

UPUTSTVO ZA PORESKE INSPEKTORE ZA PRIMENU TESTA SAMOSTALNOSTI

KRATAK PREGLED

Uputstvo za primenu člana 85. stav 1. tačka 17) Zakona o porezu na dohodak građana (u daljem tekstu: Zakon) u poreskoj kontroli - test samostalnosti.

Poreska uprava je objavila **Uputstvo za poreske inspektore**, koje daje pojašnjenja u vezi sa primenom testa samostalnosti koji stupa na snagu 1.3.2020. godine. Uputstvo je doneto jer su postojala različita tumačenja i nejasnoće u vezi primene. Objavljeno uputstvo ne menja suštinu testa samostalnosti i ne uvodi nova pravila. Samo uputstvo ima 90 strana, tako da u nastavku dajemo kratak pregled.

Kriterijum 1

Nalogodavac ili povezano lice s nalogodavcem određuje radno vreme preduzetniku ili preduzetniku paušalcu ili su odmor i odsustva preduzetnika ili preduzetnika paušalca zavisni od odluke nalogodavca ili povezanog lica s nalogodavcem i naknada preduzetniku ili preduzetniku paušalcu se ne umanjuje srazmerno vremenu provedenom na odmoru.

Prvi kriterijum testa samostalnosti postavljen je alternativno (odnosno, dovoljno je da jedan od dva pod-kriterijuma bude ispunjen da bi se smatralo da je kriterijum 1 ispunjen).

Prilikom analize odnosa između Preduzetnika i Nalogodavca, trebalo bi se osloniti na definicije iz Zakona o radu, koji **radno vreme definiše kao „vremenski period u kome je zaposleni dužan, odnosno, raspoloživ da obavlja poslove prema nalozima poslodavca, na mestu gde se poslovi obavljaju“**.

Poreski inspektor treba da postavi dva pitanja:

1. Da li **odmor i odsustva** Preduzetnika zavise od odluke Nalogodavca?, ako da,
2. Da li se Preduzetniku **umanjuje naknada srazmerno vremenu provedenom na odmoru**?

Ukoliko **poreski inspektor** utvrdi da je odgovor na prvo pitanje da, a na drugo ne (dakle, **poreski inspektor** analizira oba elementa), u tom slučaju se smatra da Preduzetnik nije samostalan za potrebe primene ovog kriterijuma, odnosno, ispunjava kriterijum testa samostalnosti.

Kriterijum 2

Preduzetnik ili preduzetnik paušalac uobičajeno koristi prostorije koje obezbedi ili obavlja poslove u mestu koje odredi nalogodavac ili povezano lice s nalogodavcem za potrebe obavljanja poslova koji su mu povereni.

Ukoliko Preduzetnik svoje aktivnosti uobičajeno obavlja u prostorijama Nalogodavca ili drugom mestu koje odredi Nalogodavac, takav odnos potvrđuje nesamostalnost Preduzetnika. Jedan od elemenata koji može biti od značaja za ocenu ispunjenosti ovog kriterijuma je i da li Preduzetnik koji ponekad obavlja svoje aktivnosti u prostorijama Nalogodavca, ima **obezbeđene sopstvene poslovne prostorije i to takve poslovne prostorije koje bi mu omogućile obavljanje delatnosti i nakon prestanka odnosa sa Nalogodavcem**. Međutim, činjenica da Preduzetnik posećuje Nalogodavca kako bi mu npr. podnosio izveštaje ili dogovarao dalje poslove, pri čemu ne koristi prostorije Nalogodavca za rad, ne može se tumačiti kao da Preduzetnik uobičajeno koristi prostorije Nalogodavca za potrebe obavljanja poslova koji su mu povereni.

Kriterijum 3

Nalogodavac ili povezano lice s nalogodavcem vrši ili organizuje stručno osposobljavanje ili usavršavanje preduzetnika ili preduzetnika paušalca.

Angažovanje samostalnog lica podrazumeva da je to lice obučeno, odnosno, osposobljeno za izvršenje zadatka za koje je angažovano. Pretpostavka je da **samostalno angažovano lice ulaže svoja sredstva u obuku i edukaciju**, radi poboljšanja svojih veština i samim tim uspešnijeg pozicioniranja na tržištu. Dodatno, **nezavisno angažovano lice samostalno i slobodno odlučuje o veštinama odnosno sposobnostima za koje mu je potrebna dodatna edukacija**. Ukoliko Nalogodavac organizuje (odnosno određuje vrstu i druge elemente stručnog osposobljavanja ili usavršavanja i/ili snosi trošak takvog osposobljavanje/usavršavanje) ili vrši usavršavanje ili stručno osposobljavanje Preduzetnika, ta činjenica ukazuje na nesamostalnost Preduzetnika.

Prilikom analize ispunjenosti ovog kriterijuma, **poreski inspektor** će pored činjenice postojanja ovakvog stručnog usavršavanja/osposobljavanja takođe utvrđivati i prirodu i cilj obuke.

Kriterijum 4

Nalogodavac je angažovao preduzetnika ili preduzetnika paušalca nakon oglašavanja u sredstvima informisanja potrebe za angažovanjem fizičkih lica ili angažujući treće lica koje se uobičajeno bavi pronalaženjem lica podobnih za radno angažovanje, a čija je usluga rezultirala angažovanjem tog preduzetnika ili preduzetnika paušalca.

Kriterijum 4 postavljen je alternativno, tako da je **dovoljno da je jedan od pod-uslova ispunjen** da bi se kriterijum 4 smatrao ispunjenim. Poslodavac angažuje zaposlenog za obavljanje rada, s obzirom na stručnost, bez određivanja konkretnog rezultata rada (odnosno, **zaposleni kontinuirano obavlja svoj rad za poslodavca, na različitim zadacima**).

S druge strane, prilikom angažovanja **eksternog dobavljača, zahtev za ponuđače je pre svega usmeren na rezultat koji je potrebno isporučiti** i sposobnosti eksternog dobavljača da zahtevani rezultat isporuči. Shodno tome, nalogodavcu nije od značaja da li će mu zadatak izvršiti pravno lice, preduzetnik ili fizičko lice, već mu je od značaja da li takav eksterni dobavljač ima kapacitete da isporuči rezultat na način koji je potreban nalogodavcu.

Ukoliko Nalogodavac angažuje treća lica koja se uobičajeno bave pronalaženjem lica podobnih za radno angažovanje, a što rezultira angažovanjem Preduzetnika, **to utiče na ocenu nesamostalnosti** odnosa Preduzetnika i Nalogodavca i ispunjenost ovog kriterijuma.

Kriterijum 5

Nalogodavac ili povezano lice s nalogodavcem obezbeđuje sopstveni osnovni alat, opremu ili druga osnovna materijalna ili nematerijalna sredstva potrebna za redovan rad preduzetnika ili preduzetnika paušalca ili finansira njihovu nabavku, osim specijalizovanih alata, opreme ili drugih specijalizovanih materijalnih ili nematerijalnih sredstava koji mogu biti neophodni u cilju izvršavanja specifičnog posla ili naloga, ili nalogodavac ili povezano lice s nalogodavcem uobičajeno rukovodi procesom rada preduzetnika ili preduzetnika paušalca, osim takvog rukovođenja koje podrazumeva davanje osnovnog naloga u vezi sa naručenim poslom i razumnu kontrolu rezultata rada ili nadzor nalogodavca, kao dobrog privrednika, nad obavljanjem posla koji je naručio.

Kriterijum 5 postavljen je alternativno, tako da je **dovoljno da je jedan od pod-uslova ispunjen** da bi se kriterijum 5 smatrao ispunjenim.

Ukoliko Nalogodavac:

1. **obezbeđuje sopstveni osnovni alat, opremu ili druga osnovna materijalna ili nematerijalna sredstva** Preduzetniku, ili
2. **finansira nabavku** sopstvenog osnovnog alata, opremu ili druga osnovna materijalna ili nematerijalna sredstva za Preduzetnika takva činjenica ukazuje na **nesamostalnost Preduzetnika**, čiji rad zavisi od investicija Nalogodavca, i koji ne bi mogao da obavlja svoju delatnost bez podrške Nalogodavca.

Odlika nesamostalnog odnosa, kakav je odnos poslodavca i zaposlenog, podrazumeva da poslodavac postavlja proces rada u skladu sa kojim zaposleni obavlja svoj rad – **poslodavac određuje mesto i vreme rada, raspored obaveza, opremu i materijale koje će zaposleni koristiti za rad, prioritete i sl. i nadgleda obavljanje rada zaposlenog**. S druge strane, u slučaju nezavisnih dobavljača, osnovni cilj angažovanja dobavljača je ispostavljanje određenog rezultata, a ne sam proces rada. Shodno tome, što je veća i ustaljenija uloga Nalogodavca u nadzoru aktivnosti koje Preduzetnik preduzima prilikom izrade rezultata naručenog posla, to je samostalnost Preduzetnika manja.

Kriterijum 6

Najmanje 70% od ukupno ostvarenih prihoda preduzetnika ili preduzetnika paušalca u periodu od 12 meseci koji počinje ili se završava u odnosnoj poreskoj godini je ostvareno od jednog nalogodavca ili od povezanog lica s nalogodavcem.

Pretpostavka je da nezavisni **Preduzetnik aktivnosti iz svoje delatnosti obavlja za veći broj lica**, te da prestanak obavljanja aktivnosti za jednog Nalogodavca, neće uticati na prestanak obavljanja delatnosti Preduzetnika.

Kriterijum vezan za postotak ukupnih prihoda posmatra se u periodu od **12 meseci koji prethode konkretnom momentu prijema svakog pojedinačnog (pa i prvog u nizu) plaćanja**. **Poreski inspektor** bi prilikom ocene ispunjenosti ovog kriterijuma posebnu pažnju trebalo da obrati na potencijalnu povezanost isplatilaca naknade u smislu člana 59 Zakona o porezu na dobit pravnih lica (**povezana lica**). Pored toga, u slučaju da je **isplatilac posrednik** u smislu člana 85 stava 16 Zakona, **poreski inspektor** kriterijum 6 primenjuje na indirektno Nalogodavce.

Kriterijum 7

Preduzetnik ili preduzetnik paušalac obavlja poslove iz delatnosti nalogodavca ili povezanog lica s nalogodavcem, a za tako obavljene poslove njegov ugovor o angažovanju ne sadrži klauzulu po kojoj preduzetnik ili preduzetnik paušalac snosi uobičajeni poslovni rizik za posao isporučen klijentu nalogodavca ili povezanog lica s nalogodavcem, ukoliko takav klijent postoji.

Lice koje samostalno obavlja delatnost (bilo to pravno lice ili preduzetnik) snosi rizike povezane sa obavljanjem takve delatnosti – od **rizika tržišta i profitabilnosti, rizika naplate, do rizika za neizvršenje ili nesaobrazno izvršenje posla klijentu**, odnosno, postojanje odgovornosti prema klijentu. S druge strane, **zaposleni ne snosi takav rizik prema svome poslodavcu**. Odnosno, nemar zaposlenog može rezultirati otkazom, koji mora biti sproveden u skladu sa Zakonom o radu, s tim da zaposlenom pripada zarada do momenta raskida ugovora o radu.

Prilikom ocene da li Preduzetnik obavlja poslove iz delatnosti Nalogodavca, **poreski inspektor** uzima u obzir **sve delatnosti Nalogodavca** koje on obavlja za potrebe ostvarivanja prihoda, a ne isključivo pretežnu registrovanu delatnost.

Kriterijum 8

Ugovor o angažovanju preduzetnika ili preduzetnika paušalca sadrži delimičnu ili potpunu zabranu preduzetniku ili preduzetniku paušalcu da pruža usluge po osnovu ugovora sa drugim nalogodavcima, izuzev delimične zabrane koja obuhvata pružanje usluga ograničenom broju direktnih konkurenata nalogodavcu.

Lice koje samostalno obavlja delatnost (bilo to pravno lice ili preduzetnik) **po pravilu ima više klijenata, odnosno, slobodan je da na tržištu nudi svoje veštine i bude angažovan od strane više klijenata.** Samostalnost se na ovaj način ogleda u tome što takvo lice smanjuje rizik od prestanka obavljanja delatnosti usled gubitka jedinog klijenta.

Shodno tome, **poreski inspektor** u postupku kontrole analizira ugovor o angažovanju Preduzetnika, radi utvrđivanja da li on sadrži zabranu ili ograničenje obavljanja delatnosti za druga lica, pored Nalogodavca.

Kriterijum 9

Preduzetnik ili preduzetnik paušalac obavlja aktivnosti uz naknadu za istog nalogodavca ili za povezano lice s nalogodavcem, neprekidno ili sa prekidima 130 ili više radnih dana u periodu od 12 meseci koji počinje ili se završava u odnosnoj poreskoj godini, pri čemu se obavljanjem aktivnosti u jednom radnom danu smatra obavljanje aktivnosti u bilo kom periodu tokom tog radnog dana između 00 i 24 časa.

130 ili više radnih dana posmatra se u **periodu od 12 meseci koji prethode konkretnom momentu.**

Primer: **Poreski inspektor** vrši poresku kontrolu ispravnosti primene testa samostalnosti za 2021. godinu. **Poreski inspektor** će analizirati ispunjenost ovog uslova za period od 12 meseci u odnosu na 31.12.2021. godine. Ukoliko je Preduzetnik obavljao aktivnosti 130 dana ili duže u periodu od 12 meseci u odnosu na 31.12.2021., kriterijum 9 je ispunjen za ceo period pregleda. Ukoliko nije, **poreski inspektor** će u odnosu na svaku isplatu Preduzetniku tokom 2021. godine posmatrati prethodnih 12 meseci u odnosu na taj momenat radi utvrđivanja da li je Preduzetnik aktivnosti obavljao 130 dana ili duže.

Ukoliko Preduzetnik provede 30 minuta jednog dana u obavljanju aktivnosti za istog Nalogodavca, za potrebe primene ovog kriterijuma smatraće se da je obavljao aktivnosti jedan radni dan. Dodatno, ukoliko Preduzetnik obavlja aktivnosti za više Nalogodavaca, i u toku jednog dana obavlja aktivnosti za svakog Nalogodavca, smatraće se da je za svakog od Nalogodavaca Preduzetnik obavljao aktivnosti jedan radni dan. **Poreski inspektor** bi trebalo da ima u vidu da se pod pojmom radni dan u smislu kriterijuma 9 podrazumeva bilo koji dan u sedmici u kojem Preduzetnik obavlja aktivnosti uz naknadu.

Ukoliko Preduzetnik i Nalogodavac imaju više ugovora o angažovanju, **poreski inspektor** u obzir uzima sve ugovore o angažovanju relevantne za određeni period. Na primer, ukoliko je ugovor o angažovanju zaključen na neodređeni vremenski period pri čemu je Preduzetnik konstantno ili redovno/kontinuirano na raspolaganju Nalogodavcu, a Preduzetnik u periodu od 5 kalendarskih meseci izdaje fakture za svoj rad u tom periodu, **poreski inspektor** će smatrati da je kriterijum 9 ispunjen.

KONTAKTIRAJTE NAS ZA SVA DODATNA PITANJA!

JELENA MIHIĆ MUNJIĆ

Partner

Dečanska 12, 11000 Beograd
T +381 (11) 323 8095
+381 (11) 324 4242
jelena.mihic@krestonmdm.com

DRAGANA GALIĆ

Direktor

Dečanska 12, 11000 Beograd
T +381 (11) 323 4377
+381 (11) 323 8095
dragana.galic@krestonmdm.com