

Oporezivanje "frilensera" - digitalnih radnika

Prednosti i mane kratkoročnih
rešenja i mogući pravci dugoročnog
uređivanja njihovog statusa

Autor

dr Luka Baturan

Urednici

Branka Anđelković

Tanja Jakobi

Oporezivanje "frilensera" - digitalnih radnika

Prednosti i mane kratkoročnih
rešenja i mogući pravci dugoročnog
uređivanja njihovog statusa



dr Luka Baturan,
Asistent na Katedri
pravnoekonomskih nauka
Pravnog fakulteta
Univerziteta u Novom Sadu



Izdavač
Centar za istraživanje
javnih politika

Urednici
Branka Anđelković
Tanja Jakobi

Novembar 2022

Napomena

Objavlivanje ovog prikaza podržao je Olaf Palme Centar u Srbiji. Stavovi izneti u ovom prikazu pripadaju isključivo CENTRU i ne predstavljaju nužno stav Olaf Palme Centra u Srbiji.



Опорезивање „фриленсера“ дигиталних радника: предности и мане краткорочних решења и могући правци дугорочног уређивања њиховог статуса

Уместо увода: појам и проблем „фриленсера“

За хонорарне, најчешће високо квалификоване раднике који за клијента или клијенте обављају плаћени рад на одређено време, уобичајено се користи **колоквијални појам „фриленсер“**. Они се, , често изједначавају са дигиталним радницима, односно радницима на интернету. Ипак, по ставу теорије радног права у питању је шири појам који по правилу обухвата и новинаре, дизајнере, уметнике, наставнике страних језика и сл.¹ Пошто Србија представља земљу у којој је дигитални рад веома распрострањен² правно регулисање положаја ових лица је постало ургентно.

“.

Међутим, због веома широког појма „фриленсера“, као и због супротстављености различитих теоријских концепција које се односе на садржај овог појма, до сада је изостало његово законско дефинисање. Изостала је чак и било каква конвенција или препорука Међународне организације рада, којом би се успоставили било какви стандарди који се односе на ову врсту рада.³ На њих се начелно не

¹ Урдаревић, Бојан (2022): Нека отворена питања у погледу радноправног статуса фриленсера. *Радно и социјално право*, год. 26, бр. 2, Београд, 53. (47-60)

² Чоловић Петар, Анђелковић Бранка & Јакоби Тања (2021): Колико има дигиталних радника у Србији? Прва национална процена популације радника на глобалним онлајн платформама Центар за истраживање јавних политика, Београд.

³ Ibid, 51.

примењује радно законодавство, мада се у зависности од околности случаја могу применити законске одредбе које се односе на рад ван радног односа.⁴

Због недефинисаности свог правног статуса, ова лица се сусрећу са великим бројем проблема. На првом месту, они не могу да остваре бројна права **из области радног и социјалног права**. Примера ради, не могу да остваре право на накнаду зараде за време породилског одсуства, одсуства са рада ради неге детета, немају права на накнаде по основу рођења и неге детета и на родитељски додатак, права у случају привремене спречености за рад (боловање) и сл. Као последица недефинисаног статуса, али и због инертности пореских органа Републике Србије, проблем „фриленсера“ се прелио и на **област пореског права**, односно јавних финансија.

Дуго година **радници који обављају рад путем интернета за наручиоце у иностранству**, најчешће уопште нису пријављивали своју делатност. Услед вишегодишње незаинтересованости и инертности пореских органа у Србији, њихови приходи су дуго година остајали неопорезовани. Када је Пореска управа 2020. године најавила пореску контролу прихода ових лица, изазвала је њихово незадовољство и протесте. Такође, појавиле су се и дилеме везане за правну природу њихових прихода, па сам тим и за порески облик коме ови приходи подлежу.

Зато су 2021. године донете измене и допуне Закона о порезу на доходак грађана и Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање.⁵ Уведено је „**привремено решење**“ према ком ће се обрачунавати порези и доприноси до 31. децембра 2021. године⁶ (касније је рок продужен до 31. децембра 2022. године),⁷ као и заостале обавезе од 1. јануара 2015. године.

Истовремено, појавила се потреба да се преиспита и евентуално рedefинише статус ових лица и порескоправна природа њихових прихода, како би им се пружила правна сигурност приликом пословања. Као партнери државе у законодавном процесу јављају се удружења „фриленсера“ која заступају интересе ових лица. **Министарство финансија у октобру 2022. године износи предлог** за измену начина утврђивања и

⁴ Ibid, 50.

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

⁶ Закон о изменама и допунама ЗПДГ и Закон о допуни ЗДОСО. *Сл. Гласник РС*, бр. 44/2021 од 29. априла 2021. године.

⁷ Закон о изменама и допунама ЗПДГ и Закон о изменама и допунама ЗДОСО. *Сл. Гласник РС*, бр. 118/2021 од 17. децембра 2021. године.

плаћања пореза и доприноса на приходе од уговорене накнаде који се плаћају самоопорезивањем, са применом од 2023. године.

Предмет овог рада биће анализа постојећег привременог решења уведеног изменама и допунама ЗПДГ и ЗДОСО у априлу 2021. године, као и предлога трајног решења које је Министарство финансија понудило у октобру 2022. године.

Привремено решење из 2021. године: порези по одбитку

Предмет опорезивања

Привременим законским решењем из 2021. године, у приходе „фриленсера“ укључени су (1) приходи по основу уговорене накнаде за извршен рад на које се порез плаћа самоопорезивањем,⁸ као и (2) приходи од ауторских и сродних права на које се порез плаћа самоопорезивањем.⁹

Самоопорезивање представља начин утврђивања пореза, и односи се на ситуацију када сам порески обвезник предузима законом прописане радње ради установљивања постојања појединачне пореске обавезе.¹⁰ Када је у питању порез на доходак „фриленсера“, самоопорезивање се начелно јавља онда када исплатилац прихода пореском обвезнику нема обавезу да обрачуна и по одбитку плати прописани порез на тај приход, у име и за рачун пореског обвезника („фриленсера“), на одговарајући уплатни рачун. Дакле, то су оне ситуације у којима исплатилац прихода није одређен као порески платица,¹¹ већ је обрачун и уплата пореза обавеза пореског обвезника (самоопорезивање у ужем смислу).

Самоопорезивање „фриленсера“ се у пракси јавља у неколико случајева. Први случај је када исплатилац прихода није правно лице, предузетник или предузетник паушалац.¹² У овој ситуацији, и исплатилац прихода и порески обвезник су резиденти Србије, али исплатилац прихода не обавља регистровану делатност због чега није у обавези да води рачуна о пореској обавези лица које остварује приходе. Други случај је када обвезник остварује приходе у другој држави или из друге државе, а исплатилац

⁸ ЗПДГ, чл. 85 ст. 1 тч. 18.

⁹ ЗПДГ, чл. 85 ст. 2.

¹⁰ Закон о пореском поступку и пореској администрацији (скр. ЗПППА), чл. 54 ст. 1 и ст. 2 тч. 1. *Сл. гласник РС*, бр. 80/2002, 84/2002 - испр., 23/2003 - испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - др. закон, 62/2006 - др. закон, 63/2006 - испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019 и 144/2020.

¹¹ ЗПДГ, чл. 12 ст. 3 тч. 2.

¹² ЗПДГ, чл. 100а, ст. 1 тч. 2 (1 и 3).

прихода не обрачуна и не исплати порез,¹³ односно није обвезник обрачунавања и плаћања пореза по одбитку.¹⁴

Порез се утврђује и плаћа на приход који је обвезник примио, односно из прихода из ког је дужан да плати припадајуће обавезе.¹⁵

Највећи проблем који се односи на предмет опорезивања је што у ЗПДГ није јасно одређено по чему се уговорена накнада за извршен рад разликује од накнаде по уговору о делу.¹⁶ И у једном и у другом случају начин утврђивања пореза може бити самоопорезивање. Уговорена накнада као одређен појам постоји у ЗДОСО. Под тим појмом подразумева се накнада за рад у којој су садржани порез и доприноси који се плаћају на терет лица која остварују ту накнаду. Лице које остварује уговорену накнаду је физичко лице које обавља послове по основу уговора о делу, ауторског уговора, уговора о допунском раду и другог уговора или по неком другом основу, а за извршен рад остварује уговорену накнаду, односно накнаду за рад.¹⁷ Међутим, тешко да је приликом тумачења ЗПДГ дозвољена аналогија са ЗДОСО. Зато је било потребно претходно уредити правну природу „фриленсера“ и њихових прихода, па након тога приступити уређењу њиховог специфичног порескоправног статуса.

Пореска основица

Према привременом решењу, пореска основица код прихода од уговорене накнаде за извршени рад на који се порез плаћа самоопорезивањем је опорезиви приход, и то бруто приход које физичко лице оствари у кварталу, умањен за нормиране трошкове.¹⁸ Опорезиви приход од ауторских и сродних права начелно чини разлика између бруто прихода и трошкова које је обвезник имао при остваривању и очувању прихода.¹⁹

Нормирани трошкови код основице пореза на приходе од уговорене накнаде за извршени рад и основице пореза на приход од ауторских и сродних права када се порези плаћају самоопорезивањем утврђени су у износу троструког стандардног

¹³ ЗПДГ, чл. 100а, ст. 2.

¹⁴ ЗПДГ, чл. 100а, ст. 3.

¹⁵ ЗПДГ, чл. 100а, ст. 4.

¹⁶ Уговором о делу посленик (предузимач, извођач радова) обавезује се да обави одређени посао, као што је израда или оправка неке ствари или извршење неког физичког или интелектуалног рада и сл, а наручилац се обавезује да му за то плати накнаду. Закон о облигационим односима, чл. 600. *Сл. лист СФРЈ*, бр. 29/78, 39/85, 45/89 - одлука УСЈ и 57/89, *Сл. лист СРЈ*, бр. 31/93, *Сл. лист СЦГ*, бр. 1/2003 - Уставна повеља и *Сл. гласник РС*, бр. 18/2020.

¹⁷ ЗДОСО, чл. 6 ст. 1 тч. 18 и 17.

¹⁸ ЗПДГ чл. 85 ст. 5 тч. 2.

¹⁹ ЗПДГ, чл. 55 ст. 1.

одбитка од основице пореза на зараде.²⁰ Стандардни одбитак код пореза на зараде износи тренутно 19.300 дин месечно.²¹ С обзиром на то да „фриленсери“ своју пореску обавезу утврђују тромесечно, признати су им нормирани трошкови у троструком износу, односно 57.900 динара по пореском периоду (кварталу). Обвезнику - аутору и носиоцу сродних права, на његов захтев, уместо нормираних признаће се стварни трошкови које је имао при остваривању и очувању прихода, ако за то поднесе доказе.²²

Веома је необична и збуњујућа **правна техника** којом је утврђена висина нормираних трошкова у чл. 126 ЗПДГ. Прво је питање зашто је висина нормираних трошкова доведена у везу са стандардним одбитком код пореза на зараде? Стандардни одбитак код пореза на зараде по својој порескоправној природи представља олакшицу у односу на пореску основицу, што значи да се корисник олакшице из различитих економских или социјалнополитичких разлога ставља у привилегован положај у односу на остала лица. Са друге стране, (нормирани) трошкови нису пореска олакшица јер нису ни предмет опорезивања порезом на доходак грађана, већ је то само опорезиви приход који представља разлику између бруто прихода који је по неком од основа предвиђених у члану 3. ЗПДГ остварио порески обвезник и трошкова које је имао при њиховом остваривању и очувању.²³ Признање нормираних уместо стварних трошкова, какво нпр. постоји у чл. 56 ст. 1, врши се у складу са начелом минимизације трошкова пореских трошкова пореске администрације и пореског обвезника.²⁴ Дакле ово не би било спорно ако би се висина нормираних трошкова „случајно“ поклопила са висином стандардног одбитка пореза на зараде, али је нејасно због чега их законска дефиниција уопште доводи у везу.

Друго питање се односи на оправданост прављења разлике између нормираних трошкова обвезника пореза на приходе од ауторске накнаде који порез плаћају по одбитку,²⁵ и оних који их плаћају самоопорезивањем. Исто питање се односи и на разлику између нормираних трошкова обвезника пореза на приходе од уговорене накнаде који порез плаћају самоопорезивањем и осталих обвезника пореза на остале

²⁰ ЗПДГ, чл. 126 ст. 1. Обвезнику који у истом кварталу оствари и приходе од ауторских и сродних права и приходе по основу уговорене накнаде за извршени рад, на које се порез плаћа самоопорезивањем, по основу укупног износа тих прихода признају се нормирани трошкови у висини из става 1. овог члана. ЗПДГ, чл. 126 ст. 2.

²¹ ЗПДГ, чл. 15 ст. 2.

²² ЗПДГ, чл. 57

²³ ЗПДГ, чл. 2 ст. 2.

²⁴ Поповић, Дејан (1997): *Наука о порезима и пореско право*. Савремена администрација, Београд, 312-317; Стиглиц, Јозеф (2013): *Економија јавног сектора*. Економски факултет, Београд, 472-473.

²⁵ Њима се, у зависности од врсте ауторског дела, признају нормирани трошкови у висини од 34%, 43% или 50%. ЗПДГ, чл. 56 ст. 1.

(друге) приходе из чл. 85.²⁶ Висина нормираних трошкова би требало да зависи од кретања реалних трошкова производње у одређеној делатности. Начин утврђивања и наплате пореза не би смео да има утицај на одређивање висине пореске обавезе.

Треће питање се односи на место на ком су наведени нормирани трошкови. Изменама и допунама ЗПДГ из 2021. године нормирани трошкови из чл. 56 ст. 2 и чл. 85 ст. 5 тч 2 наведени су у новом члану 12б, који се налази у Првом делу ЗПДГ (Основне одредбе). Сматрамо да уређење нормираних трошкова код ова два цедуларна пореза не би требало да спада у Основне одредбе ЗПДГ. Природно је да се нормирани трошкови за појединачне цедуларне порезе налазе у члановима којима се уређују опорезиви приход за сваки од цедуларних пореза.

Пореска стопа

Када су у питању порези на приходе од уговорене накнаде и на приходе од ауторских и сродних права, пореска стопа не зависи од начина утврђивања пореза, и за све обвезнике износи 20%.²⁷

Доприноси за обавезно социјално осигурање

Иако је незадовољство „фриленсера“ и њихових удружења из разумљивих разлога више усмерено ка доприносима него ка порезима, Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање није мењан 2021. године, осим у делу који се односи на неизмирене доприносе за период од 1. јануара 2015. године до 31. децембра 2022. године.

Према ЗДОСО, „фриленсери“ спадају у **лица која остварују уговорену накнаду**.²⁸ Порески третман, у смислу овог закона, не зависи од начина утврђивања обавезе доприноса, као што је то од 2021. године случај са њиховим пореским третманом у смислу ЗПДГ. Лица која остварују уговорену накнаду су обвезници доприноса за ПИО²⁹ и здравствено осигурање³⁰. На уговорену накнаду не плаћају се доприноси за осигурање за случај незапослености.³¹

²⁶ Нормирани трошкови износе 20%, осим за опорезиви приход из чл. 85 ст. 1 тч. 15 (приходи од продаје пољопривредних и шумских производа и услуга), где нормирани трошкови износе 90%. ЗПДГ, чл. 85 ст. 3 и 4.

²⁷ ЗПДГ, чл. 58 и чл. 85 ст. 1.

²⁸ ЗДОСО, чл. 6 ст. 1 тч. 17 и 18.

²⁹ ЗДОСО, чл. 7 ст. 1 тч. 9.

³⁰ ЗДОСО, чл. 8 ст. 1 тч. 16, односно Закон о здравственом осигурању (скр. ЗЗО), чл. 11 ст. 1 тч. 16. *Сл. гласник РС*, бр. 25/2019. Специфична ситуација постоји у случају да је лице које остварује уговорену

Према садашњем решењу ЗДОСО, **основица доприноса** за лица која остварују уговорену накнаду је опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са законом који уређује порез на доходак грађана.³² **Стопа** доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање износи 25%, а за обавезно здравствено осигурање 10,3%.³³

Доприносе за лица која остварују уговорену накнаду исплатилац је дужан да обрачуна, обустави и уплати приликом исплате уговорене накнаде. Лице које остварује уговорену накнаду дужно је да само обрачуна и уплати доприносе у случају када ту накнаду остварује од лица које приликом исплате накнаде није обвезник обрачунавања и плаћања доприноса.³⁴

Када су доприноси у питању, ЗДОСО начелно предвиђа **тзв. најнижу месечну основицу доприноса**.³⁵ Она износи 35% просечне месечне зараде у Републици исплаћене, односно остварене у периоду за претходних 12 месеци.³⁶ По правилу, уколико је основица доприноса нижа од најниже месечне основице доприноса, обрачун и плаћање доприноса врши се на најнижу месечну основицу доприноса. Ово решење донекле има своју економску логику. Наиме, без обзира на чињеницу што лице остварује ниске приходе, потребно је да уплати довољно висок допринос, да би могло да покрије трошкове у случају да дође до коришћења средстава из социјалних фондова.

Ипак, уколико основицу доприноса чини уговорена накнада, ово правило не важи. Када је основица доприноса код уговорене накнаде нижа од прописане најниже месечне основице, порески обвезник обрачунава доприносе не водећи рачуна о најнижој месечној основици. Тиме је положај обвезника који остварује уговорену накнаду повољнији него (већине) осталих пореских обвезника.

Предлог Министарства финансија

Министарство финансија је 5. октобра 2022. године сачинило Предлог за измену начина утврђивања и плаћања пореза и доприноса на приходе од уговорене накнаде, који се плаћају самоопорезивањем, са применом од 2023. године. Предлог је допуњен 24. октобра 2022. године. Уколико би предложене новине биле прихваћене, додатно би

накнаду истовремено и у радном односу. У том случају, радни однос представља приоритетни основ осигурања, који искључује обавезу плаћања доприноса за здравствено осигурање. ЗЗО, чл. 15.

³¹ ЗДОСО, чл. 9.

³² ЗДОСО, чл. 28.

³³ ЗДОСО, чл. 44 ст. 1.

³⁴ ЗДОСО, чл. 57, ст. 1 и 2.

³⁵ ЗДОСО, чл. 36-40. Најнижа месечна основица доприноса је најнижи износ на који се обрачунавају и плаћају доприноси за један календарски месец осигурања. ЗДОСО, чл. 6 ст. 1 тч. 27.

³⁶ ЗДОСО, чл. 37 ст. 1 и чл. 38 ст. 1.

се побољшао положај „фриленсера“ на тржишту. За сада је предлог Министарства дат у форми идеје, због чега постоји више недоумица. Предложено решење дало би „фриленсерима“ избор између два опциона решења. Једном одабрана опција не би била трајно обавезујућа, већ би обвезници у сваком кварталу могли да изаберу ону која им нуди повољнији порески режим.

Опција 1

Прво решење полази од садашњег (привременог) законског решења, и представља његову мању модификацију. Према том предлогу, нормирани трошкови код уговорене накнаде и код ауторске накнаде на које се порези плаћају самоопорезивањем подигли би се са садашњих 57.600 на 96.000 динара квартално (32.000 динара).³⁷ Практично, „фриленсери“ чији месечни приход не прелази 32.000 динара, не би плаћали никакав порез на доходак. Тек би након тог износа пореска обавеза почела да расте. Овим решењем изузетно су привилеговани порески обвезници са ниским приходима како у односу на постојеће привремено решење, тако и у односу на обвезнике свих других цедуларних прихода, укључујући и запослене.

С обзиром на то да је предлог дат само у форми идеје, без приказивања конкретних законских чланова који би били измењени, остаје неколико хипотетичких питања на која у овом моменту није могуће дати одговор. Ипак, о тим питањима би предлагач морао водити рачуна приликом формулисања свог предлога.

Овим предлогом су удружења „фриленсера“ била само делимично задовољна. Лица која су на овај начин ослобођена плаћања пореза, индиректно би била ослобођења и плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање, с обзиром на то да је основица доприноса једнака основици која се плаћа код пореза на доходак. Због неплаћања доприноса, ова лица би остала без права на ПИО и здравствено осигурање.

Због тога је накнадно предложена и измена ЗДОСО, према којој би за ове обвезнике била уведена минимална основица доприноса за здравствено осигурање. Та минимална основица износила би 15% просечне месечне зараде у Републици

³⁷ Негде се спомиње решење према коме би се код ове врсте прихода потпуно укинули нормирани трошкови, али би био уведен неопорезиви део прихода од уговорене накнаде на који се порез плаћа самоопорезивањем као одбитак од основице, који би износио 96.000 динара квартално (32.000 динара). Уколико се ова верзија покаже тачном, требало би сачекати да се види да ли укидање нормираних трошкова значи да обвезник – аутор и носиоц сродних права губи и право на признање стварних трошкова из чл. 57 ЗПДГ? Беговић, Љиљана: Фриленсери од 2023. године могу да бирају један од два модела опорезивања. 12.10.2022. године. <https://biznis.rs/vesti/frilenseri-od-2023-godine-mogu-da-biraju-jedan-od-dva-modela-oporezivanja/> Сајту приступљено 30.10.2022. године

исплаћене по запосленом у претходној години, према објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике. Ово је износ основице доприноса за обавезно здравствено осигурање лица за која се средства за уплату доприноса обезбеђују у буџету Републике. Износ месечне основице доприноса из става 1. овог члана, сваке године објављује министар надлежан за послове финансија, а служи за обрачун и плаћање доприноса за обавезно здравствено осигурање почев од првог јануара године за коју се доприноси утврђују и плаћају.³⁸

За разлику од доприноса за здравствено осигурање, лица која остварују месечне приходе ниже од 32.000 динара не би плаћала доприносе на ПИО. Удружења „фриленсера“ се нису противила овом предлогу Министарства.

Опција 2

И друго решење такође полази од садашњег привременог модела, али оно подразумева коренитије измене ЗПДГ. Наиме, предвиђено је смањење пореске стопе на приходе од уговорене и ауторске накнаде који се плаћају самоопорезивањем, са 20% на 10%. Паралелно се подижу и нормирани трошкови, и то од садашњих 57.900 динара квартално, за додатних 34% од бруто прихода оствареног у пореском периоду (кварталу).

Смањена пореска основица значи аутоматски и смањену основицу доприноса, па је укупан расположиви доходак обвезника након опорезивања виши него до сад. Али, у овом случају се мењају и правила која се односе на плаћање доприноса за пензијско и инвалидско осигурање, у смислу што ће се на ове приходе примењивати најнижа (трострука) месечна основица доприноса³⁹ за лица која остварују уговорену накнаду, а која се пријаве за плаћање пореза по овој опцији.⁴⁰ Уколико је опорезиви приход од уговорене накнаде у складу са ЗПДГ нижи од троструког износа најниже месечне основице доприноса, основица доприноса за ПИО у пореском периоду

³⁸ ЗДОСО, чл. 35б. Тренутно, у питању је износ од 13.613,29 динара.

³⁹ Најнижа месечна основица доприноса одређује се за календарски месец, док је порески период код уговорене накнаде тромесечје, односно квартал. Из тог разлога, на квартал се примењује троструки износ најниже месечне основице доприноса. Најнижу месечну основицу доприноса чини износ од 35% просечне месечне зараде у Републици исплаћене, односно остварене у периоду за претходних 12 месеци почев од месеца септембра у текућој години, за који период су објављени подаци републичког органа надлежног за послове статистике, ако овим законом није друкчије одређено. Износ најниже месечне основице, из става 1. овог члана, сваке године објављује министар надлежан за послове финансија, а примењује се од првог дана наредног месеца по објављивању тог износа. ЗДОСО, чл. 37. Тренутно, најнижи месечни износ за основицу доприноса износи 30.880 динара.

⁴⁰ Према досадашњем решењу, најнижа месечна основица није се примењивала на приходе од уговорене накнаде. ЗДОСО, чл. 36 ст. 3.

(кварталу) био би тростуки износ најниже месечне основице доприноса. Минимална основица за здравствено осигурање износи као и у Опцији 1.

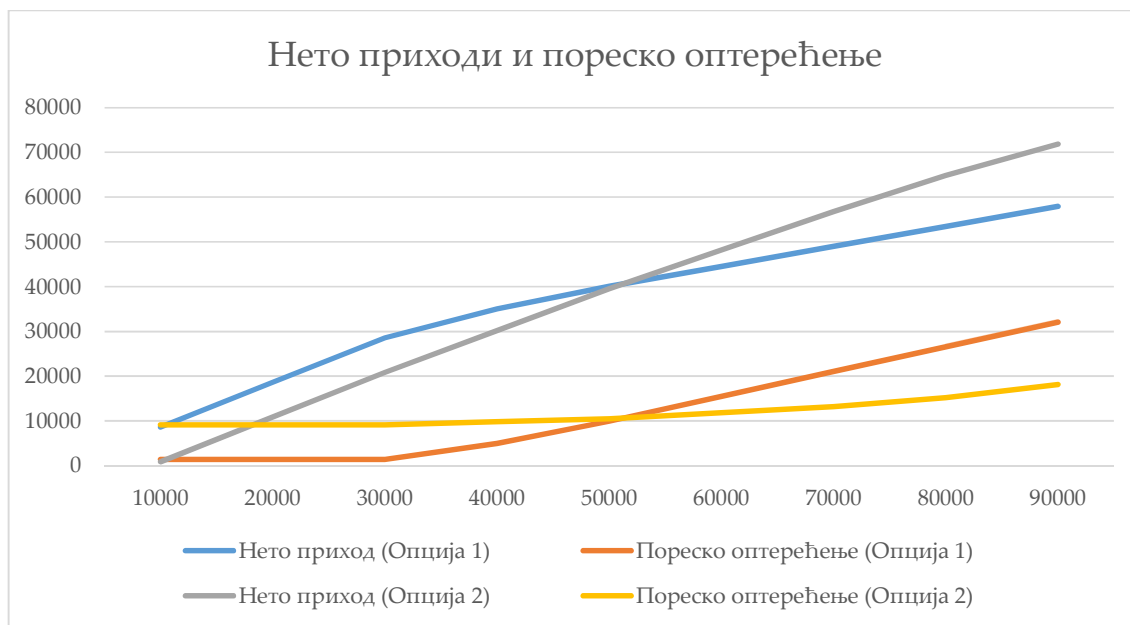
Међусобни однос Опције 1 и Опције 2

У табели и на графикону је могуће видети различите пореске ефекте при различитим висинама уговорене накнаде (као бруто прихода) на месечном нивоу, у зависности од тога да ли обвезник одабере Опцију 1 или Опцију 2. Очигледно је да је при nižем нивоу месечних прихода, Опција 1 боља по обвезника, због високих нормираних трошкова. До 32.000 динара прихода, порески обвезник практично плаћа само доприносе за здравствено осигурање у износу од 1.402 динара, док остатак накнаде остаје обвезнику као нето приход. Са друге стране, Опција 2 је при ниском нивоу бруто прихода изузетно неповољна по обвезника. У дажбинама доминирају доприноси за ПИО, с обзиром на увођење минималне основице.

Бруто приход	Опција 1		Опција 2	
	Нето приход	Пореско оптерећење	Нето приход	Пореско оптерећење
10.000	8.597	1.402	877	9.122
20.000	18.597	1.402	10.877	9.122
30.000	28.597	1.402	20.827	9.172
40.000	34.997	5.002	30.167	9.832
50.000	40.046	9.954	39.498	10.501
51.305	40.629	10.676	40.629	10.676
60.000	44.516	15.484	48.159	11.840
70.000	48.986	21.014	56.819	13.180
80.000	53.456	26.544	64.824	15.175
90.000	57.926	32.074	71.834	18.165

Са растом прихода, Опција 1 постаје све неповољнија по обвезника у односу на Опцију 2. Са једне стране, долази до изражаја виша пореска стопа, као и постепен раст основице за порез и доприносе у Опцији 1. Резултат се мења при висини уговорених прихода од 51.305 динара. Преко тог нивоа, Опција 2 постаје прихватљивија пореским

обвезницима у односу на Опцију 1, и тај тренд расте са порастом уговорене накнаде (брото).



Дугорочно решење: глобални синтетички порез на доходак грађана

Када је област пореског права у питању, проблеми са којима се сусрећу „фриленсери“ произлазе из застарелог модела пореза на доходак грађана који је на снази у Србији.⁴¹ Ради се о систему који обухвата седам објектних, аналитичких пореза који различито оптерећују различите категорије прихода. Као корективни фактор, уколико годишњи доходак прелази одређени, релативно високо постављен лимит, врши се опорезивање и комплементарним годишњим порезом на доходак грађана.

Мане цедуларног пореског система произлазе из његових основних обележја.⁴² На првом месту, цедуларни порези не могу да обезбеде правичну расподелу пореског терета. Они нису прилагођени личним приликама пореског обвезника. Оно што је у социјалистичко време била предност, а то је могућност различитог пореског третмана фондираних и нефондираних прихода, у тржишној привреди је недостатак. Када су „фриленсери“ у питању, највећа мана је што се често поставља питање квалификације одређених прихода.⁴³ У условима различитог пореског оптерећења,

⁴¹ Ковачевић, Момир; Илић, Јован & Дамњановић, Радован (2017): Еволуција пореза на доходак у Србији. *Одитор*, год. 3, бр. 1, 7-22.

⁴² Илић Попов, Гордана (1991): Фискална реформа и опорезивање дохотка грађана. *Анали Правног факултета у Београду*, год. 39, бр. 1-3, 148. (145-151)

⁴³ Поповић, Дејан (2013), *Пореско право*. Правни факултет у Београду, 288-292;

постоји изражен мотив да се стварањем различитих вештачких правних конструкција постигне пореска евазија. Такође, постоји и перманентни притисак различитих субјеката на државну власт у циљу ублажавања пореског третмана за одређене друштвене групе.

Увођењем **синтетичког глобалног пореза на доходак**, отклониће се највећи број ових недостатака. На првом месту, смањиће се интерес за стварањем артифицијелних конструкција, јер је за опорезивање ирелевантно о којој категорији прихода је реч. Предмет опорезивања је доходак, као збир свих нето прихода. Као синтетички и субјектни порез, погодан је да се прилагоди личним приликама пореског обвезника, чиме у доброј мери испуњава услов правичности, чему у прилог иде и чињеница да су стопе пореза на доходак по правилу прогресивне.

Иако у српској порескоправној теорији постоји потпуна сагласност да је неопходна коренита реформа система пореза на доходак грађана,⁴⁴ ово није лако спровести у дело. Доношење новог закона, иако међу теоретичарима постоје различита виђења који модалитет глобалног пореза треба изабрати, чини се да представља мањи проблем. Да би се прешло на глобални порез на доходак, неопходно је претходно изградити капацитете Пореске управе која ће моћи да омогући стабилност пореског система и ефикасну наплату пореза у случају преласка на нови модел.⁴⁵ Зато се чини да ће се на ово системско решење проблема чекати доста дуго.

Други (можда и већи) део проблема „фриленсера“ односи се на **висину доприноса** за обавезно социјално осигурање. Разлог за релативно високе стопе доприноса за пензијско и инвалидско осигурање јесте велики број корисника пензија (око 1,6 милиона) у односу на број осигураника који плаћају доприносе (око 2,7 милиона).⁴⁶ У 2021. години приходи од доприноса су 605,4 милијарде динара, док су расходи и издаци износили 724,4 милијарде динара.⁴⁷

Бројке показују изузетну оптерећеност српске привреде дажбинама. Проблеми у овој области су структурни (неповољан однос броја пензионера у односу на број запослених и лоша демографска слика Србије су два основна), а идеалног системског и

⁴⁴ Ковачевић, Илић & Дамњановић, *op.cit.*, 17.

⁴⁵ Поповић (2013), *op.cit.*, 293.

⁴⁶ На дан 31.12.2020. године у Фонду је обавезно осигурано 2.730.887 осигураника. Корисника пензија по свим основама 30.11.2021. године је 1.661.711. Републички фонд за пензијско и инвалидско осигурање, званични интернет сајт: <https://www.pio.rs/sr/delatnost>. Сајту приступљено 28.9.2022. године.

⁴⁷ Финансијски извештај Републичког фонда за пензијско и инвалидско осигурање. Републички фонд за пензијско и инвалидско осигурање, званични интернет сајт: <https://www.pio.rs/sr/finansije>. Сајту приступљено 28.9.2022. године. Трансфери од других нивоа власти у корист организација за обавезно социјално осигурање износили су 108.379.068 динара, односно 14,8%.

свеобухватног решења проблема нема, јер би свако смањивање доприноса значило још већи дефицит у билансу РФЗО, који би се на крају морао надоместити повећаним исплатама из буџета.⁴⁸

Ипак, с обзиром на то да систем доприноса прати закон којим се уређује порез на доходак физичких лица, **прелазак на модел глобалног пореза на доходак оставио би позитивне ефекте и на поље доприноса** када су „фриленсери“ у питању. Једноставно, у том случају би се и доприноси плаћали на доходак, због чега ни овде не би било потребе да се прави разлика између појединих категорија прихода.

Предлог средњерочног решења: приходи „фриленсера“ као „остали приходи“

Са једне стране, тешко је очекивати да ће у догледно време доћи до увођења глобалног синтетичког пореза на доходак грађана. Са друге стране, предлог Министарства финансија, ако се усвоји, представљаће подстицај и другим категоријама обвезника да траже повољнији третман. У питање може доћи и његова уставност, с обзиром на изразиту диспропорцију између обавеза „фриленсера“ који приходе остварују од страног наручиоца, као и оних који раде за домаће правно лице. Могућности за злоупотребе у циљу минимизације пореза су посебна тема.

Цедуларни порез на доходак грађана примарно посматра категорију прихода, а не личност пореског обвезника. Међутим, постоји простор у Закону о порезу на доходак грађана који би могао да се искористи, да би се приходима „фриленсера“ обезбедио посебан третман. У питању је Глава 8 Другог дела Закона о порезу на доходак грађана, којом је уређен **порез на остале приходе**. Осталим приходима сматрају се приходи које обвезник оствари давањем у закуп опреме, транспортних средстава и других покретних ствари (чл. 82) , добици од игара на срећу (чл. 83), приходи од осигурања лица (чл. 84), приходи спортиста и спортских стручњака (чл. 84а), приходи по основу пружања угоститељских услуга у складу са законима којима се уређују туризам и угоститељство (чл. 84б) и други приходи, осим оних који су

⁴⁸ „Ниједна реформа не може битно утицати на промену неких неповољних друштвених процеса, као што су изразито ниска стопа наталитета, недовољан број осигураника, ниска запосленост, те из тих разлога, свака пензијска реформа има ограничен капацитет деловања.“ Тешановић Бранко М. & Фолић, Маја М. (2018): Пензионо осигурање са посебним освртом на Републику Србију. *Војно дело*, год. 70, бр. 3, 407. (395-413). Видети још: Ђекић, Марија, Мијалковић, Јована & Марковић, Биљана (2018): Узроци и последице досадашњих реформи пензијског система у Србији. *Трендови у пословању*, год. 6, бр. 1, 69-79.

посебно изузети (чл. 85).⁴⁹ Стопа пореза на остале приходе износи 20%, осим за порез на приходе од осигурања лица где стопа износи 15%.⁵⁰

Управо би члан 84а Закона могао да послужи као модел за уређење пореза на приходе „фриленсера“. У првом ставу тога члана набројана су лица која могу бити обвезници пореза.⁵¹ У другом ставу дефинисани су приходи који представљају предмет опорезивања.⁵² Трећи став дефинише пореску основицу као опорезиви приход за примања из ст. 1. и 2, који чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 50%.⁵³ Формулисање члана 84а није представљало велики изазов са аспекта (пореско)правне технике, јер у правном систему је већ постојао Закон о спорту,⁵⁴ којим су на системски начин претходно уређена сва релеватна питања из области спорта и правних односа који постоје у спорту.

Да би се приступило уређењу посебног пореског третмана прихода „фриленсера“, потребно је **претходно донети закон којим би се дефинисао њихов положај** у правном систему Србије. Након тога, могуће је уношењем новог члана у Главу 8 Другог дела Закона о порезу на доходак грађана предвидети посебан порески режим за ову категорију прихода, а по узору на приходе спортиста и спортских стручњака.

Обрнут редослед корака произвео би више проблема него решења. Односи који се тичу правног статуса „фриленсера“ морају бити уређени у оквиру других грана права (радно право, грађанско право, право привредних друштава и сл.).⁵⁵ Порески прописи уређују материју која се односи на опорезивање одређене реалне чињенице (конкретно прихода које остварују „фриленсери“), али унутрашња природа делатности

⁴⁹ Закон о порезу на доходак грађана, чл. 81.

⁵⁰ Закон о порезу на доходак грађана, чл. 86.

⁵¹ Закон о порезу на доходак грађана, чл. 84а, ст. 1: Приходи спортиста и спортских стручњака обухватају примања која остваре професионални спортисти, спортисти аматери, спортски стручњаци и стручњаци у спорту, од спортске организације, односно организације за обављање спортске делатности, спортских друштава и савеза, која немају карактер зараде у смислу прописа којима се уређује спорт.

⁵² Закон о порезу на доходак грађана, чл. 84а, ст. 2: Приходима из става 1. овог члана сматрају се примања по основу: 1) накнаде на име закључења уговора (трансфер и др.); 2) накнаде за коришћење лика спортисте; 3) новчане помоћи врхунским спортистима са посебним заслугама; 4) стипендије врхунским спортистима за спортско усавршавање; 5) новчане и друге награде; 6) националног признања и награде за посебан допринос развоју и афирмацији спорта; 7) накнаде и награде за рад спортским стручњацима, односно стручњацима у спорту (тренери, судије, делегати и др.); 8) других врста примања осим примања из тач. 1) до 7) овог става.

⁵³ Закон о порезу на доходак грађана, чл. 84а, ст. 3.

⁵⁴ Закон о спорту. *Сл. гласни РС*, бр. 10/2016. Раније верзије Закона о спорту: *Сл. гласник РС*, бр. 24/2011 и *Сл. гласник РС*, 52/1996.

⁵⁵ Видети: Поповић, Дејан & Илић Попов, Гордана (2016): Однос пореског права и приватног права. *Анали*, Правни факултет Универзитета у Београду, год. LXIV, бр. 1, 11-30. За потребе овог рада, ове гране права ће се подвести под појам „приватно право“.

из које настају ти приходи требало би да буде детаљније одређена нормама приватног права. Конкретно, нормама приватног права требало би уредити и трасирати макар основне елементе који дефинишу „фриленсера“ и њихов статус. Пореско право има довољно широку аутономију да *може* самостално уредити порескоправне односе поводом опорезивања прихода „фриленсера“. Штавише, и сад када њихов статус није одређен нормама приватног права, не постоји никаква препрека да пореско право аутономно уреди категорију њихових прихода.

Међутим, проблем је што „фриленсери“ и удружења која артикулишу њихове интересе нису задовољни начином на који пореско право природно категорише и третира њихове приходе. Зато би промена требало да пође од разјашњења њиховог приватноправног статуса, након чега би се норме пореског права само на адекватан начин прилагодиле новим околностима.

Проблеми из области радног и социјалног права

Неповољан порески третман прихода није једина брига са којом се носе „фриленсери“. Још озбиљнији проблеми односе се на неповољно регулисање радних и социјалних права, у односу на запослене раднике.

На првом месту, удружења „фриленсера“ истичу непостојање права на породилско одсуство и одсуство са рада ради неге детета. Ово су права које запослени радници имају по основу Закона о раду.⁵⁶ Тесно везано за ова права су и право на накнаду зараде, односно накнаду плате за време породилског одсуства, одсуства са рада ради неге детета и одсуства са рада ради посебне неге детета и остваривање права на остале накнаде по основу рођења и неге детета и посебне неге детета и остваривање права на родитељски додатак и сл. То су права из области социјалног права која су регулисана Законом о финансијској подршци породици са децом.⁵⁷

И ови предлози враћају нас на „источно питање“, а то је правна природа „фриленсера“: да ли су у питању запослени у радном односу, или су у питању субјекти који самостално учествују на тржиштима добара и услуга. Зато се решавање овог питања намеће као претпоставка за даље регулисање права и обавеза „фриленсера“.

Уколико би одговор државних власти (законодавне или судске) био да „фриленсере“ треба посматрати као лица у радном односу, онда би сва питања из

⁵⁶ Закон о раду. *Сл. гласник РС*, бр. 24/2005, 61/2005, 54/2009, 32/2013, 75/2014, 13/2017 - одлука УС, 113/2017 и 95/2018 - аутентично тумачење.

⁵⁷ Закон о финансијској подршци породици са децом. *Сл. гласник РС*, бр. 113/2017, 50/2018, 46/2021 - одлука УС, 51/2021 - одлука УС, 53/2021 - одлука УС, 66/2021 и 130/2021.

области радног и социјалног права (а такође и из пореског) била затворена, на начин што би се правила која важе за запослене директно применила и на „фриленсера“. Међутим, супротан одговор би све дилеме оставио отворене. Јер, сва наведена питања која постављају удружења „фриленсера“, односе се и на предузетнике, као и на сва друга нерегистрована физичка лица која обављају одређене делатности, а који такође траже признавање одређених права слично онима које имају запослени.

Закључак

Појам „фриленсери“ најчешће се односи на високо квалификоване раднике који за клијента или клијенте обављају плаћени рад на одређено време. Они се, супротно ставу теорије радног права, често изједначавају са дигиталним радницима, односно радницима на интернету, иако је по ставу теорије радног права у питању шири појам.

До сада је у српском законодавству изостало дефинисање „фриленсера“. На њих се начелно не примењује радно законодавство, мада се у зависности од околности случаја могу применити законске одредбе које се односе на рад ван радног односа. Због нејасног правног статуса, ова лица се сусрећу са великим бројем проблема из области пореског права.

Према тзв. привременом решењу, уведеном у ЗПДГ и ЗДОСО изменама и допунама из 2021. године, у приходе „фриленсера“ укључени су приходи по основу уговорене накнаде за извршен рад на које се порез плаћа самоопорезивањем, као и приходи од ауторских и сродних права на које се порез плаћа самоопорезивањем. Самоопорезивање „фриленсера“ се јавља у случају када су и исплатилац прихода и порески обвезник резиденти Србије, али пошто исплатилац прихода не обавља регистровану делатност, није у обавези да води рачуна о пореској обавези лица које остварује приходе.

Највећи проблем који се односи на привремено решење је непрецизно одређен предмет опорезивања, пошто у ЗПДГ није јасно одређено по чему се уговорена накнада за извршен рад разликује од накнаде по уговору о делу.

Дугорочно, проблем „фриленсера“ ће се решити тек увођењем синтетичког глобалног пореза на доходак. Овај порески облик је погодан да се прилагоди личним приликама пореског обвезника, чиме у доброј мери испуњава услов правичности. Прелазак на модел глобалног пореза на доходак оставио би позитивне ефекте и на поље доприноса. Једноставно, у том случају би сви обвезници плаћали порез на укупан остварени доходак, због чега ни овде не би било потребе да се прави разлика између

појединих категорија прихода које обвезници остварују. Ипак, потребно је претходно ојачати капацитете Пореске управе, што усвајање овог решења пролонгира даље у будућност.

Уместо отпочињања озбиљног рада ради системског решења опорезивања дохотка свих физичких лица, Министарство финансија је 5/24. октобра 2022. године сачинило Предлог за измену начина утврђивања и плаћања пореза и доприноса на приходе од уговорене накнаде, који се плаћају самоопорезивањем, са применом од 2023. године. Предложено решење дало би „фриленсерима“ избор између два опциона решења, с тим што оба решења полазе од садашњег (привременог) законског решења, и представљају његову мању, односно већу модификацију.

У Опцији 1, нормирани трошкови код уговорене накнаде и код ауторске накнаде на које се порези плаћају самоопорезивањем подигли би се са садашњих 57.600 на 96.000 динара квартално (32.000 динара). За ове обвезнике била уведена минимална основица доприноса за здравствено осигурање. Та минимална основица износила би 15% просечне месечне зараде у претходној години.

У Опцији 2 предвиђено је смањење пореске стопе на приходе од уговорене и ауторске накнаде који се плаћају самоопорезивањем, са 20% на 10%. Паралелно се подижу и нормирани трошкови, и то од садашњих 57.900 динара квартално, за додатних 34% од бруто прихода оствареног у пореском периоду (кварталу). У овом случају се мењају и правила која се односе на плаћање доприноса за пензијско и инвалидско осигурање, у смислу што ће се на ове приходе примењивати најнижа (трострука) месечна основица доприноса.

При нижем нивоу месечних прихода, Опција 1 је боља по обвезника, због високих нормираних трошкова. До 32.000 динара прихода, порески обвезник практично плаћа само доприносе за здравствено осигурање у износу од 1.402 динара, док остатак накнаде остаје обвезнику као нето приход. Опција 2 је при ниском нивоу бруто прихода изузетно неповољна по обвезника. Са растом прихода, Опција 1 постаје све неповољнија по обвезника у односу на Опцију 2. Све више до изражаја долази виша пореска стопа, као и постепен раст основице за порез и доприносе у Опцији 1. Резултат се мења при висини уговорених прихода од 51.305 динара. Преко тог нивоа, Опција 2 постаје прихватљивија пореским обвезницима у односу на Опцију 1, и тај тренд расте са порастом уговорене накнаде (бруто).

Решењима која је предложило Министарство финансија октобра 2022. године, још више ће доћи до изражаја неравномеран порески третман различитих врста

прихода. Такође, доћи ће до изузетно диференцираног пореског третмана физичких лица која остварују исту врсту прихода, само у зависности од лица које те приходе исплаћује. Уместо тога, као прелазно средњерочно решење до увођења синтетичког пореза на доходак грађана, могло би да буде увођење новог члана Закона о порезу на доходак грађана, у део који уређује порез на остале приходе, а по узору на приходе спортиста и спортских стручњака. Ипак, правна логика налаже да се претходно претходно донесе закон којим би се дефинисао положај „фриленсера“ у правном систему Србије.

Извори

Литература:

Божичић, Дарко (2022): Радноправни статус платформских радника из угла судске праксе. *Радно и социјално право*, год. 26, бр. 2, Београд, 121-140.

Јашаревић, Сенад (2015): Нове форме рада у Европској унији. *Хармонизација српског и мађарског права са правом Европске уније* (књига 3). Правни факултет у Новом Саду, Нови Сад, 281-298.

Урдаревић, Бојан (2022): Нека отворена питања у погледу радноправног статуса фриленсера. *Радно и социјално право*, год. 26, бр. 2, Београд, 47-60.

Чоловић Петар, Анђелковић Бранка & Јакоби Тања (2021): Колико има дигиталних радника у Србији? Прва национална процена популације радника на глобалним онлајн платформама Центар за истраживање јавних политика, Београд

Поповић, Дејан (1997): *Наука о порезима и пореско право*. Савремена администрација, Београд.

Стиглиц, Јозеф (2013): *Економија јавног сектора*. Економски факултет, Београд.

Ковачевић, Момир; Илић, Јован & Дамњановић, Радован (2017): Еволуција пореза на доходак у Србији. *Одитор*, год. 3, бр. 1, 7-22.

Илић Попов, Гордана (1991): Фискална реформа и опорезивање дохотка грађана. *Анали Правног факултета у Београду*, год. 39, бр. 1-3, 145-151.

Поповић, Дејан (2013), *Пореско право*. Правни факултет у Београду.

Тешановић Бранко М. & Фолић, Маја М. (2018): Пензионо осигурање са посебним освртом на Републику Србију. *Војно дело*, год. 70, бр. 3, 395-413.

Ђекић, Марија, Мијалковић, Јована & Марковић, Биљана (2018): Узроци и последице досадашњих реформи пензијског система у Србији. *Трендови у пословању*, год. 6, бр. 1, 69-79.

Поповић, Дејан & Илић Попов, Гордана (2016): Однос пореског права и приватног права. *Анали*, Правни факултет Универзитета у Београду, год. LXIV, бр. 1, 11-30.

Правни извори

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

Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање (скр. ЗДОСО). *Сл. Гласник РС*, бр. 84/2004, 61/2005, 62/2006, 5/2009, 52/2011, 101/2011, 7/2012 - усклађени дин. изн.,

8/2013 - усклађени дин. изн., 47/2013, 108/2013, 6/2014 - усклађени дин. изн., 57/2014, 68/2014 - др. закон, 5/2015 - усклађени дин. изн., 112/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн., 7/2017 - усклађени дин. изн., 113/2017, 7/2018 - усклађени дин. изн., 95/2018, 4/2019 - усклађени дин. изн., 86/2019, 5/2020 - усклађени дин. изн., 153/2020, 6/2021 - усклађени дин. изн., 44/2021, 118/2021 и 10/2022 - усклађени дин. изн.

Закон о пореском поступку и пореској администрацији, чл. 54 ст. 1 и ст. 2 тч. 1. *Сл. гласник РС*, бр. 80/2002, 84/2002 - испр., 23/2003 - испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - др. закон, 62/2006 - др. закон, 63/2006 - испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019 и 144/2020.

Закон о спорту. *Сл. гласни РС*, бр. 10/2016.

Закон о спорту: *Сл. гласник РС*, бр. 24/2011 и 52/1996.

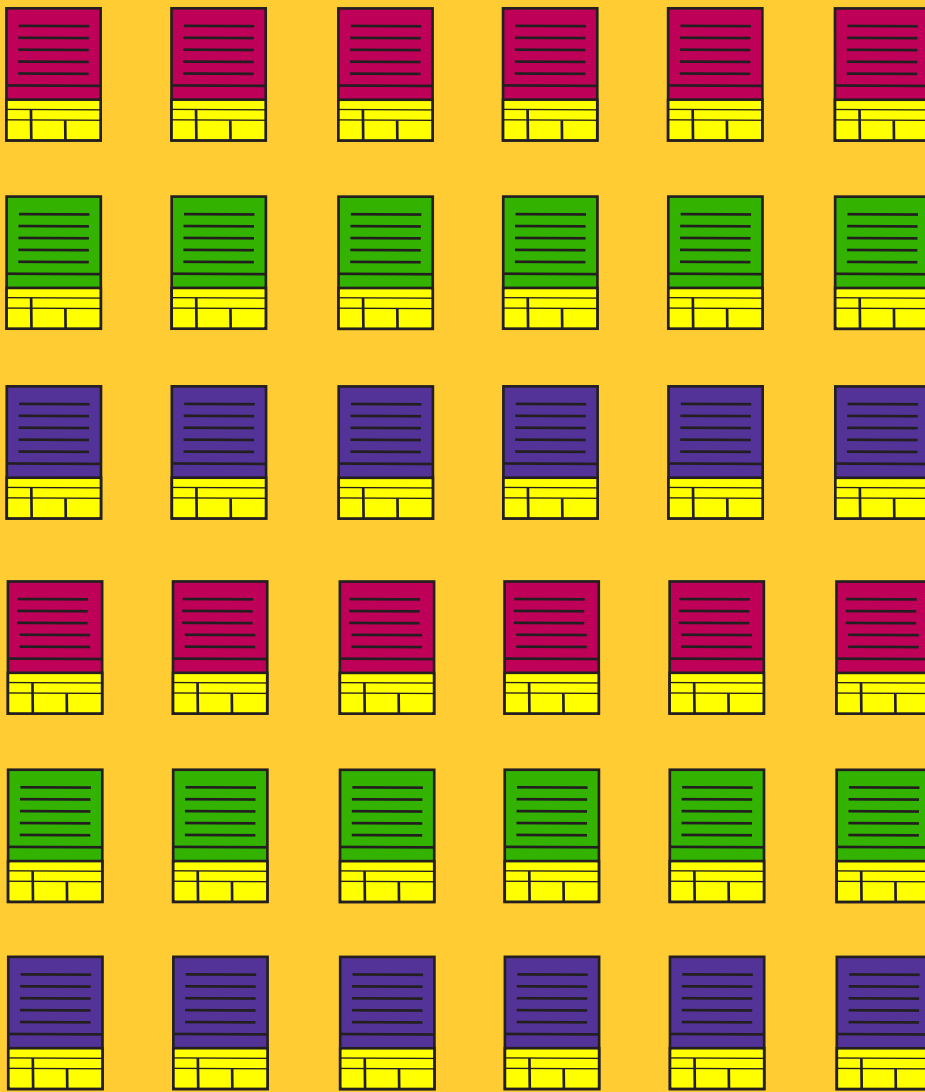
Закон о здравственом осигурању (скр. ЗЗО), чл. 11 ст. 1 тч. 16. *Сл. гласник РС*, бр. 25/2019.

Интернет извори:

Републички фонд за пензијско и инвалидско осигурање, званични интернет сајт: <https://www.pio.rs/sr/delatnost>. Сајту приступљено 28.9.2022. године.

Републички фонд за пензијско и инвалидско осигурање, званични интернет сајт: <https://www.pio.rs/sr/finansije>. Сајту приступљено 28.9.2022. године.

Беговић, Љиљана: Фриленси од 2023. године могу да бирају један од два модела опорезивања. 12.10.2022. године. <https://biznis.rs/vesti/frilenseri-od-2023-godine-mogu-da-biraju-jedan-od-dva-modela-oporezivanja/> Сајту приступљено 30.10.2022. године.



Novembar 2022