p>	<p>Порески инспектор од предузетника захтева податке у вези са учешћем у обукама или другим облицима стручног усавршавања.</p>	<p>Порески инспектор од предузетника захтева податке у вези са учешћем у обукама или другим облицима стручног усавршавања.</p>

<p>Предузетник изјављује да у периоду пореске контроле није учествовао у стручном усавршавању.</p> <p>Порески инспектор анализира издате фактуре предузетника и утврђује да фактуре садрже исте износе, односно, утврђује да предузетник није преносио додатне трошкове на Друштво Х.</p> <p>Порески инспектор упућује захтев за достављање информација Друштву Х и захтева достављање документације у вези са организованим стручним усавршавањем које је Друштво Х организовало у периоду прегледа, укључујући спецификацију обука и учесника у обуци и преглед повезаних трошкова, рачуна и (хотел, превоз, накнада за учешће и сл.).</p> <p><i>На основу утврђених чињеница, порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 3 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Х.</i></p>	<p>Предузетник изјављује да у периоду пореске контроле није учествовао у стручном усавршавању.</p> <p>Порески инспектор упућује захтев за достављање информација Друштву Ј и захтева достављање документације у вези са организованим стручним усавршавањем које је Друштво Ј организовало у периоду прегледа, укључујући спецификацију обука и учесника у обуци и преглед повезаних трошкова, рачуна и (хотел, превоз, накнада за учешће и сл.).</p> <p><i>На основу утврђених чињеница, порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 3 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Ј.</i></p>	<p>Предузетник изјављује да у периоду пореске контроле није учествовао у стручном усавршавању.</p> <p>Порески инспектор упућује захтев за достављање информација Друштву О и захтева достављање документације у вези са организованим стручним усавршавањем које је Друштво О организовало у периоду прегледа, укључујући спецификацију обука и учесника у обуци и преглед повезаних трошкова, рачуна и (хотел, превоз, накнада за учешће и сл.).</p> <p><i>На основу утврђених чињеница, порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 3 у свом односу са налогодавцем – Друштвом О.</i></p>
<i>Критеријум 4</i>		
<p>Порески инспектор захтева изјаву предузетника у вези са следећим питањем - на који начин је предузетник сазнао за потребе Друштва Х у вези са којима је накнадно закључен уговор?</p>	<p>Порески инспектор захтева изјаву предузетника у вези са следећим питањем - На који начин је предузетник сазнао за потребе Друштва Ј у вези са којима је накнадно закључен уговор?</p>	<p>Порески инспектор захтева изјаву предузетника у вези са следећим питањем - на који начин је предузетник сазнао за потребе Друштва О у вези са којима је накнадно закључен уговор?</p>

<p>Предузетник је навео да је Друштво Х објавило позив за достављање понуде на веб страници друштва Огласи д.о.о.</p> <p>Порески инспектор упућује захтев за достављање информација друштву Огласи д.о.о. Друштво Огласи д.о.о. поступа према захтеву и пореском инспектору доставља садржај захтева Друштва Х. Увидом у оглас, порески инспектор утврђује да је оглас садржао потребу за ангажовањем физичких лица.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 4 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Х.</i></p>	<p>Предузетник изјављује да му се Друштво Ј обратило према препоруци блиске пријатељице. Предузетник прилаже е-мејл преписку, на основу које се може видети да се Друштво Ј директно обратило предузетнику са захтевом за понуду.</p> <p>Порески инспектор упућује захтев за достављање информација Друштву Ј у вези са поступком ангажовања предузетника. Друштво Ј доставило је документацију којом се потврђује изјава предузетника.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 4 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Ј.</i></p>	<p>Предузетник изјављује да је Друштво О на својој веб страници објавило позив за понуде. Предузетник прилаже документацију коју је подносио Друштву О у поступку избора понуђача, и пратећу комуникацију.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 4 у свом односу са налогодавцем – Друштвом О.</i></p>
<p><i>Критеријум 5</i></p>		
<p>Порески инспектор утврђује да предузетник у пословним просторијама поседује два телевизора, један компјутер, радни сто, столицу, две фотеле, телефон и пројектор. Увидом у компјутер, порески инспектор утврђује да поред оперативног система и уобичајених софтверских пакета, компјутер садржи и специјализоване софтвере потребне за израду анимација и постера.</p> <p>Порески инспектор од предузетника захтева достављање рачуна о</p>	<p>Предузетник изјављује да употребљава основна средства Друштва Ж за пружање услуге Друштву Ј.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 5 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Ј (с обзиром на то да Друштво Ж није повезано лице Друштва Ј).</i></p>	<p>Предузетник изјављује да употребљава основна средства Друштва Ж за пружање услуге Друштву О.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 5 у свом односу са налогодавцем – Друштвом О (с обзиром на то да Друштво Ж није повезано лице Друштва О).</i></p>

<p>набавци ових основних средстава – материјалних и нематеријалних.</p> <p>Предузетник изјављује да није у могућности да достави рачуне, с обзиром на то да је пословни простор већ био опремљен приликом започињања пружања услуга. Предузетник наводи да, према његовим сазнањима, основна средства припадају Друштву Ж.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 5 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Х.</i></p>		
<i>Критеријум 6</i>		
<p>Порески инспектор врши увид у излазне фактуре предузетника издате у периоду који је предмет пореске контроле, као и изводе са банковног рачуна предузетника о приливима у периоду од 12 месеци.</p> <p>Порески инспектор утврђује да је више од 70% прихода предузетника у периоду од претходних 12 месеци остварено од Друштва Х.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 6 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Х.</i></p>	<p>Порески инспектор врши увид у излазне фактуре предузетника издате у периоду који је предмет пореске контроле, као и изводе са банковног рачуна предузетника о приливима у периоду од 12 месеци.</p> <p>Порески инспектор утврђује да је више од 70% прихода предузетника у периоду од претходних 12 месеци остварено од Друштва Х.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 6 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Ј.</i></p>	<p>Порески инспектор врши увид у излазне фактуре предузетника издате у периоду који је предмет пореске контроле, као и изводе са банковног рачуна предузетника о приливима у периоду од 12 месеци.</p> <p>Порески инспектор утврђује да је више од 70% прихода предузетника у периоду од претходних 12 месеци остварено од Друштва Х.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 6 у свом односу са налогодавцем – Друштвом О.</i></p>
<i>Критеријум 7</i>		
<p>Порески инспектор утврђује да предузетник не обавља послове из</p>	<p>Порески инспектор утврђује да предузетник не обавља послове из</p>	<p>Порески инспектор утврђује да предузетник не обавља послове из</p>

делатности налогодавца, те да је, с обзиром на природу услуге, Друштву Х одговоран искључиво за извршење своје услуге и не може одговарати трећим лицима. <i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 7 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Х.</i>	делатности налогодавца, те да је, с обзиром на природу услуге, Друштву Ј одговоран искључиво за извршење своје услуге и не може одговарати трећим лицима. <i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 7 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Ј.</i>	делатности налогодавца, те да је, с обзиром на природу услуге, Друштву О одговоран искључиво за извршење своје услуге и не може одговарати трећим лицима. <i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 7 у свом односу са налогодавцем – Друштвом О.</i>
<i>Критеријум 8</i>		
Порески инспектор утврђује да уговор о ангажовању предузетника не садржи клаузулу о забрани пружања услуга другим лицима. <i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 8 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Х.</i>	Порески инспектор утврђује да уговор о ангажовању предузетника не садржи клаузулу о забрани пружања услуга другим лицима. <i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 8 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Ј.</i>	Порески инспектор утврђује да уговор о ангажовању предузетника не садржи клаузулу о забрани пружања услуга другим лицима. <i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 8 у свом односу са налогодавцем – Друштвом О.</i>
<i>Критеријум 9</i>		
Порески инспектор у поступку контроле утврђује да је предузетник ангажован на неодређени временски период, те да је своје услуге Друштву Х пружао сваког радног дана. <i>Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 9 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Х.</i>	Порески инспектор у поступку контроле утврђује да је предузетник ангажован од стране Друштва Ј на период од три месеци. <i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 9 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Ј.</i>	Порески инспектор у поступку контроле утврђује да је предузетник ангажован за период од 6 месеци. На основу извештаја припремљених за потребе налогодавца, који садржи преглед сати утрошених на месечном нивоу, и пратеће е-мејл преписке, порески инспектор утврђује да је предузетник пружао услуге налогодавцу 130 или више радних дана у периоду од 12 месеци. <i>Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 9 у свом односу са</i>

		налогодавцем – Друштвом О.
<i>Закључак</i>		
<p>Порески инспектор утврђује да предузетник у односу са Друштвом Х испуњава шест од девет критеријума, те констатује да се однос између Друштва Х и предузетника не може сматрати самосталним у смислу члана 85 став 1 тачка 17, и става 15, 16, 17 и 18 Закона.</p> <p>Имајући у виду да је Друштво Х обвезник обрачуна и уплате пореза по одбитку у смислу члана 99 Закона, порески инспектор обавештава начелника пореске контроле о потреби отварања везане пореске контроле Друштва Х у погледу исправности примене члана 85 Закона.</p>	<p>Порески инспектор утврђује да предузетник у односу са Друштвом Ј не испуњава ниједан критеријум, те констатује да није потребно предузимати даље активности у вези са контролисаним пословним односом.</p>	<p>Порески инспектор утврђује да предузетник у односу са Друштвом О испуњава један од девет критеријума, те констатује да није потребно предузимати даље активности у вези са контролисаним пословним односом.</p>

5.3 Предузетник пружа услуге једном страном налогодавцу

5.3.1 Пример пружања услуга једном страном налогодавцу, када се однос између предузетника и налогодавца не може сматрати самосталним

Порески инспектор започиње пореску контролу предузетника Пера Перић ПР, дизајн плочица. На основу прегледа фактура предузетника и извода о уплата са пословног рачуна, порески инспектор утврђује да је предузетник у контролисаном периоду имао уплате само од једног лица, друштва из Италије.

Порески инспектор приступа анализи исправности примене релевантних одредби члана 85 Закона.

Критеријум 1

Предузетник није закључио формални уговор са италијанским друштвом. Порески инспектор анализира комуникацију (е-мејл преписку) предузетника са италијанским друштвом којом је успостављен уговорни однос двеју страна и утврђује да је предузетник ангажован да италијанском друштву пружа услуге дизајна плочица. У складу са договором, предузетник је дужан да буде на располагању италијанском друштву укупно двадесет часова недељно, у периодима према договору са италијанским друштвом, односно запосленим италијанског друштва који је задужен за организацију активности дизајнирања.

Порески инспектор утврђује да италијанско друштво одређује радно време предузетнику.

Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 1 у свом односу са налогодавцем – италијанским друштвом.

Критеријум 2

Порески инспектор утврђује да предузетник има регистроване пословне просторије на адреси становања. Порески инспектор на основу података из катастра непокретности утврђује да је предузетник власник непокретности где су му регистроване пословне просторије.

Анализом комуникације између предузетника и италијанског друштва, порески инспектор утврђује да италијанско друштво није давало налоге предузетнику у вези са местом обављања активности. Порески инспектор прегледа фактуре предузетника издате у контролисаном периоду италијанском друштву и утврђује да су све фактуре издате на исти износ, те да је предузетник фактурисао утрошене сате рада за италијанско друштво, а да није додатно укључивао додатне трошкове.

Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 2 у свом односу са налогодавцем – италијанским друштвом.

Критеријум 3

Порески инспектор прегледа фактуре предузетника издате у контролисаном периоду италијанском друштву и утврђује да су све фактуре издате на исти износ, те да је предузетник фактурисао утрошене сате рада за италијанско друштво, а да није додатно укључивао додатне трошкове.

Предузетник изјављује да није присуствовао стручним усавршавањима или обукама које је организовало или вршило италијанско друштво. Порески инспектор анализира е-мејл преписку између предузетника и италијанског друштва, која не садржи упућивање на обуку/стручно усавршавање.

Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 3 у свом односу са налогодавцем – италијанским друштвом.

Критеријум 4

Порески инспектор врши преглед веб странице италијанског друштва, и утврђује да италијанско друштво на веб страници има засебан одељак на којем објављује информације о отвореним позицијама, те позив за достављање радних биографија.

На захтев пореског инспектора, предузетник доставља изјаву те наводи да је на веб страници италијанског друштва видео позив за достављање радних биографија, након чега је контактиран од стране релевантних лица из италијанског друштва на разговор, који је резултирао успостављањем сарадње. Предузетник доставља е-мејл преписку.

Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 4 у свом односу са налогодавцем – италијанским друштвом.

Критеријум 5

Предузетник пореском инспектору доставља уговор о куповини компјутера који предузетник користи за обављање делатности. Порески инспектор врши увид у

компјутер и утврђује да предузетник има четири специјализована софтвера која се користе за припрему дизајна. Порески инспектор од предузетника захтева достављање документације о набавци лиценце за коришћење софтвера, односно, изводе о плаћању износа лиценце. Предузетник изјављује да није у могућности да достави тражену документацију, с обзиром на то да користи софтвере италијанског друштва.

Порески инспектор утврђује да предузетник не поседује ниједан други алат који му омогућава обављање делатности, осим наведена четири софтвера италијанског друштва.

Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 5 у свом односу са налогодавцем – италијанским друштвом.

Критеријум 6

На основу издатих фактура и прегледа уплата на пословни рачун предузетника у контролисаном периоду, порески инспектор утврђује да предузетник испуњава услов 6 у свом односу са налогодавцем – италијанским друштвом.

Критеријум 7

Прегледом јавно доступних података, укључујући и веб страницу италијанског друштва, порески инспектор утврђује да је делатност италијанског друштва дизајн и производња плочица. Анализом преписке између италијанског друштва и предузетника, порески инспектор утврђује да предузетник није одговоран за накнаду штете или уговорне казне, у случају да неблаговремено или несаобразно изврши своју услугу.

Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 7 у свом односу са налогодавцем – италијанским друштвом.

Критеријум 8

Анализом комуникације између италијанског друштва и предузетника, порески инспектор утврђује да је италијанско друштво захтевало од предузетника да ексклузивно пружа услуге италијанском друштву, са чиме се предузетник сагласио..

Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 8 у свом односу са налогодавцем – италијанским друштвом.

Критеријум 9

Порески инспектор у поступку контроле утврђује да је предузетник у периоду од 12 месеци издао 12 једнаких месечних фактура италијанском друштву, за пружање услуга у трајању од 20 часова недељно. Поред тога, приликом анализе комуникације између предузетника и италијанског друштва, порески инспектор је утврдио да је предузетник обављао активности дуже од 130 дана у 12 месеци.

Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 9 у свом односу са налогодавцем – италијанским друштвом.

Порески инспектор утврђује да је од 9 критеријума садржаних у тесту самосталности, предузетник у свом односу са италијанским друштвом, као налогодавцем, испунио 7 критеријума, а да 3 критеријума није испунио.

С обзиром на то да предузетник испуњава 7 од 9 критеријума прописаних тестом самосталности, порески инспектор утврђује да се накнада исплаћена овом предузетнику од стране италијанског друштва има сматрати осталим приходом.

5.3.2 Пример пружања услуга једном страном налогодавцу, када се однос између предузетника и налогодавца може сматрати самосталним

Порески инспектор започиње пореску контролу предузетника Д, који је власник студија за дизајн ентеријера. На основу прегледа фактура предузетника и извода о уплата са пословног рачуна, порески инспектор утврђује да је предузетник у контролисаном периоду имао уплате само од једног лица, друштва из Кине.

Порески инспектор приступа анализи исправности примене релевантних одредби члана 85 Закона.

Критеријум 1

Анализом уговора о пружању услуга предузетника са кинеским друштвом. Порески инспектор утврђује да је предузетник ангажован да кинеском друштву пружи услугу дизајна ентеријера хотела на црногорском приморју. У складу са уговором, предузетник на кварталном нивоу испоставља своје услуге, у зависности од дела хотела чији је дизајн дужан да у конкретном кварталу испоручи. Накнада је уговорена у фиксном износу који се фактурише у четири једнака дела.

Предузетник изјављује да са кинеским друштвом има месечне састанке на којима утврђују статус пројекта и договарају евентуалне измене дизајна.

Порески инспектор анализира преписку предузетника са налогодавцем.

Порески инспектор утврђује да кинеско друштво не одређује радно време нити одморе и одсуства предузетнику.

Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 1 у свом односу са налогодавцем – кинеским друштвом.

Критеријум 2

Порески инспектор утврђује да предузетник има регистроване пословне просторије на адреси Кнеза Милоша 12. Предузетник доставља уговор о закупу пословних просторија и изводе о плаћању закупнине.

Порески инспектор утврђује да је предузетник издао четири фактуре у једнаким износима, те да никакав додатни износ није фактурисан кинеском друштву. Додатно, порески инспектор врши преглед уплата на банковни рачун предузетника и утврђује да предузетник није имао других уплата од кинеског друштва осим накнаде за услуге.

Уговором о ангажовању предузетника, као место рада наведене су пословне просторије предузетника.

Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 2 у свом односу са налогодавцем – кинеским друштвом.

Критеријум 3

Порески инспектор утврђује да је предузетник издао четири фактуре у једнаким износима, те да никакав додатни износ није фактурисан кинеском друштву. Додатно, порески инспектор врши преглед уплата на банковни рачун предузетника и утврђује да предузетник није имао других уплата од кинеског друштва осим накнаде за услуге.

Предузетник изјављује да није присуствовао стручним усавршавањима или обукама које је организовало или вршило кинеско друштво. Порески инспектор анализира е-мејл преписку између предузетника и кинеског друштва, која не садржи упућивање на обуку/стручно усавршавање.

Порески инспектор од предузетника захтева пасош на увид, ради утврђивања боравка предузетника ван Републике Србије у периоду који је обухваћен пореском контролом, као и пратећу документацију о природи боравка у иностранству (авионске карте, смештај и слично.).

Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 3 у свом односу са налогодавцем – кинеским друштвом.

Критеријум 4

На захтев пореског инспектора, предузетник доставља изјаву те наводи да га је кинеско друштво контактирало по препоруци другог клијента. Предузетник доставља е-мејл преписку, као и понуду за пружање услуга коју је доставио кинеском друштву.

Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 4 у свом односу са налогодавцем – кинеским друштвом.

Критеријум 5

Предузетник пореском инспектору доставља уговор о куповини и фактуре за набавку четири компјутера који предузетник користи за обављање делатности, радног стола и другог канцеларијског намештаја као и изводе о плаћању 7 софтвера. Порески инспектор врши увид у компјутер и утврђује да предузетник, поред софтвера за које је доставио фактуре, не поседује додатне алате.

Порески инспектор утврђује да предузетник не поседује ниједан други алат који му омогућава обављање делатности, осим наведених софтвера, компјутера и канцеларијског намештаја.

Порески инспектор утврђује да је предузетник издао четири фактуре у једнаким износима, те да никакав додатни износ није фактурисан кинеском друштву. Додатно, порески инспектор врши преглед уплата на банковни рачун предузетника и утврђује да предузетник није имао других уплата од кинеског друштва осим накнаде за услуге.

Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 5 у свом односу са налогодавцем – кинеским друштвом.

Критеријум 6

На основу издатих фактура и прегледа уплата на пословни рачун предузетника у контролисаном периоду, порески инспектор утврђује да предузетник испуњава услов 6 у свом односу са налогодавцем – кинеским друштвом.

Критеријум 7

Прегледом јавно доступних података, укључујући и веб страницу кинеског друштва, порески инспектор утврђује да је делатност кинеског друштва изградња и управљање хотелима. Анализом уговора о ангажовању, порески инспектор утврђује да уговор садржи одредбе о уговорним казнама, у случају да предузетник неблаговремено или изврши своју услугу.

Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 7 у свом односу са налогодавцем – кинеским друштвом.

Критеријум 8

Анализом уговора о пружању услуга, порески инспектор утврђује да уговор садржи одредбе којима се предузетнику забрањује пружање истоветних услуга другом налогодавцима, током трајања уговора о ангажовању.

Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 8 у свом односу са налогодавцем – кинеским друштвом.

Критеријум 9

Уговор о ангажовању предузетника закључен је на 12 месеци.

Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 9 у свом односу са налогодавцем – кинеским друштвом.

Порески инспектор утврђује да је од 9 критеријума садржаних у члану 85 став 1 тачка 17 Закона, предузетник у свом односу са кинеским друштвом, као налогодавцем, испунио 3 критеријума, а да 6 критеријума није испунио.

С обзиром на то да предузетник испуњава 3 од 9 критеријума прописаних чланом 85 став 1 тачка 17 Закона, порески инспектор утврђује да се накнада исплаћена овом предузетнику од стране кинеског друштва не може сматрати осталим приходом.

5.4 Предузетник пружа услуге за више страних налогодаваца

Порески инспектор започиње пореску контролу предузетника ПР Јелена Јеленић регистрованог за обављање делатности рачунарског програмирања. Инспектор врши пореску контролу у просторијама предузетника.

На основу прегледа излазних фактура предузетника и извода са банковног рачуна предузетника, порески инспектор утврђује да је у периоду од претходних дванаест месеци предузетник услуге пружао следећим налогодавцима:

1. Немачком друштву - А ;
2. Друштву из САД - К;
3. Норвешком друштву - Л.

Порески инспектор приступа анализи исправности примене члана 85 став 1 тачка 17 и ставова 15, 16, 17 и 18 Закона на однос предузетника са налогодавцима.

Пре приступања примени девет критеријума садржаних у члану 85 став 1 тачка 17 Закона, порески инспектор утврђује да ли су три друштва повезана лица у смислу члана 59 Закона о порезу на добит правних лица. На основу јавно доступних података, веб страница ових друштава и путем софтвера који су доступни Пореској управи а који се користе за потребе утврђивања повезаности правних лица, порески инспектор утврђује да три налогодавца нису повезана лица.

Поред тога, увидом у евиденције Агенције за привредне регистре и расположиве алате Пореске управе, порески инспектор утврђује са разумном дозом сигурности да три друштва немају повезана лица на територији Републике Србије.

<i>Друштво А</i>	<i>Друштво К</i>	<i>Друштво Л</i>
<p>Предузетник са Друштвом А има закључен уговор о пружању услуга рачунарског програмирања. Уговор је закључен на неодређено време. Услуге предузетника обухватају израду рачунарских кодова, и рад на развоју нових производа Друштва А.</p>	<p>Предузетник је од Друштвом К примио једну уплату у периоду од 12 месеци који је предмет прегледа.</p> <p>Предузетник нема формалан уговор закључен са Друштвом К, већ је Друштво К огласило потребу за извршењем конкретног задатка на порталу заједнице пружалаца услуга за унапред утврђену фиксну цену и рок испоруке услуге од два месеца, које је, након пријављивања, додељено предузетнику да изврши.</p>	<p>Предузетник са Друштвом Л има закључен уговор о пружању услуга рачунарског програмирања, који је закључен на период од дванаест месеци. У складу са уговором, предузетник асистира тиму Друштва Л у изради специфичних делова пројекта, за које предузетник има стручно знање. У складу са уговором, накнада предузетника је утврђена у фиксном износу по радном сату, која се фактурише у на месечном нивоу у зависности од броја радних сати утрошених на рад у том месецу.</p>

Критеријум 1

<p>Анализом уговора о пружању услуга са предузетником, порески инспектор утврђује да уговор садржи обавезу предузетника да буде на располагању Друштву А, по потреби, у складу са захтевима појединачног пројекта, али не више од 50 радних часова недељно. Анализом комуникације између Друштва А и предузетника, порески инспектор утврђује да је надлежни запослени Друштва А са предузетником одређивао захтеве расположивости, као и да је упућивао појединачне захтеве, на недељном нивоу у вези са задацима у оквиру пројекта у којима је предузетник учествовао. . Поред тога, у складу са уговором, предузетник има право на фиксни, месечни износ накнаде за пружене услуге. Увидом у фактуре издате у периоду од 12 месеци од дана закључења уговора, порески инспектор утврђује да свака месечна фактура предузетника садржи једнак износ накнаде.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да Предузетник испуњава критеријум 1 у свом односу са налогодавцем – Друштвом А.</i></p>	<p>На основу анализе комуникације између Друштва К и предузетника, као и прегледа резултата рада предузетника, порески инспектор утврђује да је предузетник искључиво имао обавезу да у року од два месеца (односно, року за извршење посла) финализује посао за који је ангажован. Додатно, у складу са расположивом документацијом (преписком) , предузетник има обавезу да на двонедељном нивоу учествује на састанцима са члановима тима Друштва К, ради усклађивања дела посла који испоручује. Порески инспектор захтева од предузетника преглед телефонских позива за два месеца која претходе датуму издавања фактуре, те утврђује да је предузетник на двонедељном нивоу, како је и договорено у преписци, вршио позиве на истоветни број – број Друштва К. На основу изјаве предузетника и прегледа е-маил преписке предузетника са Друштвом К, порески инспектор утврђује да Друштво К не одређује радно време предузетнику, нити одмор и одсуства предузетника зависе од одлуке Друштва К.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 1 у свом односу са налогодавцем – Друштвом К.</i></p>	<p>На основу анализе уговора, порески инспектор утврђује да уговор не садржи одредбе о радном времену, већ искључиво обавезу предузетника да у периоду од дванаест месеци (односно, у периоду трајања уговора) према појединачним захтевима Друштва Л, у зависности од потребе посла, пружи услугу у року који је договорен са налогодавцем за сваки појединачни задатак.</p> <p>Порески инспектор на основу садржаја уговора и изјаве предузетника утврђује да Друштво Л не одређује радно време предузетнику нити одмор и одсуства предузетника зависе од одлуке Друштва Л.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 1 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Л.</i></p>
--	---	--

Критеријум 2

<p>Порески инспектор прегледом јавно доступних података утврђује да је предузетнику пословна адреса регистрована на адреси становања. Непокретност је у власништву родитеља предузетника.</p> <p>Анализом уговора о ангажовању, порески инспектор утврђује да је као место рада одређена пословна адреса предузетника.</p> <p>Порески инспектор узима изјаву предузетника, који наводи да рад обавља из канцеларије која се налази на регистрованој пословној адреси. Порески инспектор прегледа пословну документацију и комуникацију између Друштва А и предузетника и утврђује да Друштво А није упућивало или давало налоге предузетнику да рад обавља на тачно одређеним локацијама, односно, на тачно одређеном месту рада.</p> <p>Прегледом јавно доступних евиденција катастра непокретности, порески инспектор утврђује да Друштво А не поседује непокретности на територији Републике Србије.</p> <p><i>На основу утврђених чињеница, порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 2 у свом односу са налогодавцем – Друштвом А.</i></p>	<p>Предузетник изјављује да услуге Друштву К пружа из својих пословних просторија.</p> <p>Прегледом јавно доступних евиденција катастра непокретности, порески инспектор утврђује да Друштво К не поседује непокретности на територији Републике Србије.</p> <p>Поред тога, порески инспектор на основу уплата на банковни рачун и издатих фактура предузетника, утврђује да предузетник није преносио трошкове закупа или набавке пословног простора Друштву К.</p> <p><i>На основу утврђених чињеница, порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 2 у свом односу са налогодавцем – Друштвом К.</i></p>	<p>Предузетник изјављује да услуге Друштву Л пружа из својих пословних просторија.</p> <p>Прегледом јавно доступних евиденција катастра непокретности, порески инспектор утврђује да Друштво Л не поседује непокретности на територији Републике Србије.</p> <p>Поред тога, порески инспектор на основу уплата на банковни рачун и издатих фактура предузетника, утврђује да предузетник није преносио трошкове закупа или набавке пословног простора Друштву Л.</p> <p><i>На основу утврђених чињеница, порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 2 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Л.</i></p>
--	---	---

Критеријум 5

<p>Порески инспектор утврђује да предузетник у пословним просторијама поседује, један компјутер, радни сто, столицу.</p>	<p>Предузетник изјављује да употребљава основна средства Друштва А за пружање услуге Друштву К.</p>	<p>Предузетник изјављује да употребљава основна средства Друштва А за пружање услуге Друштву Л.</p>
<p>Предузетник доставља пореском инспектору уговоре о куповини компјутера пратећи рачун и извод о плаћању са банковног рачуна, и канцеларијског намештаја, чији датум претходи датуму закључења уговора о ангажовању са Друштвом А.</p>	<p>Порески инспектор увидом у компјутер предузетника утврђује да предузетник поседује искључиво специјализоване алате Друштва А и основне елементе које су у његовом власништву.</p>	<p>Порески инспектор увидом у компјутер предузетника утврђује да предузетник поседује искључиво специјализоване алате Друштва А и основне елементе које су у његовом власништву.</p>
<p>Увидом у компјутер, порески инспектор утврђује да поред оперативног система, предузетник поседује специјализоване алате који му служе за обављање делатности.</p>	<p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 5 у свом односу са налогодавцем – Друштвом К.</i></p>	<p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 5 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Л.</i></p>
<p>Порески инспектор од предузетника захтева достављање рачуна о набавци или лиценцирању нематеријалних средстава.</p>		
<p>Предузетник изјављује да не може доставити тражене податке, с обзиром на то да сва нематеријална средства обезбеђује Друштво А.</p>		
<p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 5 у свом односу са налогодавцем – Друштвом А.</i></p>		

<i>Критеријум 6</i>		
<p>Порески инспектор врши увид у излазне фактуре предузетника издате у периоду који је предмет пореске контроле, као и изводе са банковног рачуна предузетника о приливима у периоду од 12 месеци.</p> <p>Порески инспектор утврђује да је више од 70% прихода предузетника у периоду од претходних 12 месеци остварено од Друштва А.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 6 у свом односу са налогодавцем – Друштвом А.</i></p>	<p>Порески инспектор врши увид у излазне фактуре предузетника издате у периоду који је предмет пореске контроле, као и изводе са банковног рачуна предузетника о приливима у периоду од 12 месеци.</p> <p>Порески инспектор утврђује да је више од 70% прихода предузетника у периоду од претходних 12 месеци остварено од Друштва А.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 6 у свом односу са налогодавцем – Друштвом К.</i></p>	<p>Порески инспектор врши увид у излазне фактуре предузетника издате у периоду који је предмет пореске контроле, као и изводе са банковног рачуна предузетника о приливима у периоду од 12 месеци.</p> <p>Порески инспектор утврђује да је више од 70% прихода предузетника у периоду од претходних 12 месеци остварено од Друштва А.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 6 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Л.</i></p>
<i>Критеријум 7</i>		
<p>На основу јавно доступних података (првенствено веб странице Друштва А), порески инспектор утврђује да предузетник обавља послове из делатности налогодавца. Додатно, на основу комуникације између предузетника и Друштва А, порески инспектор утврђује да се сваки пројекат у којем је учествовао предузетник односи на одређеног клијента Друштва А, односно, да предузетник врши своје активности у вези са услугама које Друштво А пружа својим клијентима.</p> <p>Порески инспектор утврђује да уговор о ангажовању предузетника</p>	<p>Порески инспектор утврђује да предузетник не обавља послове из делатности налогодавца. Наиме, на основу јавно доступних података, Друштво К се бави маркетиншким услугама.</p> <p>Задатак предузетника, који обавља делатност рачунарског програмирања, била је да за Друштво К изврши кастомизацију (енг. „<i>цустомизатион</i>“) софтвера који Друштво К користи за вођење базе клијената (израда специфичних алатки у оквиру софтвера – посебних прегледа и могућности груписања клијената према различитим</p>	<p>Порески инспектор утврђује да предузетник обавља послове из делатности налогодавца. Уговор садржи одредбу о накнади штете налогодавцу до износа који одговара петострукој вредности пружене услуге, у случају да клијент сноси штету у односима са својим клијентима а у вези са услугом пруженом од стране предузетника.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 7 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Л.</i></p>

<p>не садржи одредбе о одговорности предузетника у случају неблаговременог или несаобразног извршења посла.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 7 у свом односу са налогодавцем – Друштвом А.</i></p>	<p>карактеристикама).</p> <p>У складу са достављеним информацијама, предузетник је фактурисање своје накнаде могао да врши тек након благовременог испоручења посла. Поред тога, налогодавац је извршио плаћање фактуре, тек након прихвата целокупног посла и тестирања од стране запослених Друштва К.</p> <p>Увидом у комуникацију Друштва К са предузетником, и редоследом радњи (испука посла, датум фактуре, датум уплате), порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 7 у свом односу са налогодавцем – Друштвом К.</p>	
<i>Критеријум 8</i>		
<p>Порески инспектор утврђује да уговор о ангажовању предузетника не садржи клаузулу о забрани пружања услуга другим лицима.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 8 у свом односу са налогодавцем – Друштвом А.</i></p>	<p>На основу расположивих података о односу између Друштва К и предузетника, порески инспектор констатује да није постојао договор о ексклузивности у пружању услуга између Друштва К и предузетника.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 8 у свом односу са налогодавцем – Друштвом К.</i></p>	<p>Порески инспектор утврђује да уговор о ангажовању предузетника не садржи клаузулу о забрани пружања услуга другим лицима.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 8 у свом односу са налогодавцем – Друштвом А.</i></p>
<i>Критеријум 9</i>		
<p>Порески инспектор у поступку контроле утврђује да је предузетник ангажован на неодређени</p>	<p>Порески инспектор у поступку контроле утврђује да је предузетник своје активности за</p>	<p>Порески инспектор у поступку контроле утврђује да је предузетник ангажован за период од 12</p>

<p>временски период. Додатно, с обзиром на број сати обухваћен месечним фактурама предузетника (издатим у периоду од 12 месеци) као и скоро свакодневну комуникацију предузетника са Друштвом А, порески инспектор утврђује да је предузетник за Друштво А активности обављао у периоду дужем од 130 дана у дванаест месеци.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 9 у свом односу са налогодавцем – Друштвом А.</i></p>	<p>Друштво К обављао у периоду од два месеца (почев од момента добијања потврде о започињању извршења посла, до момента издавања фактуре).</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 9 у свом односу са налогодавцем – Друштвом К.</i></p>	<p>месеци. На основу издатих фактура (шест фактура у периоду од 12 месеци), као и пратећих спецификација о броју утрошених сати, припремљених за потребе налогодавца, који садржи преглед сати утрошених на месечном нивоу, и пратеће е-мејл преписке, порески инспектор утврђује да предузетник није пружао услуге налогодавцу 130 или више радних дана у периоду од 12 месеци који су предмет контроле, као и 12 месеци који претходе периоду пореске контроле.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 9 у свом односу са налогодавцем – Друштвом О.</i></p>
<p>Закључак</p>		
<p>Порески инспектор утврђује да предузетник у односу са Друштвом А испуњава пет од анализираних седам критеријума, те констатује да се однос између Друштва А и предузетника не може сматрати самосталним у смислу члана 85 став 1 тачка 17, и става 15, 16, 17 и 18 Закона. Порески инспектор не испитује испуњеност критеријума 3 и 4, у складу са начелом економичности и делотворности поступка</p> <p>Имајући у виду да Друштво А није обвезник обрачуна и уплате пореза по одбитку у смислу члана</p>	<p>Порески инспектор утврђује да предузетник у односу са Друштвом К не испуњава седам од седам анализираних критеријума, те констатује да нема потребе предузимати даље активности у вези са контролисаним пословним односом.</p> <p>Порески инспектор не испитује испуњеност критеријума 3 и 4, у складу са начелом економичности и делотворности поступка.</p>	<p>Порески инспектор утврђује да предузетник у односу са Друштвом К не испуњава седам од седам анализираних критеријума, те констатује да нема потребе предузимати даље активности у вези са контролисаним пословним односом.</p> <p>Порески инспектор не испитује испуњеност критеријума 3 и 4, у складу са начелом економичности и делотворности поступка</p>

99 Закона, порески инспектор утврђује износ пореза на доходак грађана и доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање предузетнику, у складу са чланом 100а Закон.		
---	--	--

5.5 Предузетник обавља делатност као додатну активност

Порески инспектор започиње пореску контролу предузетника Марка Марковића, који обавља делатност рачуноводства и књиговодства.

Увидом у извод са банковног рачуна, порески инспектор утврђује да је у периоду који је предмет пореске контроле, предузетник примио уплате од два лица:

1. Румунског друштва Х;
2. Мађарског предузетника Г.

Увидом у Централни регистар обавезног социјалног осигурања, порески инспектор утврђује да је предузетник осигуран као запослени. На захтев пореског инспектора, предузетник доставља уговор о раду на неодређено време, са пуним радним временом, који је закључио као физичко лице, са послодавцем Друштвом М. Порески инспектор приступа анализи исправности примене теста самосталности на однос између предузетника и друштва Х односно предузетника Г.

<i>Друштво Х</i>	<i>Предузетник Г</i>
<p>Порески инспектор увидом у документацију о трансферним ценама Друштва М утврђује да су друштва М и Х повезана лица у смислу члана 59 Закона о порезу на добит правних лица.</p> <p>Сходно томе, порески инспектор приступа анализи односа предузетника са Друштвом Х, укључујући и релевантне чињенице у вези са учешћем Друштва М у односа Друштва Х са предузетником.</p> <p>Предузетник изјављује да није у могућности да достави уговор о ангажовању са Друштвом Х, с обзиром на то да није закључивао формални уговор. Предузетник изјављује да се његове активности односе на подршку финансијском тиму Друштва Х, по потреби, у случају повећаног обима посла.</p>	<p>Порески инспектор увидом у документацију о трансферним ценама Друштва М утврђује да друштво М и предузетник Г нису повезана лица у смислу члана 59 Закона о порезу на добит правних лица.</p> <p>Порески инспектор врши додатну проверу путем јавно доступних података (подаци Агенције за привредне регистре, напомене уз финансијске извештаје, интернет претраге).</p> <p>Предузетник изјављује да није у могућности да достави уговор о ангажовању са предузетником Г, с обзиром на то да није закључивао формални уговор. Предузетник изјављује да се његове активности односе на припрему пратеће документације за предузетника Г (спецификација уз фактуре, опис услуга на српском језику) за фактуре које издаје српским клијентима, а на основу документације на мађарском и енглеском језику коју предузетник Г доставља предузетнику.</p>

<i>Критеријум 1</i>	
<p>Порески инспектор од предузетника захтева доставу пословне документације – у вези са задацима извршеним за потребе Друштва Х.</p> <p>На основу достављене документације, порески инспектор утврђује да је предузетник био дужан да буде на располагању вођи рачуноводственог тима Друштва Х сваке последње суботе у месецу, у периоду од 12 радних часова, те у периоду од 20. децембра до 3. јануара пореске године, у периоду од 5 до 9 часова поподне</p> <p>Порески инспектор узима изјаву предузетника у вези са следећим питањима:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Да ли је и у којим периодима предузетник био на располагању Друштву Х? 2. На који начин предузетник обавља активности током периода када је на располагању Друштву Х. <p>Предузетник потврђује разумевање инспектора утврђено на основу пословне документације, те изјављује да током периода расположивости обавља различите задатке, по потреби и према инструкцијама вође рачуноводственог тима Друштва Х.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да Предузетник испуњава критеријум 1 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Х.</i></p>	<p>Порески инспектор од предузетника захтева доставу пословне документације – у вези са задацима извршеним за потребе предузетника Г.</p> <p>Порески инспектор на основу комуникације утврђује да је обавеза предузетника да у року од два радна дана од дана достављања целокупне документације предузетнику Г достави нацрте спецификација уз фактуре и описа услуга на српском језику.</p> <p>На основу достављене документације и изјаве предузетника, порески инспектор утврђује да предузетник нема одређене радно време, односно, да није дужан да буде на располагању предузетнику Г у одређеном временском периоду.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 1 у свом односу са налогодавцем – предузетником Г.</i></p>
<i>Критеријум 2</i>	
<p>Порески инспектор утврђује да је пословна адреса предузетника регистрована на његовој кућној адреси, у непокретности чији је власник предузетник (што је потврђено прегледом евиденција катастра непокретности).</p> <p>Приликом контроле испуњености критеријума 5, где је порески инспектор</p>	<p>Порески инспектор утврђује да је пословна адреса предузетника регистрована на његовој кућној адреси, у непокретности чији је власник предузетник (што је потврђено прегледом евиденција катастра непокретности).</p> <p>Предузетник изјављује да услуге предузетнику Г пружа из пословних просторија које му обезбеђује Друштво</p>

<p>од предузетника захтевао достављање алата за обављање делатности на увид (лап топ, компјутер и сл.), предузетник је изјавио да није у могућности да достави алат с обзиром на то да се налази у просторијама Друштва М и да нема овлашћење да такве алате достави пореском инспектору.</p> <p>Порески инспектор упућује захтев Друштву М за преглед приступа пословним просторијама, и на основу тако достављене евиденције, утврђује да је предузетник током обављања активности за Друштво Х боравио у просторијама Друштва М.</p> <p><i>На основу утврђених чињеница, порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 2 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Х, с обзиром на то да користи просторије Друштва М, повезаног лица Друштва Х за обављање послова за Друштво Х..</i></p>	<p>М или са своје кућне адресе/регистроване адресе пословног простора.</p> <p>Порески инспектор анализира износе са фактура, имајући у виду пословну документацију предузетника и испоручене задатке, као и изводе са рачуна предузетника те констатује да предузетник Г не финансира нити обезбеђује место рада предузетника, нити такво место одређује.</p> <p><i>На основу утврђених чињеница, порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 2 у свом односу са налогодавцем – предузетником Г (с обзиром на то да Друштво М није повезано лице предузетника Г).</i></p>
<p><i>Критеријум 3</i></p>	
<p>Порески инспектор упућује захтев за достављање информација Друштву М у вези са спроведеним обукама запослених Друштва М (евиденцију спроведених обука са назначеним именима учесника, рачуне за смештај и превоз, рачуне пружалаца услуга, налоге за службена путовања, одлуке о упућивању на стручно усавршавање и сл.).</p> <p>Порески инспектор на основу достављене документације утврђује да је предузетник присуствовао стручном усавршавању, у вези са коришћењем посебног рачуноводственог софтвера. Друштво М доставља информацију да такав софтвер не користи у свом пословању, али да има намеру да га имплементира у наредне две године.</p> <p>На захтев пореског инспектора, предузетник изјављује да Друштво Х употребљава дати софтвер, те да део његових активности за Друштво Х подразумева употребу тог софтвера.</p>	<p>Увидом у лап топ предузетника за потребе процене испуњења критеријума 5 теста самосталности, порески инспектор утврђује да предузетник похађа школу мађарског језика код физичког лица Ж.</p> <p>Порески инспектор упућује захтев за достављање информација:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Предузетнику - у вези са учешћем у обукама или другим облицима стручног усавршавања. 2. Физичком лицу Ж које пружа услуге обуке за мађарски језик о детаљима обуке, као и о лицу које плаћа услуге. <p>Физичко лице Ж изјављује да је ангажовано на период од годину дана да одржава часове за предузетника. Физичко лице Ж доставља изводе са банковног рачуна од уплатама од предузетника Г.</p> <p>Предузетник изјављује да похађа часове мађарског језика за потребе побољшања услуга предузетнику Г, те да предузетник Г финансира такву обуку.</p>

<p><i>На основу утврђених чињеница, порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 3 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Х, с обзиром на то да је био упућен на стручно усавршавање од стране Друштва М, повезаног лица Друштва Х које је такво усавршавање и финансирало.</i></p>	<p><i>На основу утврђених чињеница, порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 3 у свом односу са налогодавцем – предузетником Г.</i></p>
<p><i>Критеријум 4</i></p>	
<p>Порески инспектор захтева изјаву предузетника у вези са следећим питањем - на који начин је предузетник започео обављање активности за Друштво Х?</p> <p>Предузетник изјављује да је током рада за потребе Друштва М имао близак контакт са особљем Друштва Х које га је потом контактирало ради обављања активности према потреби, и у мери у којој је то могуће с обзиром на разлике у прописима.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 4 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Х.</i></p>	<p>Порески инспектор захтева изјаву предузетника у вези са следећим питањем - На који начин је предузетник сазнао за потребе предузетника Г за услугама које предузетник пружа?</p> <p>Предузетник изјављује да је предузетник Г у оквиру друштва познавалаца мађарског језика упутило захтев за достављање радних биографија, за лица која имају искуства у рачуноводственим и пореским прописима Републике Србије и која говоре мађарски језик.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 4 у свом односу са налогодавцем – предузетником Г.</i></p>
<p><i>Критеријум 5</i></p>	
<p>Порески инспектор је од предузетника захтевао достављање алата за обављање делатности на увид (лап топ, компјутер и сл.). Предузетник је изјавио да није у могућности да достави алат с обзиром на то да се налази у просторијама Друштва М и да нема овлашћење да такве алате достави пореском инспектору.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 5 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Х, с обзиром на то да користи алате/средства Друштва М, повезаног лица Друштва Х, за потребе обављања активности за Друштво Х.</i></p>	<p>Предузетник пореском инспектору доставља лап топ на увид, који користи за обављање активности за предузетника Г.</p> <p>Предузетник изјављује да не поседује доказе о набавци лап топа, али да је самостално прибавио сва средства неопходна за пружање услуга предузетнику Г. Предузетник изјављује да је лап топ са оперативним системом и <i>МС Оффице</i> пакетом прибавио у Техно д.о.о.</p> <p>Техно д.о.о. на основу захтева за достављање информација, пореском инспектору доставља гарантни лист издат на име предузетника уз фискални исечак.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 5 у свом односу са налогодавцем – предузетником Г.</i></p>

<i>Критеријум 6</i>	
<p>Порески инспектор врши увид у излазне фактуре предузетника издате у периоду који је предмет пореске контроле, као и изводе са банковног рачуна предузетника о приливима у периоду од 12 месеци.</p> <p>Порески инспектор утврђује да је више од 70% прихода предузетника у периоду од претходних 12 месеци остварено од предузетника Г.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 6 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Х.</i></p>	<p>Порески инспектор врши увид у излазне фактуре предузетника издате у периоду који је предмет пореске контроле, као и изводе са банковног рачуна предузетника о приливима у периоду од 12 месеци.</p> <p>Порески инспектор утврђује да је више од 70% прихода предузетника у периоду од претходних 12 месеци остварено од предузетника Г.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 6 у свом односу са налогодавцем – предузетником Г.</i></p>
<i>Критеријум 7</i>	
<p>Порески инспектор утврђује да предузетник не обавља послове из делатности налогодавца, с обзиром на то да предузетник обавља рачуноводствене и књиговодствене услуге, док је Друштво Х део групе друштава која производе делове за аутомобилску индустрију. Додатно, с обзиром на природу услуге, Друштву Х предузетник одговоран искључиво за извршење своје услуге и не може одговарати трећим лицима.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 7 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Х.</i></p>	<p>Порески инспектор утврђује да предузетник не обавља послове из делатности налогодавца, те да је, с обзиром на природу услуге, предузетнику Г одговоран искључиво за извршење своје услуге и не може одговарати трећим лицима.</p> <p>Наиме, увидом у спецификације фактура и описе услуга, порески инспектор је утврдио да предузетник Г обавља услуге развоја софтвера.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 7 у свом односу са налогодавцем – предузетником Г.</i></p>
<i>Критеријум 8</i>	
<p>Предузетник и Друштво Х нису закључили уговор о ангажовању, те сходно томе не постоји клаузула о забрани пружања услуга другим лицима.</p> <p>Увидом у уговор о раду са Друштвом М, порески инспектор утврђује да предузетник има делимичну забрану пружања услуга лицима која послују у аутомобилској индустрији за време трајања уговора о раду, и две године након престанка радног односа.</p>	<p>Предузетник и предузетник Г нису закључили уговор о ангажовању, те сходно томе не постоји клаузула о забрани пружања услуга другим лицима.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 8 у свом односу са налогодавцем – предузетником Г.</i></p>

<p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 8 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Х.</i></p>	
<p><i>Критеријум 9</i></p>	
<p>Порески инспектор у поступку контроле на основу достављене пословне документације и преписке утврђује да је предузетник активности обављао укупно мање од 130 дана (на основу документације која је коришћена за оцену критеријума 1).</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник не испуњава критеријум 9 у свом односу са налогодавцем – Друштвом Х.</i></p>	<p>Порески инспектор у поступку контроле утврђује да је предузетник услуге предузетнику Г пружао више од 130 дана, што је утврдио на основу пословне документације, издатих фактура и прегледа радних сати.</p> <p><i>Порески инспектор утврђује да предузетник испуњава критеријум 9 у свом односу са налогодавцем – предузетником Г.</i></p>
<p><i>Закључак</i></p>	
<p>Порески инспектор утврђује да предузетник у односу са Друштвом Х испуњава четири од девет критеријума, те констатује да се однос између Друштва Х и предузетника може сматрати самосталним у смислу теста самосталности.</p>	<p>Порески инспектор утврђује да предузетник у односу са предузетником Г не испуњава пет од девет критеријума, те констатује да није потребно предузимати даље активности у вези са контролисаним пословним односом.</p>

6. МОГУЋИ ОБЛИЦИ ИЗБЕГАВАЊА ПЛАЋАЊА ПОРЕЗА У ВЕЗИ СА ПРИМЕНОМ ТЕСТА САМОСТАЛНОСТИ

6.1 Опште напомене

Пореска обавеза у случају опорезивања дохотка као других прихода из члана 85 Закона најчешће је значајно виша у односу на пореску обавезу коју имају Предузетници. То чини сваку потенцијалну пореску контролу, а нарочито ону која би обухватила више пореских периода, разумно ризичном за пореске обвезнике (било Налогодавце или Предузетнике). Из тог разлога очекује се да ће порески обвезници самостално и ревностно пре отпочињања пореске контроле, у редовном току пословања, проверити да ли њихов однос са другом страном (са Налогодавцем или са Предузетницима) „пролази“ тест самосталности или не, па ће своје пореско-правно поступање уредити на начин који приликом пореске контроле неће резултирати опречним ставовима са налазима пореског инспектора.

Ипак, у пракси се показало да се у изузетним случајевима појављују порески обвезници или групе обвезника које проналазе различите правно-пореске структуре и методе у циљу избегавања пореске обавезе. Такво спорадично понашање се може очекивати и у случају теста самосталности. Другим речима, може се очекивати да ће одређени порески обвезници – Налогодавци и Предузетници користећи мање или више компликоване структуре:

- уредити своје понашање, структуру пословања, трансакције или правне односе на начин да правни однос између Налогодавца и суштински несамосталних Предузетника лажно-формално прикажу као ангажовање самосталних Предузетника; или
- приказати ангажовање Предузетника као да је за рачун другог лица (случајеви лажних платформи);
- прикрити индиректног (стварног) Налогодавца или повезано лице са којим „деле“ појединачне критеријуме из теста самосталности; или
- у потпуности или делимично изместити новчане токове између Налогодавца и Предузетника изван банкарског система или уопште изван територије Републике Србије, а самим тим и изван рутинског тока контроле и обрачуна пореских обавеза.

Заједничко за велики број облика понашања и структура формираних у циљу лажног приказивања чињеница како би се омогућио „пролазак“ приликом примене теста самосталности или једноставно онемогућила пореска контрола у случају измештања новчаних токова изван банкарског система или територије Републике Србије јесте да постоји оправдана сумња да таквим понашањем порески обвезник (Налогодавац или Предузетник) чини кривично дело пореске утаје. Из овог разлога, пореским инспекторима се посебно указује на дужност да, осим правилног, истинитог и потпуног утврђивања свих чињеница и околности које су од значаја за законито и правилно поступање у пореско-управној ствари увек предузму и одговарајуће мере у вези са откривањем пореских кривичних дела, у складу са одредбом члана 136 ЗПППА. Такво поступање пореских инспектора очекује се без обзира што Пореска управа континуирано ради на откривању структура или облика понашања пореских обвезника у којима се стичу елементи кривичног дела пореске утаје.

Исто тако, заједничко за већи број облика понашања пореских обвезника који представљају прикривање стварних чињеница или лажно приказивање чињеница је што ће доказивање постојања понашања, структура пословања, трансакција или симулованих правних односа којим се прикрива суштински однос или трансакција између Налогодавца и Предузетника подразумевати потребу да се примени начело фактицитета из члана 9 ЗПППА паралелно са применом теста самосталности у циљу доказивања да је без обзира на форму односа између Налогодавца и Предузетника суштински испуњен један од услова из теста самосталности.

У пореским контролама у којима се посумња на постојање евазионог понашања пореског обвезника којим се избегава плаћање пореза, у циљу утврђивања пореске обавезе у вези са тестом самосталности пореском инспектору на располагању стоје сва доказна средства побројана у члану 43 ЗПППА.

У наставку наводимо могуће примере евазионог поступања или понашања пореских обвезника, при чему такви примери представљају неисцрпни скуп (тзв. „*exempli causa*“ скуп) који је представљен без посебног реда или хијерархије при чему ће се ови примери евазионог поступања или понашања у пракси често преклапати садржавајући поједине елементе другог или других понашања или поступања које наводимо. У пракси се могу појавити и другачији облици понашања и структуре формиране у циљу лажног приказивања чињеница како би се омогућио „пролазак“ приликом примене теста самосталности. Такође, навешћемо основне индиције које могу помоћи приликом утврђивања постојања оваквих структура или понашања као и могуће начине за супротстављање евазионом поступању или понашању, односно и могуће методе утврђивања пореске обавезе у поступку пореске контроле.

6.2 Оснивање правних лица у иностранству у циљу измештања седишта Налогодавца изван територије Републике Србије

Једна од могућих последица увођења теста самосталности, посебно у ситуацијама у којима је очигледно да би се однос између домаћег Налогодавца и Предузетника лако окарактерисао као несамосталан, је да стварни власници Налогодавца своје пословање изместе у иностранство на начин што ће приступити оснивању правног лица у иностранству на које ће преусмерити приходе од обављања делатности и пословне односе са суштински несамосталним Предузетницима. У оваквим ситуацијама, уместо Налогодавца – домаћег лица, након увођења теста самосталности у порески систем Републике Србије, као Налогодавац ће се појавити страном правно лице. На овај начин оснивачи страних правних лица сматрају да могу постићи измештање пореске контроле са Налогодавца на Предузетника чиме се преноси економски ризик, а и ризик обима контроле са Налогодавца на појединачног Предузетника. Такође, на овај начин се може омогућити исплата дела накнаде или целокупне накнаде Предузетнику на рачуне тзв. „*online payment*” система који су изван редовног банкарског сектора или уопште на банковне рачуне у иностранству.

6.2.1 Основне индикације за препознавање структуре

Постоје типичне матрице понашања које могу (али не морају нужно) да укажу на постојање структуре:

- Домаћи Налогодавац који је претходно ангажовао већи број Предузетника нагло престаје са радом или значајно смањује број ангажованих Предузетника;
- Већи број Предузетника престаје да ради за домаћег Налогодавца и прелази на рад код истог страног Налогодавца;
- Већи број Предузетника отпочиње са радом за додатног – истог страног Налогодавца, при чему му се смањује накнада коју исплаћује домаћи Налогодавац;

Домаћи Налогодавац значајније смањује давања већем броју предузетника, али они настављају са радом за истог Налогодавца при чему било а) нисмо у могућности да утврдимо да ли они део накнаде остварују од страног Налогодавца; или б) јесмо у могућности да утврдимо да они део накнаде остварују од истог страног Налогодавца.

6.2.2 Методе за утврђивање пореске обавезе

Уколико посумња да је инострани Налогодавац заправо замена за претходног домаћег Налогодавца, или уопште да је организована структура пословања која укључује страног Налогодавца у циљу избегавања или отежавања примене теста самосталности, Порески инспектор може у пореској контроли покушати да утврди више типова пореске обавезе или незаконитости у пословању:

- Уколико се утврди да је домаћи Налогодавац који је претходно ангажовао Предузетнике који су „прешли“ на рад код страног Налогодавца повезано лице са тим страним Налогодавцем у смислу члана 59 Закона о порезу на добит правних лица, порески инспектор може да провери могућност да се у поступку контроле утврди делимични или потпуни пренос пословања између повезаних лица (са претходног на новог налогодавца), утврди (самостално или на основу вештачења) вредност преноса таквог пословања по принципу „ван дохвата руке“ и приступи корекцији прихода домаћег Налогодавца у контролисаном периоду сходно правилима о трансферним ценама. На овај начин, пореска обавеза за

порез на добит утврђује се претходном Налогодавцу. Специфични докази или поступци који су на располагању у пореској контроли могу да буду: а) утврђивање стварног-крајњег власника домаћег Налогодавца и страног Налогодавца и доказивање повезаност између ова два лица узимањем изјава, анализом статусне документације домаћег и страног Налогодавца (акти о оснивању, законски заступници, акти о ангажовању „trustee“ лица и сл.), провером крајњег власника у пословним банкама и регистру стварних власника у АПР, провером документације о трансферним ценама; б) доказивање конструисаног делимичног или потпуног „препуштања“ односно „преноса“ пословања на начин што ће се утврдити да је домаћи Налогодавац препустио (био неактиван) или саветовао (активно) прелазак Предузетницима код новог-страног Налогодавца; ц) утврђивање вредности препуштеног пословања самостално или вештачењем; д) иницирање прекограничне контроле захтевом према иностраној пореској управи на основу међународне конвенције или важећег уговора о избегавању двоструког опорезивања у циљу утврђивања стварног власника страног Налогодавца, повезаности са домаћим Налогодавцем у смислу члана 59 Закона о порезу на добит правних лица, метода и износа исплата извршеним ка Предузетницима.

- Порески инспектор може у контроли да провери да ли је страни Налогодавац порески резидент Републике Србије у складу са чланом 2 став 2 Закона о порезу на добит правних лица (на основу постојања места стварне управе и контроле на територији Републике Србије) и да уколико то утврди приступи контроли и утврђивању пореске обавезе овог страног лица као да је исто порески резидент Републике Србије, или да провери има ли такво страно лице стално место пословања у Републици Србији у складу са чланом 4 Закона о порезу на добит правних лица. Уколико се може тврдити да страни Налогодавац обављањем послова од суштински несамосталних ангажованих Предузетника (несамостални агенти) ствара и одржава сталну пословну јединицу на територији Републике Србије, таквој сталној пословној јединици у контроли треба утврдити пореску основицу за порез на добит правних лица у висини еквивалентној добити која се може алоцирати на ту сталну пословну јединицу у складу са правилима Закона о порезу на добит правних лица или уговора о избегавању двоструког опорезивања. У великом броју случајева, у ситуацији у којој страни Налогодавац суштински не обавља било какву делатност на страној територији (не постоји суштински функционални профил страног правног лица у пословању) већ се страно правно лице користи искључиво као „проводник“ за новчане трансакције са клијентима и за исплате Предузетницима (што се може утврдити у прекограничној контроли по захтеву), постоји могућност да се целокупна добит тог правног лица алоцира и опорезује у Републици Србији.
- Уколико је стварни власник страног Налогодавца резидент у складу са Законом о девизном пословању, порески инспектор може иницирати проверу поштовања Закона о девизном пословању¹⁵ у вези са извештавањем о директном инвестицијом – улагању резидента у иностранству.

Порески инспектор може у циљу примене теста самосталности приступити контроли сваког Предузетника. Специфичност овакве контроле може да буде отежано узимање изјаве, документације или других исправа у поступку контроле од представника Налогодавца, али таква препрека се може избећи иницирањем прекограничне контроле

¹⁵ Службени гласник Републике Србије бр. 62/2006, 31/2011, 119/2012, 139/2014 и 30/2018

захтевом за узимање изјава или прикупљање података од страног Налогодавца према иностраној пореској управи на основу међународне конвенције или важећег уговора о избегавању двоструког опорезивања. С друге стране, уколико се у поступку контроле утврди да је стварни власник, законски заступник, запослени или други представник страног Налогодавца лице са пребивалиштем у Републици Србији, не би постојале препреке да се изјаве узму или исправе и документација прибаве директно од тих (трећих) лица као представника страног Налогодавца који су присутни на територији Републике Србије.

6.3 Директно и индиректно ангажовање Предузетника као форма избегавања теста самосталности

У складу са чланом 85 став 15 Закона, налогодавцем се у смислу члана 85 став 1 тачка 17) Закона сматра домаће, односно страно правно лице, предузетник или предузетник паушалац које је директно или индиректно ангажовало предузетника или предузетника паушалца за обављање послова.

Дакле, Налогодавац према слову закона Предузетника може ангажовати било директно или индиректно. Ситуације у којима Налогодавац индиректно ангажује Предузетника у пракси могу варирати од типичних индиректних ангажовања преко легалних и развијених посредничких платформи чије су специфичности претходно објашњене и у којима суштински не постоји избегавање подвргавања тесту самосталности (дакле не прикрива се ко је индиректни-стварни Налогодавац и Предузетник се неспорно подвргава тесту самосталности у односу на њега) до фиктивних структура у којима се појављује више директних Налогодаваца у односу са којима Предузетник појединачно не „пада“ тест самосталности како би се прикрио најчешће један индиректни Налогодавац (или група повезаних лица са Налогодавцем) према коме би, у случају примене теста самосталности, била утврђена суштинска несамосталност Предузетника. Овакве структуре се махом користе у циљу избегавања члана 85 став 1 тачка 17 подтачки 6 и 8 Закона, односно следећих критеријума теста самосталности: а) 70% остварених прихода; и б) периода ангажовања од 130 или више радних дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години. Међутим, коришћење сличних структура није немогуће пронаћи и за потребе избегавања других критеријума теста. Тако, уколико би, примера ради, стварни (индиректни) Налогодавац искористио структуру од два неповезана директна Налогодавца при чему би допустио да Предузетник „падне“ тест само код једног од тих директних Налогодаваца (на пример зато што је тас на ваги био оглашавање, односно регрутовање преко средстава јавног информисања само код једног од Налогодаваца) и то баш код онога коме суштински несамосталан Предузетник фактурише само 20% своје укупне накнаде. Супротно, према другом директном Налогодавцу коме фактурише 80% своје укупне накнаде не би „пао“ тест, па би и даље могла да постоји значајна укупна пореска уштеда на нивоу стварног – индиректног Налогодавца.

6.3.1 Основне индиције за препознавање структуре

Типична матрица понашања која може (али не мора нужно) да укаже на постојање овакве фиктивне структуре постоји у случају када је више Предузетника формално ангажовано за више Налогодаваца (страних или домаћих) било да је реч о истовременом ангажовању (дакле подели прихода на више Налогодаваца), или временској подели ангажовања – на неколико месеци се мења Налогодавац. Може се догодити и комбинација ове две матрице (деле се приходи и мењају се Налогодавци).

Међутим, с обзиром да би овакво понашање било типично и за редовне активности суштински самосталног Предузетника, по правилу ће разлика бити у чињеници да све ове директне Налогодавце директно или индиректно ангажује, односно финансира исти клијент – индиректни Налогодавац (самостално или заједно са повезаним лицима) и да се у одређеним случајевима уопште не може разумети суштински функционално-пословни профил Налогодавца нити утврдити суштинска пословна веза између директног Налогодавца и Предузетника.

6.2.2 Методе за утврђивање пореске обавезе

Уколико посумња да су директни Налогодавци заправо „параван“ за индиректног – стварног Налогодавца у циљу избегавања или отежавања примене теста самосталности на тог индиректног Налогодавца, порески инспектор ће у пореској контроли настојати да утврди:

- Које (домаће или страног) лице се може сматрати индиректним Налогодавцем. Средства за ове активности могу да буду анализа пословне документације директних Налогодаваца у циљу идентификације заједничког клијента или финансијера, узимање изјава различитих лица у поступку контроле итд.
- Пословну везу између директних Налогодаваца и индиректног Налогодавца којом се доказује делимична или потпуна зависност директних Налогодаваца од индиректног Налогодавца. Средство за овакву активност може да буде анализа пословних односа (анализа пословне документације или узимање изјава представника директног и индиректног налогодавца као и Предузетника);
- Недостатак функционално-пословног профила директног Налогодавца, односно чињеницу да такво лице постоји само да би ангажовало Предузетника и/или одржавало формални однос са индиректним Налогодавцем. Средство за овакву активност може да буде анализа пословно-функционалног профила (анализа пословне документације, провера новчаних токова, броја запослених запослених или уопште ангажованих на продаји или стицању нових клијената, узимање изјава представника директног и индиректног Налогодавца као и Предузетника);
- Недостатак суштинске пословне везе између Предузетника са директним Налогодавцем или непостојање испоручивања резултата ангажовања директном Налогодавцу. Средство за овакву активност може да буде анализа суштинског пословног односа између директног Налогодавца и Предузетника (провера пословне документације, анализа испоручених резултата ангажовања у циљу провере да ли се ангажовање врши суштински за потребе директног Налогодавца и његове суштинске делатности, узимање изјава представника директног и индиректног Налогодавца као и предузетника или предузетника паушалца);

Уколико се у поступку контроле на основу оцене изведених доказа утврди да све директне Налогодавце директно или индиректно ангажује, односно финансира исти клијент – индиректни Налогодавац (самостално или заједно са повезаним лицима) или да се у одређеним случајевима уопште не може разумети суштински функционално-пословни профил Налогодавца нити утврдити суштинска пословна веза између директног Налогодавца и Предузетника, пореском инспектору је на располагању начело фактицитета из члана 9 ЗПППА којим би могло да се утврди да у економској суштини постоји директан пословни однос између индиректног Налогодавца и Предузетника, односно да је однос између директног Налогодавца и Предузетника заправо симуловани правни однос у циљу отежавања законите примене теста

самосталности на однос између индиректног Налогодавца и Предузетника. Последица примене начела фактицитета у конкретном случају била би примена теста самосталности на однос између индиректног Налогодавца и Предузетника.

6.4 Коришћење повезаних лица

Иако тест самосталности у већини својих критеријума у потпуности изједначава активности Налогодавца и његових повезаних лица у смислу члана 59 Закона о порезу на добит правних лица, разумно је очекивати да ће поједини порески обвезници покушати да прикрију активности повезаних лица које би допринеле, односно утицале на „падање“ једног или више појединачних критеријума теста самосталности.

Важно је да се нагласи да понекад неприказивање активности Повезаног лица са Налогодавцем у трансакцији са Предузетником неће увек бити последица намерног прикривања, већ једнако може да буде последица грешке у примени пореских прописа.

Дакле, у конкретном случају није реч о коришћењу ентитета или структура које формално (у смислу одредби Закона о порезу на добит правних лица) нису повезани са Налогодавцем (о таквим структурама више речи је било у одељку 6.2 и 6.3), већ о неприказивању или прикривању повезаног лица у укупним односима са Предузетником. Овакво понашање најпре ће бити изражено у случају коришћења повезаних лица у иностранству за које важи погрешна претпоставка да их је значајно теже или чак немогуће открити.

На пример, честа ће бити ситуација да Налогодавац користи повезана лица да би исплатио део прихода Предузетнику, или да повезана лица са Налогодавцем обезбеђују Предузетнику просторије или основну опрему за рад, или им организује континуирано стручно усавршавање (плаћају учешће на курсевима, обукама, семинарима, радионицама и сл.).

На овај начин, уколико Порески инспектор не утврди или не открије постојање повезаних лица, често неће моћи ни да утврди да однос између Налогодавца (заједно са његовим повезаним лицима) и Предузетника „пада“ одређени критеријум теста, а сходно томе најчешће и цео тест самосталности.

6.4.1 Индиције за препознавање структуре

За разлику од већине других евазионих понашања или структура, неприказивање или прикривање повезаних лица често неће уопште бити уочљиво приликом пореске контроле. Из тога разлога је препоручљиво да се у пореској контроли посебна пажња обрати на откривање постојање повезаних лица са Налогодавцем чији се однос са Предузетником испитује.

6.4.2 Методе за утврђивање пореске обавезе

У циљу провере активности које се одвијају преко повезаних лица са Налогодавцем, а које утичу или могу утицати на исход теста самосталности, потребно је наравно открити постојање таквог повезаног лица, а онда, као и у редовној примени теста самосталности, обухватити активности Налогодавца и његових повезаних лица у смислу одредби Закона о порезу на добит правних лица као да представљају активности једног лица, односно Налогодавца. Дакле, за сврхе борбе против неприказивања или прикривања постојања повезаних лица најтеже ће бити утврдити постојање повезаног лица, а то се може постићи једном од следећих активности у току пореске контроле:

- У редовном току контроле порески инспектор може да узме изјаве од представника Налогодавца или Предузетника о постојању или непостојању повезаних лица са налогодавцем;
- Порески инспектор ће проучити документацију о трансферним ценама уколико је обвезник поседује;
- У случају околности које указују на постојање повезаног лица у иностранству (такво лице може постојати и у структурама описаним под 6.2 и 6.3), порески инспектор може иницирати прекограничну контролу захтевом према иностраној пореској управи на основу међународне конвенције или важећег уговора о избегавању двоструког опорезивања у циљу утврђивања постојања повезаног лица са Налогодавцем који је предмет контроле или се испитује његов однос са Предузетником (у случају контроле над Предузетником);
- Провером постојања повезаних лица према напоменама из финансијских извештаја;
- Провером преко регистра Агенције за привредне регистре;
- Провером према евиденцијама пословне банке у којој обвезник има отворен текући рачун.

Дакле, када се једном утврди постојање повезаног лица, такво лице треба за потребе примене теста самосталности „објединити“ са Налогодавцем и даља контрола се одвија редовно.

6.5 Исплата на нерезидентне рачуне или „*online payment*“ системе

Прикривање опорезивог дохотка преусмеравањем уплата дохотка на рачуне обвезника у иностранству или уопште ван банковног система на територији Републике Србије није нови начин избегавања пореске обавезе.

Специфичност због које тест самосталности може да допринесе одлуци да се приступи противзаконитом – евазионом поступању, јесте чињеница да „падање“ на тесту самосталности за последицу има значајно веће пореско оптерећење дохотка у складу са одредбама Закона. Из тог разлога се у пракси, приликом обављања пореске контроле мора да се обрати посебна пажња на индиције да је делимично или у потпуности дошло до измештања новчаних токова изван система банковних рачуна у Републици Србији, односно да Налогодавци исплаћују накнаду Предузетнику (најчешће са банковних рачуна или тзв. „*online payment*“ система) на банковни рачун у иностранству или путем тзв. „*online payment*“ система.

6.5.1 Основне индиције за препознавање структуре

Типичне индиције која могу (али не морају нужно) да укажу да је измештен целокупни или део дохотка Предузетника изван система банковних рачуна у Републици Србији могу да буду:

- Очигледно суштинско ангажовање за Налогодавца (без обзира на постојање формалног односа) без видљивог дохотка у систему банковних рачуна у Републици Србији од тог Налогодавца или с њим повезаног лица;
- Формално уговарање накнаде у висини једнакој или незнатно већој од укупне паушалне пореске обавезе Предузетника;
- Дуготрајан (вишегодишњи) рад за истог Налогодавца (или с Налогодавцем повезано лице) за исту или сличну накнаду;
- Смањење накнаде која се исплаћује Предузетнику без промене Налогодавца (или с Налогодавцем повезаног лица);

- Виша или висока позиција у хијерархијској систематизацији Налогодавца која не носи уједно и сразмерно вишу накнаду у односу на друге запослене или ангажоване Предузетнике.

У пракси ће често постојати и комбинације ових индиција.

6.5.2 Методе за утврђивање пореске обавезе

Уколико у току пореске контроле порески инспектор утврди постојање једне или више индиција да је део или целокупан доходак Предузетника измештен изван банковног система Републике Србије, може посегнути за једном од следећих активности:

- Преко пословних банака и пословних или приватних рачуна Предузетника (и његових повезаних лица у смислу члана 36 Закона) проверити да ли Предузетника остварује друге приливе на рачуне у Републици Србији. Уколико то јесте случај важно је проверити из којих извора потичу приливи. Наиме, често ће бити случај да са рачуна у иностранству Предузетник врши преносе средстава на сопствене личне или пословне, или домаће банковне рачуне повезаних лица у смислу члана 36 Закона. Откривање оваквих прилива може олакшати посао пореском инспектору на начин што ће лакше утврдити у којој страни држави или на ком „*online payment*” систему Предузетник држи или прима новчана средства;
- Узимање изјава у пореском поступку, чак и од лица која могу имати посредна сазнања о структурама плаћања других лица у оквиру организације Налогодавца (колега који раде за истог Налогодавца на нижој позицији, административно особље код Налогодавца, и сл.) могло би да укаже пореском инспектору у којој држави, односно на који „*online payment*” систем се исплаћује део или целокупан доходак појединих Предузетника;
- Анализа и проналажење пословне документације између домаћег Налогодавца и иностраних лица за која се посумња да су повезана лица са домаћим Налогодавцем или једноставно лица са којима постоји близак и дуготрајан пословни однос може помоћи у откривању државе из које се врше исплате Предузетницима;

Када се у пореској контроли на основу спроведених активности посумња да се у одређеној конкретной држави врше уплате на иностране рачуне Предузетника или да се из ентитета у одређеној страни државе врше исплате накнада Предузетницима, иницираће се прекогранична контрола захтевом према иностраној пореској управи на основу међународне конвенције или важећег уговора о избегавању двоструког опорезивања у циљу утврђивања које страно лице је којим Предузетницима и на које тачно иностране рачуне или „*online payment*” системе извршило исплату дела или целокупне накнаде. С друге стране, уколико се у току контроле посумња искључиво да се део или целокупан доходак исплаћује на „*online payment*” системе, али не које тачне страно лице и из које тачно државе се то ради, порески инспектор ће службеним путем затражити информације о поседовању и стању на рачунима у „*online*” систему тачно одређеног Предузетника.

Важно је нагласити да утврђивање постојања рачуна ван банковног система Републике Србије, износа који је на такве рачуне исплаћен, односно лица које врши такве исплате, представља само чињеницу у пореском поступку која сама за себе нема пореску последицу. Пореска последица ће заправо да буде утврђивање додатне пореске обавезе за непријављени доходак контролисаног обвезника (и предузимање одговарајућих мера у вези са откривањем пореских кривичних дела, у складу са одредбом члана 136

ЗПППА). Контролисани обвезник може да буде Предузетник (као лице које је остварило доходак од страног лица), а применом начела фактицитета из члана 9 ЗПППА може алтернативно да буде и домаћи Налогодавац као суштински (индиректни) исплатилац таквог дохотка. С друге стране, уколико Предузетник прима доходак преко повезаног лица у смислу члана 36 Закона, опет треба размотрити примену начела фактицитета из члана 9 ЗПППА.

6.6 Злоупотребе преко тзв. хабова (енг. „hub“) као организације рада преко трећих – неповезаних лица

Хаб у преводу са енглеског језика означава утичницу, односно место на коме се (и у коме се) прикључењем постаје део мреже, односно заједнице. Хабови у привреди најчешће представљају правна лица која располажу инфраструктурно опремљеним просторијама и последњих година су постала распрострањена у Републици Србији. На тржишту се још називају и просторијама за заједнички рад (енг. „*co-working space*“ или „*shared space*“) или просторијама за састајање (енг. „*meet-up space*“). Начелно, не постоји ништа нелегално или нелегитимно у пословању или уопште активностима правих хабова.

Таква предузећа су у зависности од доминантних циљева пословања, што може да буде стицање добити или промоција образовања или одређене делатности као што је ИТ, најчешће организована у форми друштва с ограниченом одговорношћу или удружења, односно другог облика недобитне организације. Као што је напоменуто, организују се махом за делатности из ИТ сектора, располажу пословним просторијама у које може да стане од десетак до више десетина или стотина физичких лица. Такве просторије махом су опремљене брзом интернет конекцијом, већим бројем радних столова и столица, малим салама за састанке, нешто већим конференцијским салама, кафе кухињом и трпезаријским делом.

Иако овакав опис инфраструктуре једног правног лица може да подсећа на било које друштво које се бави или има сектор за канцеларијско пословање, специфично за оваква лица је што она немају велики број запослених, нити ангажују значајан број предузетника за обављање своје делатности, већ дељење и изнајмљивање опремљеног простора, те окупљање и организација догађаја за појединачна физичка лица или групе истих представља њихову делатност. Таква лица по правилу неће имати значајан број запослених или ангажованих предузетника на пословима другачијим од старања о адекватном - пријатном, пословном, ефикасном, мирном и продуктивном боравку Предузетника уз накнаду, или како ћемо накнадно видети понекад и без, или без директне накнаде која се плаћа хабу. Додатно, оно што ИТ хабове разликује од других предузећа која се баве давањем у закуп малих површина радно-пословног простора јесте и што се у хабовима често организују различита окупљања, презентације, конференције, предавања и слични догађаји на којима се окупља већи број заинтересованих из ИТ заједнице које уједињују заједничке теме без обзира на различите послодавце или пројекте на којима раде.

Разлог постојања и све веће распрострањености хабова може се наћи у убрзаном развоју технолошки освешћене привреде. У околностима непостојања потребе за нужном физичко-просторном повезаношћу између налогодаваца и Предузетника, учесници на тржишту рада могу своје послове обављати са било ког места. Ипак, за добро обављање посла често ће им бити потребна добра инфраструктура (нпр. удобна столица и брз интернет) коју не могу имати код куће или у туристичком смештају, или ће им с времена на време једноставно бити потребан простор који ће делити са

колегама истих интересовања како би са њима разменили знања, искуства, пословне прилике и сл. Из тог разлога мрежа и организација хабова постаје све већа.

Хабови који су добитна правна лица (друштва с ограниченом одговорношћу) зарађују на тржишту наплатом закупа или услуга обезбеђивања инфраструктуре Предузетницима или њиховим Налогодавцима. С друге стране, хабови који послују као недобитне организације своје пословање ће финансирати кроз чланарине и различите врсте котизације приликом организације догађаја.

Иако је важно још једном нагласити да хабови нису сами по себи нелегалан или нелегитиман облик пословања, у пракси ће се хабови у већој или мањој мери појављивати као алат чијим се коришћењем избегава подвргавање тесту самосталности. Још је интересантније да ће хабови ту улогу имати често сасвим несвесно јер нису ни дужни да знају да ли их је неки Налогодавац или Предузетник изабрао због квалитета услуга које пружају или да би од себе склонио критеријуме теста самосталности. Међутим, организација хабова ће понекад бити и плод договора власника или оснивача хаба са једним или више Налогодаваца или Предузетника са циљем да се помогне у избегавању теста самосталности, а самим тим и додатне пореске обавезе која би била наплаћена Налогодавцу или Предузетнику.

6.6.1 Основне индикације за препознавање злоупотреба коришћењем хабова

Већ на почетку важно је нагласити да се у овом поглављу говори искључиво о хабовима који су неповезана лица са Налогодавцем, јер у случају било какве повезаности са Налогодавцем не може доћи до злоупотребе из овог, већ из другог одељка овог поглавља (видети одељак 6.4 – коришћење повезаних лица).

Такође, важно је да се објасни и за коју тачно злоупотребу на овом месту тражимо индикације које се могу приметити/појавити код хабова. То су злоупотребе у којима Предузетници својом вољом или вољом Налогодавца део или све своје активности селе у хаб како би се у смислу теста самосталности међусобно „удаљили“.

Тако на пример, уместо да Налогодавац узме у закуп и компјутерима опреми пословни простор за својих пет Предузетника, он може сразмерно да финансира активности хаба (недобитне организације) који ће за узврат без накнаде или по нетржишној накнади омогућити групи од пет Предузетника да седи и ради у једној опредељеној просторији у хабу за тог Налогодавца. На овај начин, Налогодавац је избегао примену другог и петог критеријума теста самосталности (простор и опрема) на свој однос са Предузетницима. Оваква структура се може постићи и на начин што ће хаб Налогодавцу фактурисати услуге инфраструктуре, али ће тада већ бити очигледно да је Налогодавац обезбедио простор и опрему Предузетницима. Такође, догађаће се да слична структура буде остварена преко Предузетника на начин што ће они формално плаћати чланарину или услуге (простор, опрему и друге услуге) хабу, а заправо им је такво понашање наредио Налогодавац налогом да сви плате чланарину или услугу истом хабу како би остварили просторну заједницу у раду која је нужна у пословању Налогодавца, док ће им тај Налогодавац износ плаћене услуге или чланарине надокнадити већом уговорном накнадом.

Примена других критеријума из теста самосталности се такође може онемогућити коришћењем хабова. Тако на пример, хабови се могу суштински за рачун послодавца укључити у организацију стручног усавршавања или оспособљавања Предузетника (трећи критеријум), хабови могу да се користе (и да се уобичајено баве) проналажењем лица подобних за радно ангажовање код Налогодавца, и сл.

Имајући у виду да се хабови у основи баве пружањем услуга обезбеђивања просторија за рад и заједнички боравак Предузетника у најширем смислу, индиције за постојање злоупотребе ће се природно тражити на терену постојања лица или групе лица која раде у истом хабу за истог Налогодавца, при чему ће постојати две индикативне структуре које могу (иако не са потпуном сигурношћу) да указују на злоупотребе са тестом самосталности:

- Један или више страних или домаћих Налогодаваца (дакле лица која у свом редовном пословању ангажују Предузетнике) финансира активности хаба (донације, чланарине, позајмице, директна плаћања за хаб и сл.) или плаћа хабу за услуге обезбеђивања радне инфраструктуре (превасходно радног простора - столица, столова, интернета), а у том хабу седе и раде Предузетници које тај Налогодавац ангажује;
- Одређени број Предузетника уобичајено борави и ради у истом хабу, а сви су ангажовани за истог Налогодавца.

6.6.2 Методе за утврђивање пореске обавезе

Уколико у току пореске контроле Предузетника или Налогодавца порески инспектор утврди постојање једне или више индиција да се хаб користи за потребе избегавања теста самосталности, може посегнути за једном од следећих активности:

- Узимање изјава у пореском поступку, од Предузетника, Налогодавца и представника хаба у циљу утврђивања стварног учешћа хаба у односима између Налогодавца и Предузетника;
- Анализа и проналажење пословне документације (уговора, преписке, фактура, друге пословне документације) између Налогодавца, Предузетника и хаба из које се види веза између односа на релацији Предузетник-хаб и Налогодавац хаб (подсетимо се да је у оваквим структурама кључно утврдити на који начин је формално приказани посао у коме учествује хаб у суштини директан однос између Предузетника и Налогодавца;

Сама чињеница да на тржишту постоји већи број хабова и да се они у одређеним ситуацијама могу користити за потребе избегавања теста самосталности није одлучујућа за вршење учесталих пореских контрола ових правних лица. Наиме, према хабовима се често може поступати као према трећим лицима од којих ће се у поступку контроле Предузетника или Налогодавца (када се посумња на учешће или уметање хаба у структури злоупотребе) затражити одређене изјаве, објашњења, подаци или исправе. Међутим уколико се посумња да се хаб користи у сарадњи са Налогодавцима или Предузетницима са циљем да се пословањем хаба помогне у избегавању теста самосталности, ова лица треба да буду обухваћена контролом у поступку.

Коначно, имајући у виду да је циљ пореске контроле у којој се примети коришћење хаба за потребе избегавања теста самосталности често да утврди симуловање односа са хабом у циљу прикривања директног односа, односно правног посла између Налогодавца и Предузетника (дисимуловани посао), порески инспектор ће у контроли примењивати начело фактицитета из члана 9 ЗПППА.

6.7 Формалне промене уговорних одредби без измене суштине несамосталног односа са циљем да се обезбеди привид самосталности

Без обзира што ће највећи број пореских обвезника уредити своје пословање на начин да суштински провере да ли „пролазе“ тест самосталности и онда донесу пословну

одлуку да ли прећи на радни однос, да ли променити модел пословања на начин да се оно учини суштински више самосталним у смислу теста из члана 85 Закона, да ли, на крају крајева платити значајно вишу пореску обавезу, увек ће постојати одређени број обвезника који ће покушати да изиграју тест самосталности тако што ће једноставно изменити своје уговоре о ангажовању тако да они формално „пролазе“ тест самосталности. У пракси ће такво формално уређивање односа најчешће у пореској контроли пратити и прикривање чињеница које доказују суштински другачије понашање или давање лажних изјава у пореском поступку.

Порески инспектори треба да обрате посебну пажњу на оваква евазиона понашања обвезника јер су иста посебно опасна. Наиме, све претходно описане евазионе структуре или понашања из овог одељка подразумевају коришћење комплексније, а може се рећи и скупље организације којом се постиже жељени евазиони циљ. Другим речима, да би избегао пореску обавезу, обвезник мора да користи већи број правних лица, да своје пословање или банковни рачун премести у иностранство и сл., а то су све потези који нису једноставни за спровођење, а нису ни јефтине. С друге стране, уколико би се на тржишту „дозволило“ да некажњено послују обвезници који су лажним-формалним изменама уговорних клаузула (иако је неспоран договор уговорних страна суштински другачији) избегли терет који долази као последица „падања“ на тесту самосталности, онда би се такво понашање брзо проширило као прихваћена пракса на тржишту.

6.7.1 Основне индикације за препознавање формалне измене уговора

Није једноставно предвидети заједничке карактеристике евазионих поступања у којима се једноставно формално-лажно приказује договор уговорних страна – Налогодавца и Предузетника.

Само два од девет критеријума из теста самосталности су строго формална (дакле, оно што пише у уговору – то и јесте за потребе тестирања) и то су критеријум 7 који говори о постојању или непостојању клаузуле о уобичајеном пословном ризику, и критеријум 8 који говори о постојању или непостојању клаузуле забране конкуренције. Свим другим критеријумима може формално покушати да се манипулише, при чему су неки критеријуми једноставнији за формалну манипулацију, а неки нису.

На пример, тешко је замислити да би неко покушао формално да манипулише шестим критеријумом (70% или више остварених прихода од једног Налогодавца) на начин што би у одредбе уговора унео споразум уговорних страна да Предузетник неће или није остварио више од 70% прихода од Налогодавца са којим закључује уговор или од његових повезаних лица. Такво формално дотеривање уговора свакако не би спречило пореског инспектора да преконтролише приливе пословног рачуна Предузетника.

С друге стране, у наставку наводимо неколико примера који показују на који начин се формалним манипулисањем уговором може прикрити стварно понашање уговорних страна које би довело до „падања“ одређеног критеријума теста:

- У уговору о ангажовању се наглашава да Предузетник нема радно време, да сам бира када ради, а када користи дневни или годишњи одмор (или се институт одмора уопште не спомиње) да је плаћен по радном сату и сл. С друге стране, у пракси ће се понекад приметити да је Предузетник плаћен сваког месеца истом или сличном накнадом, да постоји евиденција временског присуства на раду и сл;

- У уговору о ангажовању се наглашава да Налогодавац не обезбеђује простор за рад, да Предузетник ради од куће и сл., а порески инспектор на терену утврђује значајно веће пословне просторије него што је потребно за неколицину стално запослених радника;
- У уговору о ангажовању се посебно наглашава да је Предузетник експерт и да га Налогодавац неће стручно усавршавати или оспособљавати, а у пословној документацији Налогодавца порески инспектор наилази на фактуре и уговоре са организацијама за стручно усавршавање или сертификавање;
- У уговору о ангажовању се наглашава да Предузетник има своју опрему за рад, а порески инспектор на терену у бази основних средстава затиче двоструко већи број рачунара од броја запослених, или велику набавку ХТЗ опреме и ситног грађевинског алата;

У наставку још наводимо неке од индиција које могу (али не морају нужно) да укажу да треба детаљно проверити да ли у уговору пише нешто што се у пракси, у стварном понашању уговорних страна не дешава:

- Уговор о ангажовању Предузетника је измењен након објављивања нацрта измена и допуна Закона које су обухватиле тест самосталности (дакле друга половина 2019. године), а пре 01. марта 2020. године и то на начин да су посебно наглашене и образложене одредбе уговора које директно утичу примену теста самосталности;
- Уговор о ангажовању Предузетника неприродно детаљно дефинише односе који директно иду у прилог „проласку“ кроз тест самосталности;
- Уговор о ангажовању Предузетника формално – наизглед испуњава све услове за успешан „пролазак“ кроз тест самосталности, али:
 - ВИШЕ Предузетника ради за истог страног Налогодавца или домаћи Налогодавац ангажује више Предузетника или је то несразмерно са бројем запослених код Налогодавца;
 - је пословни простор у коме Налогодавац (односно његови запослени) обављају делатност закупљен и исувише велики за број запослених код послодавца, а у њему има и више неискоришћених опремљених места за рад (радни сто, столица).

6.7.2 Методе за утврђивање пореске обавезе

Као и за неколико претходних евазионих структура или понашања, и за ову врсту избегавања пореске обавезе биће неопходна примена начела фактицитета из члана 9 ЗПППА. Наиме, да би порески инспектор у пореској контроли могао да занемари одредбе уговора о ангажовању из разлога што су оне неистините, инспектор мора за то да има законски основ, а члан 9 ЗПППА му управо даје основ да пореске чињенице тумачи у складу са економском суштином (а не формом уговора).

За доказивање економске суштине различите од оне наведене у уговору о ангажовању предузетника, порески инспектор, у складу са чланом 43 ЗПППА, може као доказ у пореском поступку да употреби пореске пријаве, пореске билансе, пословне књиге и евиденције, рачуноводствене исказе, пословну документација и друге исправе и информације којима располаже Пореска управа, прикупљене од пореског обвезника или трећих лица, исказ сведока, налаз вештака, увиђај и свако друго средство којим се чињенице могу утврдити. У сваком конкретном случају порески инспектор одлучује којим доказним средством ће доказати економску суштину односа између Налогодавца и Предузетника.

Последица примене начела фактицитета у случају оспоравања лажних-формалних одредби уговора о ангажовању, биће примена утврђеног суштинског односа између ових лица приликом подвргавања тесту самосталности.

У Београду, 26.02.2020. године

Број: 000-431-02-142/2020-1000

Директор

Драгана Марковић