

Valentino Kuzelj\*  
Tajana Petrović\*\*  
Zrinka Erent-Sunko\*\*\*

Izvorni znanstveni rad  
UDK 334.712:336.22]:349.2  
DOI <https://doi.org/10.25234/pv/22014>  
Rad primljen: 27. travnja 2022.  
Rad prihvaćen: 7. srpnja 2022.

# PRIKRIVANJE RADNOGA ODNOSA (NESAMOSTALNOG RADA) INSTITUTOM PAUŠALNOGA OBRTA: FINANCIJSKOPRAVNE I RADNOPRAVNE IMPLIKACIJE

**Sažetak:** *U radu se promatra mogućnost prikrivanja radnoga odnosa institutom paušalnoga obrta. Isprva se daje kratak pregled razvoja zaštitne uloge radnoga zakonodavstva te se naglašava potreba zaštite sadržaja radnoga odnosa, radije nego formalne kategorije radnika. Potom se daje pregled zakonskog uređenja obavljanja obrta te mogućnosti plaćanja poreza na dohodak u paušalnom iznosu (tzv. paušalni obrti). Zatim se ispituje pozitivno zakonsko uređenje utvrđivanja prikrivanja radnoga odnosa (nesamostalnog rada) institutom paušalnoga obrta te, posljedično, naplate poreza na dohodak i pripadajućih doprinosa za obvezna osiguranja s osnove (prikrivenog) radnoga odnosa. Naposljetku se ističe potreba zakonskih izmjena, primjenom komplementarnog pristupa (poreznopravnog i radnopravnog), u cilju zaštite kako fiskalnih interesa države, tako i prava prikrivenog radnika (obrtnika paušalista).*

**Ključne riječi:** *paušalni obrt, nesamostalni rad, oporezivanje dohotka, porezna pravednost*

## 1. UVODNA NAPOMENA

Svrha je ovoga priopćenja prikazati mogućnost zloupotrebe zakonskog instituta paušalnoga obrta u cilju prikrivanja radnoga odnosa (nesamostalnog rada) te izbjegavanja/umanjenja s njime povezanih fiskalnih obveza. Riječ je o temi koja je na znanstvenoj i stručnoj razini u

\* Valentino Kuzelj, student Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu, Trg Republike Hrvatske 14, 10000 Zagreb. E-adresa: [valentino.kuzelj01@gmail.com](mailto:valentino.kuzelj01@gmail.com). ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3028-8562>.

\*\* Dr. sc. Tajana Petrović, Porezna uprava, Ministarstvo financija, Koprivnica; vanjska suradnica na Odjelu za ekonomiju Sveučilišta Sjever. E-adresa: [tajana.petrovich@gmail.com](mailto:tajana.petrovich@gmail.com). ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7069-8748>. Mišljenja i stavovi izneseni u ovom radu izraz su autoričina znanstvenog rasuđivanja te ne predstavljaju stajališta institucije u kojoj je zaposlena.

\*\*\* Dr. sc. Zrinka Erent-Sunko, redovita profesorica Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu, Trg Republike Hrvatske 14, 10000 Zagreb. Dugogodišnja sindikalna povjerenica Nezavisnog sindikata znanosti i visokog obrazovanja pri Pravnom fakultetu Sveučilišta u Zagrebu. E-adresa: [zerent@pravo.hr](mailto:zerent@pravo.hr). ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7801-5881>.

Republici Hrvatskoj poprilično zapostavljena. Zbog tog ju je razloga potrebno promotriti s dva međusobno povezana aspekta: financijskopravnog i radnopravnog. Dok prvi stremi zaštititi fiskalnih interesa države, drugi proizlazi iz potrebe zaštite radnika čiji je radni odnos (neovisno o razlogu, odnosno koja od ugovornih strana ostvaruje korist i koliko) prikriven institutom paušalnoga obrta. Stoga se postavlja teza kako je, unatoč proaktivnom postupanju (sukladno javno dostupnim podacima) Porezne uprave Republike Hrvatske (u nastavku: Porezna uprava) u cilju suzbijanja fiskalne zloupotrebe instituta paušalnoga obrta, potrebno intervencijom zakonodavca unaprijediti zaštitu obrtnika paušalista (prikrivenog radnika). U tom se smislu ispituju i odredbe o postupanju Porezne uprave pri utvrđenju korištenja instituta paušalnoga obrta suprotno svrsi zakona te se ukazuje na neprihvatljivost pojedinih odredbi (na čemu bi se moglo temeljiti sudsko ispitivanje zakonitosti rješenja Porezne uprave).

S obzirom na spomenuti nedostatak znanstvene i stručne obrade, nameće se potreba kontekstualizacije instituta paušalnoga obrta u odnosu na dosege radno-zaštitnog i socijalnog zakonodavstva. Stoga se isprva daje kratak pregled ključnih trenutaka u povijesnom razvoju zaštite prava radnika i ukazuje na neprikladnost tradicionalno shvaćene dihotomije radnoga odnosa i ostalih oblika obavljanja poslova te potreba zaštite sadržaja radnoga odnosa, radije nego formalne kategorije radnika (s obzirom na to da se time velik broj ekonomski ovisnih radnika ostavlja izvan dosega radno-zaštitnog zakonodavstva). U sljedećem dijelu rada daje se prikaz zakonskog uređenja obrta te odredbi poreznog zakonodavstva koje pojedinim obrtnicima otvaraju mogućnost podmirenja obveze poreza na dohodak u paušalnom iznosu. Potom se ukazuje na problematičnost postupanja Porezne uprave po utvrđenju zloupotrebe paušalnoga obrta te ističe potreba izmjene zakonskih odredbi na kojima se takvo postupanje temelji. Dodatno, navodi se potreba zakonodavne intervencije s ciljem zaštite prava obrtnika paušalista (prikrivenog radnika) kroz formalno utvrđenje ugovora o radu (prikrivenog institutom paušalnoga obrta) te ostvarenje prava iz radnog odnosa. U zaključnim se razmatranjima dodatno naglašava potreba komplementarnog (poreznopravnog i radnopravnog) pristupa pri regulaciji utvrđivanja zloupotrebe instituta paušalnoga obrta u svrhu prikrivanja radnoga odnosa (nesamostalnog rada). Zakonodavac je obvezan štititi kako fiskalne interese države, tako i prava radnika na temelju radnoga odnosa.

## 2. ZAŠTITA SADRŽAJA RADNOGA ODNOSA U KONTEKSTU ZAMAGLJENE LINIJE IZMEĐU RADNIKA I SAMOZAPOSLENIH OSOBA

U istraživanju zaštite radnika valja poći od pojmova „radno pravo“, „rad“ i „radnik“ te „radni odnos“. S obzirom na to da su se oni mijenjali usporedno s mijenama društvenih odnosa i ovisno o utjecajima raznih ekonomskih i društvenih datosti,<sup>1</sup> u povijesnoj perspektivi se u formalnim i sadržajnim promjenama radnih odnosa može identificirati nekoliko razdoblja, od kojih valja istaknuti ono do kojeg je promjenom prirode najamnih odnosa došlo sredinom 19.

<sup>1</sup> Neki su, baveći se povijesnim aspektima, naglašavali ekonomski kontekst, neki sociološki, dok su drugi rad istraživali u širem kontekstu, vidi Patrick Joyce (ed), *The historical meaning of work* (Cambridge University Press 1987). Bavljenje povijesnim razvojem opsegom suviše bi opteretilo ovaj rad.

stoljeća.<sup>2</sup> Naime, temelji za razvoj modernog radnoga prava<sup>3</sup> nastali su kao odgovor na socijalno pitanje, odnosno na skup problema proizašlih iz industrijalizacije (poput iskorištavanja žena i djece, siromaštva, nezaposlenosti, štrajkova i dr.).<sup>4</sup> U svrhu zaštite radnika od eksploatacije 1919. godine osnovana je i Međunarodna organizacija rada (engl. *International Labour Organization*), a upravo se zbog socijalnog osiguranja radnika, odnosno svojeg socijalno-zaštitnog usmjerenja, radno pravo dugo vremena nazivalo socijalnim pravom.<sup>5</sup> Drugi se važan pomak u radnom pravu, tj. zaštiti radnika dogodio sedamdesetih godina 20. stoljeća,<sup>6</sup> što je rezultiralo fleksibilizacijom radnih odnosa (to se osobito odrazilo u sferi ugovaranja obveza između poslodavca i zaposlenika), rastom udjela zaposlenih članova kućanstva, povećanjem udjela žena na tržištu rada te promjenjivim odnosom snaga u institucijama tržišta rada. Kad je riječ o razvoju radnih odnosa i zaštite radnika spomenuta dva trenutka mogu se smatrati „stvarnim prekretnicama u bližoj povijesti“.<sup>7</sup>

U kontekstu suvremenih socijalnih država<sup>8</sup> odstupa se od krajnje ekstenzivnog tumačenja slobode ugovaranja (usmjerenog sužavanju spektra državne intervencije s ciljem zaštite radnika) kakvo je primijenjeno u poznatoj presudi Vrhovnog suda Sjedinjenih Američkih Država *Lochner v New York* iz 1905. godine<sup>9</sup> te određene standarde zaštite radnika valja smatrati općeprihvaćenima.<sup>10</sup> Međutim, pri promatranju zaštitne uloge radnog zakonodavstva nužno se nameće pitanje sadržajnog određenja pojma „radnik“. Zbog promjena koje su rad i radni

- 2 Engleska je 1833. godine donijela Zakon o radu u tvornicama kojim se ograničava radno vrijeme djece te se uvode tvorničke inspekcije.
- 3 Početak radno-socijalnog zakonodavstva bio je znatno ranije. U Engleskoj su u 14. st. doneseni akti (*Ordinance of Labourers* 1349; *Statute of Labourers* 1351; *Statute of Cambridge* 1388) kojima se regulira cijena rada, uvjeti rada, mogućnost (ne)pokretljivosti radnika, uvjeti otkaza ugovora o radu prije isteka itd., Simon A. C. Penn and Christopher Dyer, 'Wages and Earnings in Late Medieval England: Evidence from the Enforcement of the Labour Laws' (1990) 43(3) *The Economic History Review*, New Series. 357. No, ovi su akti doneseni kako bi se kugom pokošena radna snaga držala pod nadzorom, a ne radi zaštite radnika.
- 4 Bob Hepple 'Factors Influencing the Making and Transformation of Labour Law in Europe' in Guy Davidov and Brian Langille (eds), *The Idea of Labour Law*, (Oxford University Press 2011) 31–32.
- 5 Anton Ravnić, *Osnove radnog prava – domaćeg, usporednog i međunarodnog* (Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu 2004) 68. Od 1945. u Francuskoj se radnopravna materija izdvojila od socijalnopravne.
- 6 Riječ je o vremenu od osobitog značaja u povijesnom razvoju, Mariya Aleksynska and Alexandra Schmidt, *A chronology of employment protection legislation in some selected European countries* (International Labour Organization 2014) 5.
- 7 Jan Lucassen, 'Outlines of a History of Labour' (2013) 51 *International Institute of Social History Research Paper* 28. Lucassen smatra da se ove promjene najbolje uočavaju unutar svojeg mjesta u socijalnom zakonodavstvu.
- 8 Suvremena socijalna država odstupa od redukcionističkog promatranja osobne slobode isključivo kao slobode neograničenog ugovaranja i „prodaje“ pojedinčeva rada na tržištu (čak i sebi na štetu), već pristupa građaninu „kao stvarnom dioniku demokratskog procesa, oslobođenom od jednoumlja, slobodnom od prisile te osiguranom od nužde“, Valentino Kuzelj, 'Apologija socijalne države nasuprot institucionalizaciji nejednakosti u neoliberalnom poretku' (2019) 3(1) *Paragraf* 66. Stoga je nedopušteno izdizanje slobode ugovaranja iznad ostalih temeljnih društvenih vrijednosti, poput socijalne pravde i zaštite zdravlja radnika. Potrebno je vješto odmjerenje zaštićenih vrijednosti, koje ne smije ići do negacije jedne naustrb druge.
- 9 Vidi presudu *Lochner v New York* 198 US 45 SCOTUS (17. travnja 1905.) (US). U navedenom je predmetu Vrhovni sud ocjenjivao ustavnost Zakona o radu savezne države New York kojim je ograničeno trajanje radnog vremena u pekarskoj industriji na 60 sati tjedno ili 10 sati dnevno. Presudom je dana prednost slobodi ugovaranja pred državnom intervencijom u cilju zaštite zdravlja. Kako navode suci u većinskoj odluci, „[p]ravo sklapanja ugovora dio je slobode pojedinca zaštićeno XIV amandmanom Ustava SAD“. Prema mišljenju većine sudaca ovdje nije bila riječ samo o ograničenju broja sati rada, već i o zabrani poslodavcu da radniku omogući da radi i zaradi više ako to želi. O ovom slučaju postoje razne studije, vidi Howard Schweber, 'Lochner v. New York and the Challenge of legal Historiography' (2014) 39(1) *Law & Social Inquiry* 242–274. Za razumijevanje društvenih i političkih okolnosti vidi Paul Kens, *Lochner v. New York: Economic Regulation on Trial* (University Press of Kansas 1998).
- 10 Tako Opća deklaracija o ljudskim pravima iz 1948. godine u čl. 23. i 24. navodi temeljna prava u vezi s radom, poput prava na jednaku naknadu za jednak rad, slobodnog pristupanja sindikatima i prava na odmor, vidi Odluku o objavi Opće deklaracije o ljudskim pravima (Narodne novine – Međunarodni ugovori, broj 12/2009) (HR).

odnosi trpjeli kroz povijest te niza čimbenika koje ne valja ispuštati iz vida (npr. širenje ideje tržišne ekonomije; deregulacija tržišta u eri neoliberalizma i dr.) jedinstvena i za sva vremena važeća definicija radnika ne postoji. Kako se ona mijenjala, tako se mijenjala i potreba, tj. način na koji je zakonodavac pružao zaštitu radnicima.

U suvremenosti, zaštita radnika/zaposlenika (u okviru radnog i socijalnog zakonodavstva te u vezi s fiskalnim tretmanom njihovih prihoda) uvelike ovisi o njihovu položaju na „zama-gljenoj liniji“ između karakteristika zaposlenih osoba (u radnom odnosu) i samozaposlenih osoba.<sup>11</sup> Upravo je koncept zaposlenika, odnosno radnika ključan za primjenu pravila radno-zaštitnog i socijalnog zakonodavstva, pri čemu se odnos subordinacije radnika/zaposlenika ističe konceptualnim temeljem primjene korpusa pravila obuhvaćenih terminom radnoga prava, s obzirom na to da se na osnovi te činjenice omogućuje razlikovanje osobe u radnom odnosu od samozaposlene osobe (koja u velikoj mjeri samostalno odlučuje o načinu pružanja vlastitih usluga).<sup>12</sup> S obzirom na pojavu novih (atipičnih) modela rada, izazvanih ponajprije tehnološkom revolucijom i procesima globalizacije (npr. pojave platformskog načina pružanja usluga, poput usluge prijevoza preko Uber aplikacije),<sup>13</sup> javlja se potreba napuštanja rigidnosti radnoga zakonodavstva i binarne podjele koja s jedne strane pruža punu zaštitu osobama u formalnom radnom odnosu (na temelju ugovora o radu), dok s druge strane uvelike ostavlja samozaposlene osobe izvan dohvata radnoga zakonodavstva. Takvu promjenu, navodi Perulli, moguće je postići redefiniranjem pojma „radnika“ i povezanog odnosa „subordinacije“ kao temeljne karakteristike radnoga odnosa ili kroz širenje dosega radnog zakonodavstva na ne-subordinirane oblike rada. Potonja mogućnost nadilazi klasične pojmove „radnika“ i „subordinacije“ te se odnosi na širu kategoriju socijalne i ekonomske subordinacije. Iz te se perspektive prepoznaje potreba zaštite i samozaposlenih osoba ili onih u kvazisubordiniranom položaju. Takva zaštita, iako različita u obliku i dosegu, prepoznata je u mnogim suvremenim pravnim porecima (npr. Italija, Španjolska, Ujedinjena Kraljevina, Njemačka) te izražena u viđenju kako se zaštitna funkcija radnoga prava ne iscrpljuje u zaštiti subordiniranih radnika (u strogom smislu), već obuhvaća i ekonomski ovisne samozaposlene osobe.<sup>14</sup> Tako se ističe potreba „da radnom pravu prioritetni smisao prestane biti zaštita prava radnika, već da to bude pravno-zaštitnički odnos spram samog koncepta obavljanja činidbe rada u radnom odnosu, odnosno spram radnog odnosa *per se*, jer tek uz identifikaciju i šticeenje obavljanja činidbe rada u radnom odnosu uopće može biti zajamčena specifična zaštita radnika u takvom odnosu“.<sup>15</sup>

U tom smislu valja istaknuti dvije presude Vrhovnog suda Ujedinjene Kraljevine. U presudi u predmetu *Autoclenz Limited v Belcher and others* iz 2011. godine, utvrđeno je da su osobe koje su obavljale usluge čišćenja automobila, neovisno o klasifikaciji njihova rada u formalno sklopljenom ugovoru, zaposlenici (engl. *employees*) te da im pripadaju prava iz propisa o minimalnoj nadnici (*National Minimum Wage Regulation 1999*) te radnom vremenu (*Working Time*

11 David Mangan, 'Regulating for Decent Work: Reflections on Classification of Employees' (2020) 11(2) European Labour Law Journal 111.

12 Adalberto Perulli, 'The Legal and Jurisprudential Evolution of the Notion of Employee' (2020) 11(2) European Labour Law Journal 117-118.

13 O problematici kategorizacije vozača Ubera kao samozaposlenih osoba ili radnika vidi Iva Bjelinski Radić, 'Novi oblici rada kao suvremeni izazov za radno pravo – slučaj Uber' (2017) 38(2) Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci 881.-905.

14 Perulli (n 11) 118-119.

15 Viktor Gotovac, 'Razlikovanje ugovora o radu i ugovora o djelu' (2012) 21(1) Pravo i porezi 14.

*Regulations 1998*). Sud zaključuje kako je u predmetnom slučaju riječ o ugovoru o radu, s obzirom na u njemu sadržana četiri bitna uvjeta, naime, da će navedene osobe obavljati rad za *Autoclenz* u razumnom vremenu, savjesno, poput radnika (engl. *workmanlike manner*); za svoj rad bit će plaćene; da su dužne izvršiti ponuđeni im posao (dok se *Autoclenz* obvezao ponuditi im posao) te da posao moraju obaviti osobno.<sup>16</sup> U presudi u predmetu *Pimlico Plumbers Ltd and another v Smith* iz 2018. godine, Vrhovni sud je istaknuo kako postoje činjenice koje se čvrsto protive ideji da je tvrtka *Pimlico Plumbers Ltd* (koja se bavi pružanjem vodoinstalaterskih usluga u Londonu, u nastavku: *Pimlico*) klijent ili korisnik (engl. *client or customer*) gospodina Smitha (vodoinstalatera i inženjera za grijanje), poput snažne kontrole koju je tvrtka ostvarivala nad njegovim radom, a koja se odražavala kroz zahtjeve da nosi uniformu i koristi kombi (na koji je tvrtka postavila uređaj za praćenje) s logom *Pimlica*, nosi identifikacijsku karticu *Pimlica* te da se pomno pridržava administrativnih uputa *Pimlica*. Utvrdio je kako iz striktnih uvjeta koji su, kad je riječ o vremenu i načinu plaćanja, predstavljali ekonomski utjecaj na gospodina Smitha proizlazi nedosljednost tvrdnji da je on bio nezavisni ugovarač *Pimlica*.<sup>17</sup> Vrhovni sud je stoga odbio žalbu *Pimlica* protiv presude apelacijskog suda (engl. *Court of Appeals*), temeljene na ranijim presudama sudova nižeg stupnja, kojima je utvrđeno da je gospodin Smith, sukladno primjenjivom pravu, s *Pimlicom* bio u odnosu radnika (engl. *worker*), iako ne i zaposlenika (engl. *employee*).<sup>18</sup>

Važno je uputiti i na europski pojam radnika<sup>19</sup> razvijen u praksi Suda Europske unije, a koji posredno (kroz predmete u kojima je primjenjivo europsko pravo) može utjecati na razvoj pojma radnika u nacionalnim okvirima država članica. U kontekstu ovoga rada korisno je spomenuti presudu u predmetu *FNV Kunsten Informatie en Media v Staat der Nederlanden* iz 2014. godine. U njoj je utvrđeno kako sindikat, kada pregovara i u ime samozaposlenih osoba koje su njegovi članovi, ne djeluje u svojstvu sindikata i socijalnog partnera, već udruženja poduzetnika. Pružatelji usluga (samozaposlene osobe), iako obavljaju istu djelatnost kao i drugi zastupani članovi sindikata (radnici), u načelu su poduzetnici u smislu europskih pravila<sup>20</sup> o zabrani sporazuma među poduzetnicima nespojivih s unutarnjim tržištem<sup>21</sup> te „odredba kolektivnog ugovora (...) s obzirom na to da je ju sklopila organizacija radnika u ime i za račun samozaposlenih pružatelja usluga koji su njezini članovi, nije rezultat kolektivnog pregovaranja između socijalnih partnera i ne može zbog svoje naravi biti isključena iz područja primjene članka 101. stavka 1. [Ugovora o funkcioniranju Europske unije, *op. a.*]“.<sup>22</sup> U kontekstu ovoga rada najvažnije je načelno stajalište koje ističe kako „[s]pomenuto utvrđenje međutim ne sprječava to da se i takva odredba kolektivnog ugovora može smatrati rezultatom socijalnog dijaloga ako su spomenuti pružatelji usluga, u ime i za račun kojih je sindikat pregovarao, zapravo ‘prividno samozaposlene osobe’, to jest pružatelji usluge koji se nalaze u usporedivom položaju s radnicima“.<sup>23</sup> To proizlazi iz činjenice da se u uvjetima današnjeg gospodarstva javljaju teškoće

16 Presuda *Autoclenz Limited v Belcher and others* [2011] UKSC 41 (27. srpnja 2011.) (UK) paras 38–39.

17 Presuda *Pimlico Plumbers Ltd and another v Smith* [2018] UKSC 29 (13. lipnja 2018.) (UK) para 48.

18 Ibid para 50.

19 Detaljnije o razvoju pojma „radnika“ u praksi Suda Europske unije vidi Katarina Peročević, 'Pojam 'radnika' u pravu Europske unije' (2017) 67(2) Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu 319.–343.

20 Ugovor o funkcioniranju Europske unije (pročišćena verzija) (SL 2016/C 202/1, Vol. 59, pp. 47–200) (EU) čl. 101.

21 Presuda *FNV Kunsten Informatie en Media v Staat der Nederlanden* (Case C-413/13) ECJ (4. prosinca 2014.) (EU) paras 27–28.

22 Ibid para 30.

23 Ibid para 31.

pri utvrđivanju stvarnog statusa poduzetnika samozaposlenih pružatelja usluga.<sup>24</sup> Stoga valja istaknuti kako „u skladu s ustaljenom sudskom praksom (...) pružatelj usluga može izgubiti svoj status samozaposlenog gospodarskog subjekta, i prema tome poduzetnika, ako ne određuje samostalno svoje postupanje na tržištu, nego u potpunosti ovisi o svojem naručitelju jer ne snosi financijske i poslovne rizike koji proizlaze iz njegove djelatnosti i funkcionira kao pomoćno tijelo koje je integrirano u poduzeće tog naručitelja“, dok se „pojam ‘radnika’ u smislu prava Unije mora (...) definirati u skladu s objektivnim kriterijima koji su svojstveni za radni odnos, uzimajući u obzir prava i obveze osoba u pitanju“.<sup>25</sup> Pritom činjenica da je određena osoba prema nacionalnom pravu u statusu samozaposlene osobe ne isključuje mogućnost da bude kvalificirana radnikom „u smislu prava Unije ako je njezina neovisnost samo fiktivna, tako da zapravo prikriva radni odnos“.<sup>26</sup> Činjenice na kojima se ima temeljiti kvalifikacija osoba kao samozaposlenih ili radnika u smislu prava Europske unije, mora utvrditi nacionalni sud (koji je u predmetnom postupku uputio prethodno pitanje).<sup>27</sup> Stoga valja dodatno istaknuti kako „na status ‘radnika’ u smislu prava Unije ne može utjecati to da je sukladno nacionalnom pravu neka osoba, iz poreznih, administrativnih ili birokratskih razloga, angažirana kao samozaposleni pružatelj usluga ako ta osoba postupa prema uputama svojeg poslodavca, osobito što se tiče njezine slobode da izabere radno vrijeme, mjesto i sadržaj svog posla (...) ako ne sudjeluje u snošenju poslovnih rizika tog poslodavca (...) i ako je integrirana u poduzeće spomenutog poslodavca za vrijeme trajanja radnog odnosa te s njim čini jedinstven gospodarski subjekt“.<sup>28</sup>

I u nacionalnom pravnom poretku Republike Hrvatske moguće je identificirati više načina prikrivanja radnoga odnosa (u svrhu umanjenja/izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak s osnove nesamostalnog rada ili obveznih doprinosa za socijalna osiguranja), što prepoznaje i hrvatski zakonodavac, propisujući mogućnost „prevođenja“ fiktivnog ugovora sklopljenog između poslodavca i radnika u ugovor o radu, pritom prebacujući teret dokaza suprotnog na poslodavca (presumpcija radnoga odnosa).<sup>29</sup> Radnike koji rad obavljaju na temelju ugovora izvan radnoga odnosa moguće je „smatrati lažno samozaposlenima. Usprkos činjenici da angažman takvih radnika ima obilježja redovnog zaposlenja, oni rade temeljem (...) visoko prekarnih ugovora bez prava i garancija koji proizlaze iz radnog odnosa“.<sup>30</sup> U tom kontekstu ističu se ugovor o djelu,<sup>31</sup> autorskopravni ugovor<sup>32</sup> (tzv. ugovor o autorskom djelu) i tzv. studentski ugovor<sup>33</sup> kao

24 Ibid para 32.

25 Ibid paras 33–34.

26 Ibid para 35.

27 Ibid para 37.

28 Ibid para 36.

29 Zakon o radu (Narodne novine, broj 93/2014, 127/2017, 98/2019) (HR) čl. 10., st. 2. Navedena odredba apostrofirava važnost „da poslodavci ne sklapaju ugovor o djelu za poslove za koje bi trebali sklopiti ugovor o radu, jer takvo postupanje za sobom povlači kazne u slučaju uočavanja nepravilnosti od inspekcije rada kao i sudske sporove“, Bernardica Rubčić, ‘Povjeravanje poslova na temelju ugovora o djelu’ (2013) (11) TIM4PIN Magazin 69.

30 Hrvoje Butković, Višnja Samardžija, Ivana Skazlić i Ivana Čavar, *Nestandardni rad u Hrvatskoj: izazovi i perspektive u odabranim sektorima* (Institut za razvoj i međunarodne odnose 2018) 42.

31 Vidi Zakon o obveznim odnosima (Narodne novine, broj 35/2005, 41/2008, 125/2011, 78/2015, 29/2018, 126/2021) (HR) čl. 590.–619. Za usporedbu ugovora o djelu i ugovora o radu vidi Gotovac (n 15) 16.–17.

32 Vidi Zakon o autorskom pravu i srodnim pravima (Narodne novine, broj 111/2021) (HR) čl. 64.–70., pri čemu je za ovu vrstu ugovora u čl. 71. propisana podredna primjena pravila propisa o obveznim odnosima.

33 Vidi Zakon o obavljanju studentskih poslova (Narodne novine, broj 96/2018, 16/2020) (HR). U kontekstu potencijalne zloupotrebe rada na temelju ugovora o obavljanju studentskih poslova za prikrivanje radnoga odnosa vidi Kuzelj V, ‘Socijalni

derivati ugovora o djelu<sup>34</sup> te ugovor o nalogu,<sup>35</sup> koji mogu poslužiti prikrivanju radnoga odnosa te izbjegavanju ili umanjenju uz njega vezanih fiskalnih obveza. Iako je sadržaj ugovora o djelu tzv. činidba rada, njegov objekt nije funkcija (kao kod ugovora o radu), već rezultat rada.<sup>36</sup> S obzirom na to da su navedene vrste (potencijalnog) prikrivanja radnoga odnosa već obrađene drugdje, kao predmet ovoga rada nameće se (dosad u literaturi slabo obrađen)<sup>37</sup> potencijal prikrivanja radnoga odnosa (nesamostalnog rada) registracijom obrta, u cilju ostvarenja pogodnijeg poreznog tretmana pri oporezivanju dohotka (tzv. paušalni obrti).

### 3. KONTEKSTUALIZACIJA INSTITUTA PAUŠALNOGA OBRTA U POZITIVNOM HRVATSKOM ZAKONODAVSTVU I MOGUĆNOSTI NJEGOVA KORIŠTENJA PROTIVNO SVRSI ZAKONA

Zakonom o obrtu uređena je mogućnost obavljanja obrta koji, sukladno različitim uvjetima potrebnim za njihovo obavljanje, pripada nekoj od osnovne tri vrste obrta (slobodni, vezani i povlašteni<sup>38</sup>) te su za obavljanje svake vrste propisani uvjeti koje obrtnik (fizička osoba, iznimno pravna)<sup>39</sup> mora ispunjavati.<sup>40</sup> Zakon o obrtu navodi još dvije vrste obrta (tradicijske i umjetničke),<sup>41</sup> ne dovodeći time u pitanje „navedenu podjelu na slobodne, vezane i povlaštene obrte jer je *differentia specifica* tradicijskih i umjetničkih obrta posebna vještina ili kreativnost, a ne stručna sprema osobe koja se bavi obrtom ili posebna dozvola da bi se neki obrt mogao obavljati. Stoga se može zaključiti da i tradicijski i umjetnički obrti mogu biti u nekoj od triju navedenih skupina obrta“.<sup>42</sup> Za obavljanje svih triju vrsta obrta obrtnik mora imati obrtnicu, a za obavljanje povlaštenog obrta i povlasnicu<sup>43</sup> te se na temelju rješenja nadležnog tijela obrt upisuje u Obrtni registar.<sup>44</sup> Iz zakonske definicije obrta kao samostalnog i trajnog obavljanja dopuštene gospodarske djelatnosti sa svrhom postizanja dohotka ili dobiti proizvodnjom, prometom ili pružanjem usluga na tržištu,<sup>45</sup> proizlazi kako su ključni elementi djelatnosti obrta „samostalnost, trajnost i vrst[a] (dopuštene gospodarske) djelatnosti. To su i tri ključna ele-

karakter normativnog uređenja studentskog rada u Republici Hrvatskoj' (2020) 29(2) *Ekonomska misao i praksa*, 513.–538.

34 Butković, Samardžija, Skazlić i Čavar (n 30) 42.

35 Zakon o obveznim odnosima (n 31) čl. 763–784. Vidi detaljnije Gotovac (n 15) 17.

36 Martin Vedriš i Petar Klarić, *Osnove imovinskog prava: Opći dio, stvarno, obvezno i nasljedno pravo* (Narodne novine 1987) 375.

37 Vidi npr. Ivana Petričić i Sandra Pezo, 'Paušalno oporezivanje ili nesamostalni rad' (2022) 32(2) *Računovodstvo, revizija i financije* 159.–165.

38 Zakon o obrtu (Narodne novine, broj 143/2013, 127/2019, 41/2020) (HR) čl. 6.

39 Ibid čl. 2., st. 2.

40 Ibid čl. 8.–26.

41 Ibid čl. 7.

42 Siniša Petrović, 'Obrt – pojam, djelatnosti, pravni oblik, odgovornost' u Alan Uzelac, Jasnica Garašić i Aleksandra Maganić (ur.), *Djelotvorna pravna zaštita u pravičnom postupku: Izazovi pravosudnih transformacija na jugu Europe – Liber amicorum Mihajlo Dika* (Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu 2013) 1068.

43 Zakon o obrtu (n 38) čl. 14., st. 1.–3.

44 Ibid čl. 15., st. 1.

45 Ibid čl. 2., st. 1.

menta koji inače neku djelatnost čine gospodarskom“, iz čega proizlazi „da se djelatnost obrta obavlja s namjerom ostvarenja dobiti“ te, dodatno, „iz toga proizlazi i da osobe koje obavljaju obrt valja smatrati poduzetnicima u smislu poreznih propisa“. <sup>46</sup> U tom kontekstu valja shvaćati i obvezu nadležnog tijela da sva izvršna rješenja u vezi s obavljanjem obrta dostavlja nadležnim tijelima za poslove financija, mirovinskog i zdravstvenog osiguranja i dr. <sup>47</sup>

Mogućnost obavljanja obrta predstavlja izraz ustavnog jamstva poduzetničke i tržišne slobode kao temelja gospodarskog ustroja suvremene Republike Hrvatske, <sup>48</sup> a koje, sagledano (i ograničeno) u svjetlu najviših vrednota ustavnoga poretka <sup>49</sup> čini dio nepovredive srži hrvatskoga Ustava, tzv. ustavnog identiteta. Riječima Ustavnog suda Republike Hrvatske: „[u]stavno načelo sadržano u članku 49. stavku 1. Ustava (koje se (...) uvijek mora sagledavati zajedno s člankom 3. Ustava, a osobito je povezano s koncepcijom temeljnih prava zajamčenih Ustavom) u tom je smislu jedno od onih načela koja grade identitet hrvatske ustavne države“. <sup>50</sup> Ustavno jamstvo slobode poduzetništva (u kontekstu obavljanja obrta) ogleda se u zakonskoj odredbi kako je obrtom dopušteno obavljanje svake vrste gospodarske djelatnosti, ako nije zakonom zabranjena. <sup>51</sup> Predmet interesa ovoga rada nije sloboda obavljanja obrta, već mogućnost njezine zloupotrebe u svrhu umanjenja zakonske obveze plaćanja poreza na dohodak, u slučaju kada se (fiktivnom) djelatnošću obrta, oporezivom paušalnim iznosom poreza na dohodak, prikriva (stvarni) radni odnos radi izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak s osnove nesamostalnog rada.

Naime, prepoznajući potrebu za poticanjem razvoja malih poduzetnika, zakonodavac dopušta poreznom obvezniku koji se bavi samostalnom djelatnošću obrta i s obrtom izjednačenim djelatnostima (sukladno Zakonu o obrtu) te djelatnošću poljoprivrede i šumarstva, <sup>52</sup> a nije obveznik poreza na dodanu vrijednost i s osnove te djelatnosti u poreznom razdoblju ne ostvaruje ukupni godišnji primitak veći od zakonskog praga (propisanog za obvezni ulazak u sustav poreza na dodanu vrijednost) od 300.000 kuna, <sup>53</sup> utvrđivanje porezne obveze poreza na dohodak u paušalnom iznosu. <sup>54</sup> Takav porezni obveznik odabirom paušalnog načina oporezivanja pojednostavnjuje svoje poslovanje kroz smanjenje administrativnih troškova (oslobođen je obveze vođenja poslovnih knjiga), <sup>55</sup> a porez na dohodak plaća prema najnižoj propisanoj stopi od 10 % <sup>56</sup> na poreznu osnovicu (sukladno utvrđenom poreznom razredu). <sup>57</sup> Pritom je obrtnik paušalist obveznik doprinosa za osobno osiguranje (mirovinsko, mirovinsko na temelju individualne kapitalizirane štednje te obvezno zdravstveno osiguranje) utvrđeno na teme-

46 Petrović, (n 42) 1068–1069.

47 Zakon o obrtu (n 38) čl. 18.

48 Ustav Republike Hrvatske (Narodne novine, broj 85/2010 – pročišćeni tekst i 5/2014 – Odluka Ustavnog suda br SuP-O-1/2014 od 14. siječnja 2014.) (HR) čl. 49., st. 1.

49 Ibid. čl. 3.

50 Odluka U-VIIR-1158/2015 USRH (21. travnja 2015.) (HR) para 43.1.

51 Zakon o obrtu (n 38) čl. 2., st. 3.

52 Zakon o porezu na dohodak (Narodne novine, broj 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 138/2020) (HR) čl. 29., st. 1., t. 1.

53 Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, broj 73/2013, 99/2013, 148/2013, 153/2013, 143/2014, 115/2016, 106/2018, 121/2019, 138/2020) (HR) čl. 90. st. 1.–2.

54 Zakon o porezu na dohodak (n 52) čl. 82., st. 1.

55 Ibid. čl. 82., st. 4.

56 Ibid. čl. 82., st. 5.

57 Vidi Pravilnik o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti (Narodne novine, broj 1/2020, 1/2021) (HR) čl. 3., st. 1.



lju rješenja Porezne uprave sukladno mjesečnoj osnovici za obračun doprinosa (kao umnošku prosječne plaće i koeficijenta 0.4),<sup>58</sup> koja za 2022. godinu iznosi 3.814,80 kuna.<sup>59</sup> Dodatno, reformom iz 2017. godine dopušteno je i fizičkim osobama koje obavljaju djelatnost trgovine i ugostiteljstva ili imaju izdvojene poslovne jedinice i proizvodne pogone utvrđivanje i plaćanje poreza u paušalnom iznosu, što dotad nije bilo moguće.<sup>60</sup> Uvođenjem navedene pogodnosti više ne postoji zapreka ulasku obrtnika u paušalni sustav oporezivanja dohotka s obzirom na vrstu djelatnosti (uz uvjet da nije po toj osnovi obveznik poreza na dodanu vrijednost te ako s osnove te djelatnosti u poreznom razdoblju ne ostvaruje ukupni godišnji primitak veći od zakonskog praga propisanog za obvezni ulazak u sustav poreza na dodanu vrijednost).

Evidentno je proširenje kruga obrtnika koji dohodak mogu utvrđivati u paušalnom iznosu kroz povećanje praga za ulazak u sustav poreza na dodanu vrijednost te širi obuhvat djelatnosti. S druge strane, time je ujedno proširena mogućnost zloupotrebe instituta paušalnoga obrta korištenjem poreznih pogodnosti protivno svrsi zakona. Ova mogućnost nije tek hipotetska jer se problem zloupotrebe već pojavio u praksi. Kako ističu Petrikić i Pezo, „[p]rimijećene su pojavnosti korištenja poreznih pogodnosti protivno svrsi zakona kroz institut paušalnog obrta“<sup>61</sup> te je Porezna uprava pokrenula postupak provjere s ciljem suzbijanja takvog postupanja.<sup>62</sup>

Pritom je potrebno istaknuti kako se takvom zloupotrebom ne izbjegava samo obveza plaćanja poreza na dohodak stečen s osnove nesamostalnog rada (radnog odnosa), već se time nastoji zaobići cijeli korpus radno-zaštitnog zakonodavstva usmjeren prema zaštiti osoba u radnom odnosu (radnika). Ovdje se dolazi do, u suvremenosti sve prisutnijeg, nastojanja da na temelju „subjektivn[ih] dispozicij[a] volje objiju ili jedne od strana, naime poslodavac, a pod njegovim pritiskom i radnik, sve češće svoj pravni odnos s činidbom rada žele, ili pristaju, odrediti kao obvezno-pravni ili neki drugi odnos iz rada ili u svezi s radom te ga tako, autonomnom dispozicijom, nastoje izuzeti iz sfere u kojoj izvori radnog zakonodavstva uređuju prava ugovornih strana“.<sup>63</sup> Takvo postupanje nipošto ne predstavlja izraz poduzetničke i tržišne slobode već izbjegavanja zakonskih obveza (poreznih te s osnove radnoga odnosa). Smisao radnog zakonodavstva je ograničiti poduzetničku i tržišnu slobodu u svrhu ostvarenja drugih legitimnih ciljeva. Riječima Ustavnog suda Republike Hrvatske „poduzetnička sloboda zajamčena Ustavom nije apsolutna“ te je „u cilju zaštite radnika zakonodavac ovlašten ograničiti slobodu ugovaranja stranaka ugovora o radu“, naime, „[p]oduzetnička i tržišna sloboda ne mogu se tumačiti na način da bi jedino apsolutna sloboda ugovaranja u području radnih odnosa, odnosno ‘nepostojanje’ zakonske regulative vezano uz sklapanje ugovora o radu bilo

58 Vidi Zakon o doprinosima (Narodne novine, broj 84/2008, 152/2008, 94/2009, 18/2011, 22/2012, 144/2012, 148/2013, 41/2014, 143/2014, 115/2016, 106/2018) (HR) čl. 68.–71. i čl. 239., st. 1., t. 1.–1.1.

59 Naredba o iznosima osnovica za obračun doprinosa za obvezna osiguranja za 2022. godinu (Narodne novine, broj 127/2021) (HR) čl. 7., R.br. 1.

60 Počevši od Pravilnika o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti (Narodne novine, broj 1/2017) (HR) iz 2017. godine ispuštena je ranija odredba čl. 2., st. 2. Pravilnika o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti (Narodne novine, broj 143/2006, 160/2013) (HR) prema kojoj se dohodak i porez na dohodak nisu mogli „utvrđivati u paušalnom iznosu fizičkoj osobi koja obavlja samostalnu djelatnost ugostiteljstva i/ili trgovine i po toj osnovi obveznik je poreza na dohodak“.

61 Petrikić i Pezo (n 37) 159.

62 Porezna uprava, Korištenje paušalnih obrta protivno svrsi zakona (prikriveni nesamostalni rad), <https://www.porezna-uprava.hr/Stranice/Vijest.aspx?NewsID=3249&List=Vijesti> (4. ožujka 2022.).

63 Željko Potočnjak i Viktor Gotovac, 'Rad i pravni oblici rada u Republici Hrvatskoj' u Vojmir Franičević i Vlado Puljiz (ur.) *Rad u Hrvatskoj: Pred izazovima budućnosti* (Centar za demokraciju i pravo Miko Tripalo – Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu 2009) 299.

u skladu s tim ustavnim slobodama“. <sup>64</sup> Stoga, kao što je bio slučaj u *supra* spomenutim predmetima *Autoclenz Limited v Belcher and others* i *Pimlico Plumbers Ltd and another v Smith*, forma ili naziv ugovora koji ugovorne strane sklope s ciljem obavljanja određenog posla nisu odlučni, niti mogu dokinuti stvarnu narav njime zasnovanoga pravnoga odnosa, tj. „presudna nije autonomija i volja ugovornih strana, već objektivno postavljeno činjenično stanje“ te „autonomija ugovornih strana, izražaj njihove volje, u ovom pogledu nije apsolut radnog prava i nije dovoljan razlo[g] da bi se neki ugovorni odnos tretirao različitim od radnog odnosa!“ <sup>65</sup>

Moguće je pretpostaviti kako je postupanje Porezne uprave obuhvatilo porezne obveznike koji obavljaju samostalnu djelatnost te porez na dohodak utvrđuju u paušalnom iznosu. Po prirodi stvari, pri provođenju kontrole može se pretpostaviti da bi prvi od interesa bili porezni obveznici (obrtnici paušalisti) visina čijih primitaka u prethodnoj godini obuhvaća dva najviša razreda prema visini oporezivih primitaka (četvrti razred od 149.500,01 do 230.000,00 i peti razred od 230.000,01 do 300.000,00 kuna, <sup>66</sup> s obzirom na to da oni mogu steći najveću korist te bi bili više motivirani pokušati zloupotrijebiti institut paušalnoga obrta). Također je važno koju vrstu djelatnosti porezni obveznik obavlja te je li obveznik fiskalizacije.

Prema podacima iznesenim u medijima „vidljiv je značajan rast broja obveznika poreza na dohodak od samostalne djelatnosti koji porez plaćaju paušalno u odnosu na ukupan broj obveznika poreza na dohodak od samostalne djelatnosti. Rast je bio s 3,53 % u 2011. godini na 48,07 % u 2021. godini“, a „[n]ajveći opseg provjera [odnosi] se na porezne obveznike koji obavljaju djelatnosti J – Informacije i komunikacije, M – Stručne, znanstvene i tehničke djelatnosti, N – Administrativne i pomoćne uslužne djelatnosti i S – Ostale uslužne djelatnosti iz Nacionalne klasifikacije djelatnosti te koji nisu obveznici fiskalizacije, budući da je najveći porast broja paušalnih obrtnika zabilježen upravo u t[i]m djelatnostima“. <sup>67</sup> Spomenuta područja podložna su korištenju poreznih pogodnosti protivno svrsi zakona zbog same prirode posla, odnosno specifičnosti pojedine djelatnosti, kao i načina na koji se posao obavlja.

Uvidom u obrtni registar <sup>68</sup> utvrđeno je 152.834 registriranih aktivnih obrtnika koji obavljaju djelatnost u područjima „J“, „M“, „N“ i „S“ Nacionalne klasifikacije djelatnosti, u sustavu su poreza na dohodak te dohodak utvrđuju vođenjem poslovnih knjiga ili podliježu paušalnom oporezivanju. Međutim, prema podacima Porezne uprave, u registru poreznih obveznika upisano je ukupno 124.790 obveznika koji ostvaruju dohodak od samostalne djelatnosti (stanje na dan 5. prosinca 2021.). Od toga 64.804 (51,93 %) obveznika utvrđuje dohodak vođenjem poslovnih knjiga, dok 59.986 (48,07 %) obveznika dohodak utvrđuju u paušalnom iznosu. <sup>69</sup> Na temelju postavljenih kriterija, sukladno javno dostupnim podacima Porezne uprave, postup-

64 Rješenje U-I-1706/2004 USRH (20. prosinca 2006.) (HR) para 7.

65 Gotovac (n 15) 19–20.

66 Vidi Pravilnik o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti (n 57) čl. 3., st. 1.

67 Vidi Matea Grgurinović, Vlada prvo omogućila pojačan ulazak u paušal, a sada se plaši zloupotreba, Faktograf, 30. prosinca 2021., <https://faktograf.hr/2021/12/30/vlada-prvo-omogucila-pojacan-ulazak-u-pausal-a-sada-se-plasi-zloupotreba/> (9. ožujka 2022.). Vidi Odluka o Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti 2007. – NKD 2007. (Narodne novine, broj 58/2007) (HR) dodatak 1. Iz opisa navedenih djelatnosti proizlazi da bi ih izvršitelj mogao obavljati i na temelju ugovora o radu i kao djelatnost obrta. Stoga je kod postupka provjere poreznih obveznika prioritarno utvrđivanje stvarne djelatnosti obveznika na temelju svih dostupnih informacija ne bi li se utvrdilo je li doista riječ o obavljanju samostalne djelatnosti obrta ili prikrivanja radnoga odnosa s ciljem izbjegavanja/umanjenja obveza s osnove poreznog, radno-zaštitnog i socijalnog zakonodavstva.

68 Vidi Obrtni registar, <https://pretrazivac-obrta.gov.hr/pretraga> (4. ožujka 2022.).

69 Grgurinović (n 67).

kom provjere obuhvaćeno je oko 3.800 paušalnih obrtnika, što iznosi samo 6,28 % obveznika paušalista, odnosno 3 % ukupnog broja obveznika samostalne djelatnosti. Pritom provjerom nisu obuhvaćeni oni koji posluju tradicionalno (trgovine, frizeri, postolari, kozmetičari i slične djelatnosti), tj. koji usluge i proizvode pružaju krajnjim korisnicima.<sup>70</sup>

Zbog velikog medijskog interesa i negativnog javnog mijenja prema ovoj temi te analize konkretnih slučajeva u medijima, Porezna uprava demantirala je nepotpune informacije vezane za paušalno oporezivanje. Ističe kako je u jednom od slučajeva utvrđen čitav niz elemenata nesamostalnog rada te navodi da su stranke ugovorile da porezni obveznik ugovoreni posao ne može slobodno prenijeti na treću osobu, zabranjeno mu je sudjelovanje u drugim projektima za vrijeme obavljanja posla za isplatitelja primitka, uz danu suglasnost o zatvaranju stranice za oglašavanje, kao i nadziranje njegovih aktivnosti poput snimanja zaslona na računalu za vrijeme naplaćenih sati od isplatitelja primitka. Pritom su utvrđene i odredbe karakteristične za ugovor o radu, poput broja dana plaćenog godišnjeg odmora, prava na bolovanje, osmosatno radno vrijeme i sl.<sup>71</sup> Već iz navedenoga proizlazi opravdanost postupanja Porezne uprave s ciljem utvrđivanja korištenja instituta paušalnog obrta protivno svrsi zakona te sankcioniranja zloupotrebe. Stoga će se u nastavku pristupiti analizi zakonskih odredbi na kojima se temelji postupanje Porezne uprave u takvim slučajevima te će se istaknuti pojedine nelogičnosti u zakonskom uređenju koje bi mogle predstavljati osnovu za sudsko ispitivanje utemeljenosti rješenja Porezne uprave donesenih u odnosu na sankcioniranje zloupotrebe paušalnog obrta. Pritom će se s radnopravnog aspekta promotriti situacija kad Porezna uprava utvrdi prikrivanje nesamostalnog rada (radnoga odnosa) te će se istaknuti potreba zakonodavne intervencije s ciljem zaštite prava radnika čiji je radni odnos prikriven institutom paušalnoga obrta.

#### **4. UTVRĐIVANJE ZLOUPOTREBE INSTITUTA PAUŠALNOGA OBRTA PROTIVNO SVRSI ZAKONA: JE LI ZAŠTITA FISKALNIH INTERESA VAŽNIJA OD ZAŠTITE PRAVA RADNIKA?**

Prikrivanje radnoga odnosa (nesamostalnog rada) institutom paušalnoga obrta, u slučaju da odnos između obrtnika paušalista i isplatitelja naknade sadrži bitne elemente radnoga odnosa (bez obzira na naziv sklopljenog ugovora), konstituira korištenje poreznih pogodnosti protivno svrsi zakona, pri čemu porezni obveznik koristi „porezni sustav kroz organizacijske oblike koji su oporezivi nižim propisanim poreznim stopama, a koji nisu bili namijenjeni za određenu skupinu poreznih obveznika“ tako što „isplatitelj primitka za posao koji ima obilježja nesamostalnog rada ugovara s poreznim obveznikom druge načine za obavljanje posla ili koristi organizacijske oblike koji su oporezivi nižim poreznim stopama“.<sup>72</sup> Pritom se obilježja nesamostalnog rada prosuđuju prema kriterijima propisa o oporezivanju dohotka.<sup>73</sup> Tako će se kao dohodak s osnove nesamostalnog rada smatrati i primitci ostvareni kroz zloupotrebu

70 Porezna uprava, Ispravak nepotpunih informacija vezanih za paušalno oporezivanje, <https://www.porezna-uprava.hr/Stranice/Vijest.aspx?NewsID=3326&List=Vijesti> (10. ožujka 2022.).

71 Ibid.

72 Opći porezni zakon (Narodne novine, broj 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 42/2020) (HR) čl. 12.a, st. 1., t. 1.

73 Ibid čl. 12.a, st. 5.

poreznih pogodnosti suprotno svrsi zakona, ako su utvrđena obilježja triju kriterija: kontrole ponašanja (očitovane kroz pravo poslodavca da usmjerava i kontrolira rad posloprimca), financijske kontrole (ogledane kroz pravo poslodavca da usmjerava ili kontrolira financijske i poslovne aspekte posloprimčevog rada) te odnosa stranaka (koji predstavlja vrlo široko definirani kriterij koji obuhvaća činjenice koje pokazuju vrstu odnosa među strankama).<sup>74</sup> Kod razrade elemenata potonjeg kriterija Pravilnik o porezu na dohodak izriječno navodi kako se ispunjenost elemenata kriterija odnosa stranaka utvrđuje i na temelju činjenice „sklapaju li poslodavac i posloprimac ugovor koji po svojim bitnim obilježjima ima obilježja ugovora o radu“.<sup>75</sup> Posebno se problematičnom ističe mogućnost prema kojoj je, u odnosu prema posebnostima pojedinog posla, dopušteno „dokazivati obilježja nesamostalnog rada i prema kriterijima koji nisu navedeni, a koji u konkretnom odnosu mogu predstavljati tipično obilježje nesamostalnog rada“.<sup>76</sup> Time se otvara mogućnost (pre)širokog diskrecijskog tumačenja ispunjenosti elemenata nesamostalnog rada (radnoga odnosa), isključivo za potrebe zaštite fiskalnih interesa države, bez istovremenog utvrđivanja elemenata radnog odnosa i zaštite (prikrivenog) radnika (obrtnika paušalista).

Ovdje valja upozoriti da, unatoč djelomično drugačijoj stilizaciji, kriteriji za utvrđivanje obilježja nesamostalnog rada uvelike odgovaraju bitnim elementima razlikovanja radnoga odnosa u odnosu na ostale oblike rada. Naime, „[Zakon o radu, *op. a.*] (čl. 4., st. 1.) definira radnika kao fizičku osobu koja u radnom odnosu obavlja određene poslove za poslodavca te propisuje (čl. 7., st. 1.) obvezu poslodavca radniku dati posao te mu isplatiti plaću, a na strani radnika obvezu osobnog obavljanja preuzetog posla. U navedenim su odredbama sadržane bitne odrednice radnoga odnosa: subordinacija, naplatnost i obveza osobne činidbe rada, dok posljednja (dobrovoljnost) proizlazi iz ustavne slobode rada i prava na slobodan odabir zaposlenja ([Ustav Republike Hrvatske, *op. a.*], čl. 55.)“.<sup>77</sup> Pritom, Potočnjak i Gotovac ističu kako „[s]vaki drugi pravni oblik obavljanja rada, kod kojeg nije zastupljen barem jedan od navedenih elemenata, predstavlja antitezu rada u radnom odnosu, odnosno onu drugu, kompozitnu grupu pravnih oblika rada izvan radnog odnosa“.<sup>78</sup>

U tom je smislu moguće zaključiti kako se utvrđivanjem obilježja nesamostalnog rada zapravo utvrđuju elementi radnoga odnosa te i Pravilnik o porezu na dohodak propisuje da, ako se „utvrde obilježja nesamostalnog rada rješenjem će se (...) posloprimcu utvrditi iznos primit[a]ka koji su isplaćeni za određeni posao, a koji se smatraju primitkom po osnovi radnog odnosa“.<sup>79</sup> Stoga je zabrinjavajuće, s aspekta svrsishodnosti te aspekta zaštite prava radnika, što zakonodavac utvrđenje ispunjenja kriterija nesamostalnog rada ne veže uz (istovremeno) utvrđenje postojanja radnoga odnosa. Naime, Zakon o radu uspostavlja presumpciju radnoga odnosa<sup>80</sup> te

74 Zakon o porezu na dohodak (n 52) čl. 27. a, st. 1.–3. Utvrđivanje činjenica bitnih za utvrđivanje obilježja nesamostalnoga rada te ispunjenja elemenata kriterija obilježja nesamostalnog rada detaljnije uređuje Pravilnik o porezu na dohodak (Narodne novine, broj 10/2017, 128/2017, 106/2018, 1/2019, 80/2019, 1/2020, 74/2020, 1/2021) (HR) čl. 32. d–32. i.

75 Pravilnik o porezu na dohodak (ibid) čl. 32. h, st. 1., t. 1.

76 Ibid čl. 32. i.

77 Kuzelj (n 33) 519.

78 Potočnjak i Gotovac (n 63) 281.

79 Pravilnik o porezu na dohodak (n 74) čl. 32. j, st. 1.

80 „Ako poslodavac s radnikom sklopi ugovor za obavljanje posla koji, s obzirom na narav i vrstu rada te ovlasti poslodavca, ima obilježja posla za koji se zasniva radni odnos, smatra se da je s radnikom sklopio ugovor o radu, osim ako poslodavac ne dokaže suprotno“, Zakon o radu (n 29) čl. 10., st. 2.

je realno očekivati da bi, usporedno sa zaštitom fiskalnih interesa države, valjalo štititi i prava posloprimca čiji je radni odnos prikriven paušalnim obrtom. Sukladno pozitivnom zakonskom uređenju Porezna uprava će, prepoznavši korištenje poreznih propisa suprotno svrsi zakona, utvrditi postojanje obilježja nesamostalnoga rada te obračunati poreznu obvezu „kao da tih opisanih korištenja poreznih pogodnosti protivno svrsi zakona nije bilo“,<sup>81</sup> tj. „[p]ostojeće eventualne obveze uplate određenih paušalnih poreza ili doprinosa koje proizlaze iz statusa poreznog obveznika ne umanjuju utvrđene obveze“ s osnove radnoga odnosa sukladno čl. 32.k, st. 1.–3. Pravilnika o porezu na dohodak.<sup>82</sup> Navedene su odredbe nedvojbeno problematične, s obzirom na to da iz njih proizlazi kako će Porezna uprava obračunati i naplatiti poreznu obvezu poreza na dohodak, ne uzimajući u obzir iznos već plaćenog poreza u paušalnom iznosu. Stoga se paušalni iznos poreza na dohodak plaćen po osnovi (fiktivnog) paušalnog obrta neće oduzeti od porezne obveze utvrđene s osnove (prikrivenog) nesamostalnoga rada te će porezni obveznik (poslopramac) biti dva puta oporezovan. U tom se smislu može govoriti o kažnjavanju poreznog obveznika kroz dvostruku naplatu poreza, tj. nepriznavanje iznosa poreza plaćenog u paušalnom iznosu te je potrebno podsjetiti kako kazneni (penalni) učinak poreza u hrvatskom pravnome poretku valja smatrati nedopuštenim.<sup>83</sup> U tom je smislu i dalje aktualno pitanje „[n]ije li odavno prihvaćeno kako porezi postoje da služe građanima, a ne da ih sankcioniraju?“<sup>84</sup> Dodatno, time se narušava načelo horizontalne (vodoravne) pravednosti u oporezivanju kao „široko prihvaćenog načel[a] u stručnima i društvenim krugovima“, koje „znači kako bi porezni obveznici s jednakim ekonomskim mogućnostima trebali snositi jednaku poreznu obvezu“.<sup>85</sup> Naime, ako poreznom obvezniku porez na dohodak bude obračunat s osnove (stvarnog) radnoga odnosa (nesamostalnoga rada), bez priznavanja ranije plaćenog poreza na dohodak u paušalnom iznosu, nužno dolazi do odstupanja u iznosu poreza koji bi (sukladno svojoj ekonomskoj snazi) trebao platiti.

Porezna uprava utvrđuje postojanje obilježja nesamostalnoga rada „za potrebe pravilnog obračuna poreza na dohodak te pripadajućih doprinosa“ te će se u navedenom slučaju provesti „postupak obračuna poreza i doprinosa propisan za radni odnos, prema poreznom obvezniku koji se u navedenom poslu smatra izvršiteljem posla“.<sup>86</sup> Pritom, za tako utvrđene obveze primarno „odgovara porezni obveznik koji se u tom odnosu smatra posloprimcem, a isplatelj primitka koji se u tom odnosu smatra poslodavcem odgovara kao jamac plata“.<sup>87</sup> Iz toga proizlazi kako će i doprinosi iz plaće (za mirovinsko osiguranje) biti podmireni dva puta. Unatoč

81 Opći porezni zakon (n 72) čl. 12.a, st. 2.

82 Pravilnik o porezu na dohodak (n 74) čl. 32.k, st. 4.

83 Ustavni sud Republike Hrvatske u svojoj odluci iz 2007. godine ističe kako „[j]ednakost, kao jedan od ustavnih temelja poreznog sustava, ne postoji ako je porez propisan kao oblik kazne sa svrhom prisile vlasnika da protivno svojim interesima ili mogućnostima koristi svoju nekretninu. Zbog toga navedeni porezi nisu u skladu niti s načelom pravednosti poreznog sustava koje traži da porezni teret mora biti ravnomjerno raspoređen prema svim adresatima na koje se određeni porez odnosi, polazeći primarno od njihovih gospodarskih mogućnosti“, Odluka U-I-1559/2001 U-I-2355/2002 USRH (21. veljače 2007.) (HR) para 8. Iako se navedena odluka odnosi na kazneni učinak poreza u odnosu na (ne)korištenje vlastitom nekretninom na određeni način, na općenitoj razini valja smatrati kako „iz općih načela oporezivanja i Ustava Republike Hrvatske proizlazi zabrana kaznenog učinka poreza“ Sonja Cindori and Valentino Kuzelj, 'Inadmissibility of penal and confiscatory taxes' in 5th International Multidisciplinary Scientific Conference on Social Sciences and Arts SGEM 2018: Conference Proceedings, (STEF 92 Technology 2018) 588.

84 Cindori and Kuzelj (ibid) 589.

85 Predrag Bejaković, 'Povijesni razvoj teorije o pravednosti oporezivanja' Porezni vjesnik (2012) 21(1) 93.

86 Pravilnik o porezu na dohodak (n 74) čl. 32.a, st. 1.–2.

87 Opći porezni zakon (n 72) čl. 12.a, st. 2. Isto propisuje i čl. 32.j, st. 2. Pravilnika o porezu na dohodak (ibid) naime, da se „poslodavac (...) određuje odgovornim za utvrđene obveze poreza i doprinosa kao jamac plata“.

tome što se „[u]tvrđeni doprinosi pripisuju osnovi osiguranja poreznog obveznika/posloprimca pri nadležnim zavodima“,<sup>88</sup> odnosno što „plaćeni doprinosi uvećavaju prava u sustavu obveznog mirovinskog osiguranja, ne utječući na osnovu osiguranja poreznog obveznika izvršitelja posla temeljem koje je upisan u matičnu evidenciju obveznih osiguranika“,<sup>89</sup> ostaje činjenica da će ti doprinosi biti naplaćeni s dvije osnove.

Nadalje, iz toga proizlazi kako će i doprinosi na plaću biti naplaćeni dva puta, ali pritom dolazi i do još jedne ničim opravdane posljedice. Naime, s obzirom na to da posloprimac (obrtnik paušalist) primarno odgovara za podmirenje utvrđene obveze poreza na dohodak i obveznih doprinosa, a poslodavac tek kao jamac platac, proizlazi kako se na posloprimca (obrtnika paušalista/prikrivenog radnika) prebacuje teret plaćanja doprinosa na plaću po osnovi radnog odnosa koji je, sukladno Zakonu o doprinosima, na poslodavcu.<sup>90</sup> Iz toga proizlazi nedvojbeno (i ničim opravdana) intencija da se cjelokupni teret snošenja fiskalnih obveza u vezi s (prikrivenim) radnim odnosom prebaci na posloprimca. S obzirom na to da već iz naziva Općeg poreznog zakona proizlazi da on ne predstavlja *lex specialis* u odnosu na Zakon o doprinosima, a pritom nije dopušteno da se taj zakon mijenja aktom podzakonske snage (Pravilnikom o porezu na dohodak), očito je kako je riječ o nedopuštenom prebacivanju obveze uplate doprinosa na plaću s poslodavca na radnika. Stoga se tome pokušalo doskočiti podzakonskom odredbom prema kojoj se „[i]splaćeni iznos primitaka [obrtniku paušalistu, *op. a.*] (...) smatra (...) primitkom po osnovi radnog odnosa s uključenim doprinosom na plaću“,<sup>91</sup> kako bi se impliciralo da je u iznosu primitka isplaćenog posloprimcu (obrtniku paušalistu/prikrivenom radniku) sadržan i iznos poslodavčeve obveze podmirenja obveznih doprinosa na plaću. Takva odredba ne može podnijeti teret logičke argumentacije, naime, ako su stranke sklapanjem fiktivnog ugovora nastojale prikriti radni odnos, tada utvrđenje ispunjenosti elemenata nesamostalnoga rada (radnoga odnosa) mora stremiti uspostavljanju stvarnog stanja te uspostaviti obveze za obje strane radnoga odnosa koje proizlaze iz poreznog i radnog zakonodavstva. Navedene odredbe iz kojih proizlazi oslobodenje poslodavca od obveze podmirenja obveznih doprinosa na plaću te njihovo prebacivanje na posloprimca valja smatrati dodatnom penalizacijom prikrivenog radnika (obrtnika paušalista) te ju treba ukinuti i uspostaviti ravnotežu ugovornih strana radnoga odnosa.

Nadalje, s obzirom na to da utvrđenje zloupotrebe instituta paušalnoga obrta u svrhu korištenja poreznih pogodnosti suprotno svrsi zakona ne povlači istodobno „prevođenje“ fiktivnog ugovora (bez obzira na naziv i stranačku karakterizaciju njegove naravi) u ugovor o radu, tj. utvrđenje radnoga odnosa, takvo će postupanje Porezne uprave zaštititi trenutačne fiskalne interese države, ali neće ispraviti postojeće stanje, niti će osigurati (prikrivenom) radniku prava koja mu pripadaju s osnove radnoga odnosa. Tako će posloprimac (prikriveni radnik) moći nastaviti obavljati posao kao (fiktivni) obrtnik paušalist te će već sljedeće godine Porezna uprava ponovno morati pokrenuti postupak utvrđivanja korištenja poreznih pogodnosti suprotno svrsi zakona, obračunati i naplatiti porez na dohodak s osnove nesamostalnoga rada, a posloprimac će pritom ponovno biti „kažnjen“ nepriznavanjem poreza podmirenog u paušalnom

88 Opći porezni zakon (ibid) čl. 12.a, st. 3.

89 Pravilnik o porezu na dohodak (n 74) čl. 32.a, st. 6.

90 Sukladno čl. 19., st. 1. Zakona o doprinosima (n 58) „[z]a osiguranika po osnovi radnoga odnosa (...) obveznik doprinosa na osnovicu jest poslodavac ili druga osoba koja umjesto poslodavca osiguraniku isplaćuje plaću“.

91 Pravilnik o porezu na dohodak (n 74) čl. 32.k, st. 1.

iznosu. Time će se opetovano kažnjavati posloprimca dvostrukom naplatom poreza na dohodak (s dvije različite osnove), a on neće uživati zaštitu i prava koji mu pripadaju kao radniku, već mu jedino preostaje mogućnost da samostalno pred sudom zahtijeva utvrđenje postojanja radnoga odnosa sukladno čl. 10., st. 2. Zakona o radu (što vjerojatno neće učiniti s obzirom na „isplativost“ prikrivanja radnoga odnosa, tj. nesamostalnog rada institutom paušalnoga obrta). Stoga bi zakonodavac trebao intervenirati u odredbe poreznog i radnog zakonodavstva s ciljem da onemogući ponovljenu zloupotrebu instituta paušalnoga obrta te pruži zaštitu prava posloprimca (prikrivenog radnika). Evidentno je kako je kod zloupotrebe instituta paušalnoga obrta riječ o prikrivanju radnoga odnosa te je nedopustivo davati prednost zaštiti fiskalnih interesa države pred zaštitom prava radnika (oba su cilja legitimna, ali neopravdano je davati prednost jednom od njih).

## 5. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Uzimajući izloženo u obzir, nameće se nužnost dodatne konkretizacije elemenata kriterija utvrđivanja obilježja nesamostalnog rada da bi se zajamčila dostatna razina pravne sigurnosti poreznih obveznika, kako bi na informiran način mogli odabrati ispravan model obavljanja određenog posla, s visokom razinom sigurnosti da niti jedna ugovorna strana kasnije neće biti penalizirana dvostrukom naplatom poreza i doprinosa. U tom je smislu potrebno ukidanje odredbe Pravilnika o porezu na dohodak prema kojoj je dozvoljeno „dokazivati obilježja nesamostalnog rada i prema kriterijima koji nisu navedeni, a koji u konkretnom odnosu mogu predstavljati tipično obilježje nesamostalnog rada“.<sup>92</sup> Spektar diskrecije koji otvara navedena odredba mogao bi se smatrati preširokim i za sudsku nadležnost, a u kontekstu tijela upravne vlasti poput Porezne uprave valja ga smatrati apsolutno neprihvatljivim.

Dodatno, sukladno *supra* iznesenom, potrebno je intervenirati u zakonski tekst kako bi se onemogućila ponovljena zloupotreba instituta paušalnoga obrta te, posljedično, ponovljeno postupanje Porezne uprave zbog korištenja poreznih pogodnosti protivno svrsi zakona od strane poreznog obveznika. S obzirom na to da iz aktualnog zakonskog i podzakonskog uređenja proizlazi da će (nakon što bude *de facto* kažnjen rješenjem Porezne uprave) porezni obveznik (prikriveni radnik) moći nastaviti s obavljanjem istoga posla kao obrtnik paušalist, stječe se dojam kako svrha navedenih odredbi nije ispravljanje fiktivnog i uspostava stvarnog odnosa među ugovornim strankama (uz zaštitu fiskalnog interesa države), već isključivo penalizacija jedne ugovorne strane (posloprimca). Postupanje Porezne uprave sukladno važećem zakonskom i podzakonskom okviru po svoj će prilici pridonijeti problemu osjećaja nepravdičnosti u postupanju poreznih tijela, što može dovesti do osjećaja da „se elementi poreznog prava umjesto u financijsko pravo svrstavaju u dio kaznenog prava pri čemu je narušen osjećaj povjerenja između poreznih tijela i poreznih obveznika“.<sup>93</sup> Time se odstupa od trenda „u odnosu između poreznih tijela i sudionika poreznog sustava“ izraženog u posljednjih nekoliko desetljeća, pre-

92 Ibid. čl. 32.i.

93 Emina Jerković, 'Odnos poreznih obveznika i porezne uprave kroz primjenu poreznih načela prilikom oporezivanja dohotka' u Danijela Romić, Željka Vajda Halak i Ivan Belaj (ur.), *V. Međunarodna konferencija: Razvoj javne uprave – Zbornik radova* (Veleučilište Lavoslav Ružička 2015) 182.

ma kojem se „dotadašnju paradigmu slikovito opisivanu kao odnos ‘policajca i lopova’ postupno zamjenjuje paradig[om] temeljen[om] na načelima suradnje i povjerenja“.<sup>94</sup>

Potrebno je naglasiti i nužnost sagledavanja zloupotrebe instituta paušalnoga obrta u svrhu prikrivanja radnoga odnosa (nesamostalnog rada) i s radnopravnoga aspekta. Naime, iako je zbog trenutačne financijske isplativosti i posloprimcu u interesu prikriti radni odnos institutom paušalnoga obrta, radno zakonodavstvo postavlja objektivne kriterije procjene je li riječ o radnom ili nekom drugom pravnom odnosu čiji je predmet činidba rada te Zakon o radu posebno postulira presumpciju radnoga odnosa. Stoga odluka o naravi odnosa ne proizlazi iz volje ugovornih strana, već iz objektivnih karakteristika toga odnosa. U tom smislu presumpciju radnoga odnosa valja razumjeti kao zaštitu sadržaja radnoga odnosa, a ne samog radnika (koji bi se te zaštite tobože mogao odreći). Potrebno je skrenuti pozornost zakonodavca na potrebu da se, u uvjetima pojave novih nestandardnih oblika rada, kategorije ekonomski ovisnih radnika te postojanja lažnih samozaposlenih osoba (engl. „bogus“ *self-employed*), „očuvaju temeljne vrijednosti i zaštite temeljna prava onih koji obavljaju posao“.<sup>95</sup> Stoga zakonodavac usporednom i komplementarnom intervencijom u porezno i radno zakonodavstvo treba omogućiti utvrđivanje (stvarnoga) radnoga odnosa, zajedno s utvrđenjem obilježja nesamostalnoga rada i (iz njega proizišle) porezne obveze. Dodatno, potrebno je napuštanje *de facto* penalizacije posloprimca kroz nepriznavanje ranije plaćenog iznosa poreza s osnove paušalnoga obrta te uspostava pravilne raspodjele snošenja tereta doprinosa, tako da se obveza podmirjenja doprinosa na plaću (u skladu s uređenjem iz Zakona o doprinosima) prebaci na poslodavca.

Naposljetku, uputno je razmisliti i o zakonskom prepoznavanju kategorije ekonomski ovisnih radnika kao kategorije između radnika i samozaposlenih. Rosioru navodi kako su tek neke europske države to učinile te da je „temeljna svrha pravnog priznanja takve međukategorije pružiti bolju zaštitu [*posloprimcima*, op. a.], bez da ih se klasificira kao zaposlenike“.<sup>96</sup> Tako bi se omogućilo fleksibilnije ugovaranje te bi se samim time mogućnost zloupotrebe instituta paušalnoga obrta učinila manje primamljivom. U svakom slučaju, zakonodavčev pristup treba biti komplementaran, u smislu da usporednom intervencijom u porezno i radno zakonodavstvo zaštititi kako fiskalne interese države, tako i prava radnika proizišla iz sadržaja radnoga odnosa.

## BIBLIOGRAFIJA

1. Aleksynska M and Schmidt A, *A chronology of employment protection legislation in some selected European countries* (International Labour Organization 2014)
2. Bejaković P, ‘Povijesni razvoj teorije o pravednosti oporezivanja’ (2012) 21(1) Porezni vjesnik 93
3. Bjelinski Radić I, ‘Novi oblici rada kao suvremeni izazov za radno pravo – slučaj Uber’ (2017) 38(2) Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci 881

94 Tereza Rogić Lugiarić, ‘Porezna tijela i porezni obveznici: od ‘policajca i lopova’ do suradnika’ u Ivan Koprić, Anamarija Musa i Teo Giljević (ur.) *Gradani, javna uprava i lokalna samouprava: povjerenje, suradnja, potpora* (Institut za javnu upravu 2017) 342.

95 Felicia Rosioru, ‘Legal Acknowledgement of the Category of Economically Dependent Workers’ (2014) 5(3–4) *European Labour Law Journal* 282.

96 Ibid 285.



4. Butković H, Samardžija V, Skazlić I i Čavar I, *Nestandardni rad u Hrvatskoj: izazovi i perspektive u odabranim sektorima* (Institut za razvoj i međunarodne odnose 2018)
5. Cindori S and Kuzelj V, 'Inadmissibility of penal and confiscatory taxes' in *5th International Multi-disciplinary Scientific Conference on Social Sciences and Arts SGEM 2018: Conference Proceedings*, (STEF 92 Technology 2018) 583–590
6. Gotovac V, 'Razlikovanje ugovora o radu i ugovora o djelu' (2012) 21(1) *Pravo i porezi* 12
7. Hepple B, 'Factors Influencing the Making and Transformation of Labour Law in Europe' in Guy Davidov and Brian Langille (eds), *The Idea of Labour Law*, (Oxford University Press 2011) 30–42
8. Jerković E, 'Odnos poreznih obveznika i porezne uprave kroz primjenu poreznih načela prilikom oporezivanja dohotka' u Danijela Romić, Željka Vajda Halak i Ivan Belaj (ur.), *V. Međunarodna konferencija: Razvoj javne uprave – Zbornik radova* (Veleučilište Lavoslav Ružička 2015) 170–183
9. Joyce P (ed), *The historical meaning of work* (Cambridge University Press 1987)
10. Kens P, *Lochner v. New York: Economic Regulation on Trial* (University Press of Kansas 1998)
11. Kuzelj V, 'Apologija socijalne države nasuprot institucionalizaciji nejednakosti u neoliberalnom porijeklu' (2019) 3(1) *Paragraf* 59
12. Kuzelj V, 'Socijalni karakter normativnog uređenja studentskog rada u Republici Hrvatskoj' (2020) 29(2) *Ekonomika misao i praksa* 513
13. Lucassen J, 'Outlines of a History of Labour' (2013) 51 *International Institute of Social History Research Paper* 6
14. Mangan D, 'Regulating for Decent Work: Reflections on Classification of Employees' (2020) 11(2) *European Labour Law Journal* 111
15. Penn S A C and Dyer C, 'Wages and Earnings in Late Medieval England: Evidence from the Enforcement of the Labour Laws' (1990) 43(3) *The Economic History Review, New Series* 356
16. Peročević, K, 'Pojam 'radnika' u pravu Europske unije' (2017) 67(2) *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu* 319
17. Perulli A, 'The Legal and Jurisprudential Evolution of the Notion of Employee' (2020) 11(2) *European Labour Law Journal* 117
18. Petrikić I i Pezo S, 'Paušalno oporezivanje ili nesamostalni rad' (2022) 32(2) *Računovodstvo, revizija i financije* 159
19. Petrović S, 'Obrt – pojam, djelatnosti, pravni oblik, odgovornost' u Alan Uzelac, Jasnica Garašić i Aleksandra Maganić (ur.), *Djelotvorna pravna zaštita u pravičnom postupku: Izazovi pravosudnih transformacija na jugu Europe – Liber amicorum Mihajlo Dika* (Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu 2013) 1067–1082
20. Potočnjak Ž i Gotovac V, 'Rad i pravni oblici rada u Republici Hrvatskoj' u Vojmir Franičević i Vlado Puljiz (ur.) *Rad u Hrvatskoj: Pred izazovima budućnosti* (Centar za demokraciju i pravo Miko Tripalo – Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu 2009) 277–301
21. Ravnić A, *Osnove radnog prava – domaće, usporednog i međunarodnog* (Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu 2004)
22. Rogić Lugarić T, 'Porezna tijela i porezni obveznici: od 'policajca i lopova' do suradnika' u Ivan Koprčić, Anamarija Musa i Teo Giljević (ur.) *Građani, javna uprava i lokalna samouprava: povjerenje, suradnja, potpora* (Institut za javnu upravu 2017) 341–362
23. Rosioru F, 'Legal Acknowledgement of the Category of Economically Dependent Workers' (2014) 5(3-4) *European Labour Law Journal* 279
24. Rubčić B, 'Povjeravanje poslova na temelju ugovora o djelu' (2013) (11) *TIM4PIN Magazin* 69

25. Schweber H, 'Lochner v. New York and the Challenge of legal Historiography' (2014) 39(1) Law & Social Inquiry 242
26. Vedriš M i Klarić P, *Osnove imovinskog prava: Opći dio, stvarno, obvezno i nasljedno pravo* (Narodne novine 1987)

## PROPISI

1. Naredba o iznosima osnovica za obračun doprinosa za obvezna osiguranja za 2022. godinu (Narodne novine, 127/2021) (HR)
2. Odluka o Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti 2007. – NKD 2007. (Narodne novine, broj 58/2007) (HR)
3. Odluka o objavi Opće deklaracije o ljudskim pravima (Narodne novine – Međunarodni ugovori, broj 12/2009) (HR)
4. Opći porezni zakon (Narodne novine, broj 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 42/2020) (HR)
5. Pravilnik o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti (Narodne novine, broj 1/2017) (HR)
6. Pravilnik o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti (Narodne novine, broj 1/2020, 1/2021) (HR)
7. Pravilnik o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti (Narodne novine, broj 143/2006, 160/2013) (HR)
8. Pravilnik o porezu na dohodak (Narodne novine, broj 10/2017, 128/2017, 106/2018, 1/2019, 80/2019, 1/2020, 74/2020, 1/2021) (HR)
9. Ugovor o funkcioniranju Europske unije (pročišćena verzija) (SL 2016/C 202/1, Vol. 59, pp. 47–200) (EU)
10. Ustav Republike Hrvatske (Narodne novine, broj 85/2010 – pročišćeni tekst i 5/2014 – Odluka Ustavnog suda br SuP-O-1/2014 od 14. siječnja 2014.) (HR)
11. Zakon o autorskom pravu i srodnim pravima (Narodne novine, broj 111/2021) (HR)
12. Zakon o doprinosima (Narodne novine, broj 84/2008, 152/2008, 94/2009, 18/2011, 22/2012, 144/2012, 148/2013, 41/2014, 143/2014, 115/2016, 106/2018) (HR)
13. Zakon o obavljanju studentskih poslova (Narodne novine, broj 96/2018, 16/2020) (HR)
14. Zakon o obrtu (Narodne novine, broj 143/2013, 127/2019, 41/2020) (HR)
15. Zakon o obveznim odnosima (Narodne novine, broj 35/2005, 41/2008, 125/2011, 78/2015, 29/2018, 126/2021) (HR)
16. Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, broj 73/2013, 99/2013, 148/2013, 153/2013, 143/2014, 115/2016, 106/2018, 121/2019, 138/2020) (HR)
17. Zakon o porezu na dohodak (Narodne novine, broj 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 138/2020) (HR)
18. Zakon o radu (Narodne novine, broj 93/2014, 127/2017, 98/2019) (HR)

## SUDSKA PRAKSA

1. Presuda *Lochner v New York* 198 US 45 SCOTUS (17. travnja 1905.) (US).
2. Rješenje U-I-1706/2004 USRH (20. prosinca 2006.) (HR)
3. Presuda *Autoclenz Limited v Belcher and others* [2011] UKSC 41 (27. srpnja 2011.) (UK)
4. Presuda *FNV Kunsten Informatie en Media v Staat der Nederlanden* (Case C-413/13) ECJ (4. prosinca 2014.) (EU)
5. Odluka U-I-1559/2001 U-I-2355/2002 USRH (21. veljače 2007.) (HR)
6. Odluka U-VIIR-1158/2015 USRH (21. travnja 2015.) (HR)
7. Presuda *Pimlico Plumbers Ltd and another v Smith* [2018] UKSC 29 (13. lipnja 2018.) (UK)

## MREŽNI IZVORI

1. Grgurinović M, Vlada prvo omogućila pojačan ulazak u paušal, a sada se plaši zloupotreba, Faktograf, 30. prosinca 2021., <https://faktograf.hr/2021/12/30/vlada-prvo-omogucila-pojacan-ulazak-u-pausal-a-sada-se-plasi-zloupotreba/> (9. ožujka 2022.)
2. Obrtni registar, <https://pretrazivac-obrta.gov.hr/pretraga> (4. ožujka 2022.)
3. Porezna uprava, Ispravak nepotpunih informacija vezanih za paušalno oporezivanje, <https://www.porezna-uprava.hr/Stranice/Vijest.aspx?NewsID=3326&List=Vijesti> (10. ožujka 2022.)
4. Porezna uprava, Korištenje paušalnih obrta protivno svrsi zakona (pokriveni nesamostalni rad), <https://www.porezna-uprava.hr/Stranice/Vijest.aspx?NewsID=3249&List=Vijesti> (4. ožujka 2022.)

Valentino Kuzelj\*  
Tajana Petrović\*\*  
Zrinka Erent-Sunko\*\*\*

## DISGUIISING DEPENDENT WORK WITH CRAFT ACTIVITIES (SUBJECT TO LUMP-SUM TAXATION): FINANCIAL AND LABOUR LAW IMPLICATIONS

### Summary

After a brief overview of development of the protective role of labour legislation (and the need to protect the content of the work relationship instead of formal category of workers), the authors analyse legal regulation of craft activities and the possibility of paying income tax in a lump-sum. Furthermore, the paper examines positive legal regulation of determining the disguised employment (dependent work) with craft activities subject to lump-sum taxation and, consequently, the collection of income tax and related contributions for compulsory insurance based on (disguised) employment. Finally, the need for legal changes is emphasized, implementing a complementary approach (from the standpoint of financial and labour law), to protect both the fiscal interests of the state and the rights of the disguised worker.

*Keywords:* craft activities subject to lump-sum taxation, dependent work, income taxation, tax equity



This work is licensed under a Creative Commons  
Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

\* Valentino Kuzelj, Student at the Faculty of Law, University of Zagreb, Trg Republike Hrvatske 14, 10000 Zagreb. E-mail address: valentino.kuzelj01@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3028-8562>.

\*\* Tajana Petrović, PhD, Tax Administration, Ministry of Finance, Koprivnica; Associate lecturer at the Department of Economics, University North, Croatia, E-mail address: tajana.petrovich@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7069-8748>.

\*\*\* Zrinka Erent-Sunko, PhD, Full Professor, Faculty of Law, University of Zagreb, Trg Republike Hrvatske 14, 10000 Zagreb. E-mail address: zerent@pravo.hr. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7801-5881>.