
СТРУЧНА МИШЉЕЊА

др *Велисав* МАРКОВИЋ
доцент Пословног факултета Ваљево, Универзитет Сингидунум
Београд

УГОВОР О СТРУЧНОМ УСАВРШАВАЊУ И ПОРЕСКА ЕВАЗИЈА

Резиме

Стручно усавршавање представља подизање нивоа знања и способности у одређеној струци. Може се вршити пре зайослења и као право и обавеза из радног односа. Када се сироводи пре зайослења ангажовано лице није у радном односу и уговором о стручном усавршавању се не мора усвојавати обавеза исплате новчане накнаде. Законом о раду Републике Србије није ограничено трајање уговора о стручном усавршавању осим уколико трајање специјализације није одређено посебним прописима. Одсуство одредби о ограничењу дужине трајања уговорног односа користи несавесни послодавци који овај уговор користе да би прикрили рад на црно. У раду аутор приказује како се у пракси злоупотреба примена уговора о стручном усавршавању ради избегавања пореских обавеза. Ради се о законитој пореској евазији кроз нелегитимно минимизовање пореске обавезе. Препорука је да се у уједној и судској пракси препоручи трајање уговора о стручном усавршавању не призна за потребе опорезивања јер се ради о симулованом правном послу што значи да би требало опорезовати дисимуловани посао, као и да се изменама Закона о раду ограничи дужина трајања уговора о стручном усавршавању и измени његов порески режим.

Кључне речи: *рад ван радног односа, уговор о стручном усавршавању, пореска евазија.*

I Увод

Као облик рада ван радног односа Законом о раду¹ Републике Србије уређено је стручно оспособљавање и усавршавање. Према одредби члана 201 Закона о раду, уговор о стручном оспособљавању и усавршавању послодавац може да закључи:

- 1) са незапосленим лицем, ради обављања приправничког стажа и полагања стручног испита, кад је то законом, односно правилником предвиђено као посебан услов за самостални рад у струци;
- 2) са лицем које жели да се стручно усаврши и стекне посебна знања и способности за рад у својој струци, односно да обави специјализацију, за време утврђено програмом усавршавања, односно специјализације.²

Стручно оспособљавање и усавршавање се може реализовати пре запослења путем школовања и путем практичног рада и запослених као право и обавеза из радног односа.

У раду је приказано стручно оспособљавање и усавршавање које се обавља пре запослења.

Законом о раду Републике Србије није ограничено трајање уговора о стручном усавршавању осим уколико трајање специјализације није одређено посебним прописима.

На основу уговора о стручном усавршавању не може се извршити преображај у радни однос на неодређено време.³ Ову чињеница као

1 *Сл. гласник РС*, бр. 24/2005, 61/2005 и 54/2009.

2 Закон о раду Републике Српске, *Сл. гласник РС*, бр. 55/07 у члану 25 прописује да послодавац може лице које тражи запослење, уз његову сагласност, као и радника у радном односу, упутити на допунско оспособљавање за руковање средствима рада и средствима заштите на раду ако је то неопходно за безбједно руковање тим средствима и за њихово намјенско коришћење. О трајању и начину спровођења допунског оспособљавања одлучује послодавац. Закон о раду Црне Горе, *Сл. лист ЦГ*, бр. 49/2008, 59/2011 и 66/2012, не познаје стручно оспособљавање без заснивања радног односа. Закон о раду Хрватске, *Народне новине*, бр. 149/09, 61/11, 82/12, 72/13 познаје стручно оспособљавање приправника без заснивања радног односа које може трајати најдуже колико траје приправнички стаж, односно најдуже годину дана ако законом није друкчије одређено.

3 „Уговор о стручном оспособљавању и усавршавању није основ за заснивање радног односа на неодређено време а ако је то лице наставило да ради по истеку рока на који је тај уговор био закључен презумпција прерастања радног односа на неодређено време настала би даном ступања на рад по истеку рока из уговора о стручном оспособљавању и усавршавању“, из пресуде Врховног касационог суда Србије, Рев. 143/10 од 8.4.2010. године, *Правни информатор*, бр. 7–8/2010, *Intermex*, Београд.

и одсуство одредби о ограничењу дужине трајања уговорног односа користе несавесни послодавци који овај уговор користе да би прикрили рад на црно. Тако се уговор о стручном усавршавању злоупотребљава, као симуловани правни посао, да би се избегло заснивање радног односа и плаћање пореских обавеза.

У раду је приказано на конкретном примеру како се врши злоупотреба овог института са циљем да се државни органи активирају и примене прописе јер правна држава и владавина права постоје само ако се прописи доследно примењују на све случајеве без изузетка. Ово посебно са аспекта плаћања пореских обавеза јер је функционисање државе немогуће замислити без пореза. Порески обвезници могу да организују своје пословање тако да избегну порез прибегавајући разним правним конструкцијама. Пореска евазија може бити законита и незаконита. У конкретном случају ради се о законитој пореској евазији кроз нелегитимно минимизовање пореске обавезе које аутор у раду образлаже и даје препоруке за решење.

II Појам уговора о стручном оспособљавању и усавршавању

Из наведених одредби члана 201 Закона о раду може се закључити да је уговор о стручном оспособљавању и усавршавању сагласност воља послодавца са једне стране и незапосленог лица са друге стране, ради обављања приправничког стажа и полагања стручног испита незапосленог лица, кад је то законом, односно правилником предвиђено као посебан услов за самостални рад у струци, као и сагласност воља послодавца и лица које жели да се стручно усаврши и стекне посебна знања и способности за рад у својој струци, односно да обави специјализацију, за време утврђено програмом усавршавања, односно специјализације.

Закон о раду не даје дефиницију шта је стручно оспособљавање, а шта стручно усавршавање. У теорији су разграничени ови појмови.

Стручно образовање представља процес стицања знања, стручних и радних способности, умећа и навика путем школовања или практичним радом. То је процес стицања одређеног степена школске спреме (средњи, виши, високи степен) у одређеној струци.

Стручно оспособљавање, по правилу, представља стицање одговарајућих знања, радних способности и вештина, после школовања, како би се лице оспособило за самосталан рад у струци (нпр. приправници).

Стручно усавршавање представља подизање нивоа знања и способности у одређеној струци (нпр. специјализација).⁴

4 Види: Предраг Јовановић, *Радно право*, Правни факултет Нови Сад, 2012, стр. 272.

Уговор о стручном оспособљавању и усавршавању закључује се у писаном облику.

Послодавац треба да донесе програм стручног усавршавања којим се утврђују врста, начин и време трајања стручног усавршавања, односно специјализације и провера стеченог знања. Послодавац може да обезбеди лицу на стручном оспособљавању и усавршавању новчану накнаду и друга права, у складу са законом, општим актом или уговором о стручном оспособљавању и усавршавању. Новчана накнада не сматра се зарадом у смислу Закона о раду, а према одредбама прописа који уређују плаћање пореза и доприноса, накнада има третман уговорене накнаде.

Поред Закона о раду, стручно оспособљавање и усавршавање уређено је и посебним прописима за државне службенике, у области здравства и социјалне заштите, судства, војске и сл.

1. Стручно оспособљавање

Уговор о стручном оспособљавању се закључује за оспособљавање за самосталан рад у струци – приправнички стаж. Услови за закључење уговора о стручном оспособљавању за самосталан рад у струци су да се он закључује са незапосленим лицем у својству приправника и да је то законом, односно правилником предвиђено као посебан услов за самосталан рад у струци.

Да би послодавац са одређеним лицем закључио уговор о стручном оспособљавању, потребно је да се ради о пословима за које су законом или правилником о организацији и систематизацији послова код послодавца (члан 24 Закона о раду), предвиђено обављање приправничког стажа и полагање приправничког испита за лица која поседују одређени степен и врсту стручне спреме, а немају радног искуства.⁵

За бројне делатности приправнички стаж је уређен као обавезан, као што су, на пример: здравство, социјална заштита, судство и др. По правилу се за обављање приправничког стажа заснива радни однос али се исти може обављати и без заснивања радног односа.

Одредбом члана 106а Закона о државним службеницима⁶ са незапосленим лицем руководиоца може закључити уговор о стручном оспособљавању без накнаде, ради стручног оспособљавања, односно стицања радног искуства и услова за полагање државног стручног испита. Овим законом ограничено је трајање стручног оспособљавања

5 Из Мишљења Министарства рада и социјалне политике Републике Србије, бр. 011-00-287/2011-02 од 13.4.2011. године.

6 Сл. гласник РС, бр. 79/2005, 81/2005, 83/2005, 64/2007, 67/2007, 116/2008, 104/2009.

и то за лица са средњим образовањем најдуже шест месеци, за лица са високим образовањем најдуже годину дана.

Одредбама Закона о здравственој заштити⁷ између осталог уређено је волонтерско обављање приправничког стажа као облика рада ван радног односа. Сходно одредбама члана 178 овог закона приправнички стаж може се обављати и у облику волонтерског рада, као рад ван радног односа. Обавеза обављања приправничког стажа прописана је и за здравствене раднике и за здравствене сараднике. Здравствена установа, односно приватна пракса може (а не мора) лицу са којим закључи уговор о волонтерском раду да обезбеди накнаду за рад и друга права у складу са законом и другим општим актима.

Законом о социјалној заштити,⁸ одредбама члана 142 став 2, прописано је да приправнички стаж могу обављати и стручни радници и стручни сарадници који су ангажовани у својству волонтера, као рад ван радног односа. Приправнички стаж изводи се по утврђеном програму ради стручног оспособљавања за самосталан рад у установи социјалне заштите и код пружаоца услуге социјалне заштите, под непосредним надзором стручног радника односно стручног сарадника (ментора) који има најмање пет година радног искуства у социјалној заштити.

Према одредбама члана 67 Закона о уређењу судова⁹ дипломирани правник може ради стицања услова за полагање правосудног испита бити примљен на обуку у суд без заснивања радног односа (волонтер).

2. Стручно усавршавање

Стручно усавршавање је подизање нивоа знања и способности у одређеној струци. Уговор о стручном усавршавању послодавац може да закључи са лицем које жели да се стручно усаврши и стекне посебна знања и способности за рад у својој струци, односно обави специјализацију, за време утврђено програмом усавршавања, односно специјализације.

Стручно усавршавање ради стицања посебних знања и специјализација потребни су за поједине делатности и послове а не генерално за све послове. Усавршавање могу обављати лица запослена код једног послодавца, а код њега немају могућности за то, а могу и незапослена лица. Уобичајено је, на пример, спровођење специјализације у здравственим установама у којима лекар са завршеним факултетом и приправничким стажом специјализира неку област медицине.

7 *Сл. гласник РС*, бр. 107/2005, 72/2009, 88/2010, 99/2010, 57/2011, 119/2012, 45/2013.

8 *Сл. гласник РС*, бр. 24/2011.

9 *Сл. гласник РС*, бр. 116/2008, 104/2009, 101/2010, 31/2011, 78/2011, 101/2011.

Стручно усавршавање се обавља у складу са програмом који је дужан да донесе послодавац. Програмом се утврђују врста, начин и време трајања стручног усавршавања и провера стеченог знања.

Законом о раду није прописана садржина уговора о стручном усавршавању, већ је то остављено уговорним странама.

Сматрамо да уговор о стручном усавршавању треба нарочито да садржи: податке о уговорним странама, предмет стручног усавршавања, рок на који се закључује уговор, права и обавезе уговорних страна према програму стручног усавршавања, разлози за отказ пре истека уговора и отказни рок, а могу се уговорити: новчана накнада за време стручног усавршавања и друга права лица које се усавршава. За разлику од стручног оспособљавања за самосталан рад, које, сходно члану 47 Закона о раду, не би могло да траје дуже од припрвничког стажа, период стручног усавршавања није прописан Законом о раду, већ се утврђује програмом стручног усавршавања, при чему време стручног усавршавања треба да одговара времену потребном за спровођење програма стручног усавршавања. Ако посебним законом није другачије прописано, мишљења смо да би стручно усавршавање могло да траје најдуже годину дана, сходно времену које је законом прописано као максимално време за стручно оспособљавање за самосталан рад. Пошто су услови за обављање одређених послова утврђују, по правилу, правилником о унутрашњој организацији и систематизацији послова, то се захтеви у погледу степена и врсте образовања утврђују тим актом, ако законом нису прописани посебни услови за рад на одређеним пословима. Правилником се, поред захтева у погледу врсте и степена образовања, утврђују и други посебни услови за рад на одређеним пословима (нпр. радно искуство, посебна знања и способности и др.).¹⁰

III Порески третман уговора о стручном оспособљавању и усавршавању

Порески третман уговора о стручном оспособљавању и усавршавању зависи од тога да ли је уговором предвиђена исплата накнаде или не. Уколико уговором није предвиђена исплата накнаде лице са којим је закључен уговор има право на обавезно социјално осигурање за случај повреде на раду и професионалне болести.

Ако лице ангажовано по уговору о стручном оспособљавању и усавршавању не остварује уговорену накнаду за рад послодавац је дужан да плати:

10 Мишљење Министарства рада, запошљавања и социјалне политике бр. 011-00-399/2012-02 од 6.2.2013. године.

- 1) Допринос за пензијско и инвалидско осигурање за случај инвалидности и телесног оштећења проузрокованих повредом на раду или професионалном болешћу по стопи од 4%.

Права за случај инвалидности и телесног оштећења проузрокованих повредом на раду или професионалном болешћу остварују лица која се налазе на стручном оспособљавању.¹¹ Лице на стручном оспособљавању и усавршавању је физичко лице које, у складу са законом којим се уређује рад, обавља рад по основу уговора о стручном оспособљавању и усавршавању или другог уговора, без заснивања радног односа.¹²

Обвезници доприноса за ПИО за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести и доприноса за здравствено осигурање за случај повреде на раду и професионалне болести, у случајевима утврђеним законом је послодавац у складу са законом којим се уређује рад за лица на стручном оспособљавању и усавршавању.¹³ Основица доприноса је најнижа месечна основица доприноса.

- 2) Послодавац је дужан да плати и допринос за здравствено осигурање за случај повреде на раду и професионалне болести по стопи од 2%.¹⁴

Ако лице ангажовано по уговору о стручном оспособљавању и усавршавању остварује уговорену накнаду за рад послодавац је дужан да плати:

- 1) порез на друге приходе по стопи од 20% на бруто основицу умањену за 20% нормираних трошкова;¹⁵
- 2) допринос за пензијско и инвалидско осигурање за случај инвалидности и телесног оштећења проузрокованих повредом на раду или професионалном болешћу по стопи од 4% на најнижу месечну основицу доприноса, односно уговорену

11 Закон о пензијском и инвалидском осигурању, *Сл. гласник РС*, бр. 34/2003, 64/2004, 84/2004, 85/2005, 101/2005, 63/2006, 5/2009, 107/2009, 101/2010, 93/2012, 62/2013, чл. 17 ст. 1 тач. 2.

12 Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање, *Сл. гласник РС*, бр. 84/2004, 61/2005, 62/2006, 7/2008, 5/2009, 7/2009, 3/2010, 4/2011, 52/2011, 101/2011, 7/2012, 8/2013, 47/2013, чл. 6 тач. 9а.

13 Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање, чл. 11 тач. 4а.

14 Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање, чл. 47.

15 Закон о порезу на доходак грађана, *Сл. гласник РС*, бр. 24/2001, 80/2002, 135/2004, 62/2006, 65/2006, 10/2007, 7/2008, 7/2009, 31/2009, 44/2009, 3/2010, 18/2010, 4/2011, 50/2011, 91/2011 (Одлука Уставног суда), 7/2012, 93/2012, 114/2012 (Одлука Уставног суда), 8/2013, 47/2013, 48/2013, чл. 85.

накнаду ако се остварује и ако је виша од најниже месечне основице доприноса;

- 3) допринос за здравствено осигурање по стопи од 12,3 % на исту основицу на коју се плаћа поре на доходак грађана, уколико лице са којим је закључен уговор није осигурано по другом основу.

Очигледно су укупне пореске обавезе лица ангажованих по уговору о стручном оспособљавању и усавршавању далеко мање од лица у радном односу.¹⁶

IV Злоупотреба уговора о стручном усавршавању у пракси

Уговором о стручном оспособљавању и усавршавању може бити без накнаде или са накнадом. У пракси, плаћање накнаде по овом уговору је правило, и то по цени радног сата која је нижа од цене радног сата минималне зараде.

Правна празнина, односно одсуство одредби о ограничењу дужине трајања уговора о стручном усавршавању користе несавесни послодавци да би се заштитили од санкција због ангажовања радне снаге без уговора о раду (рад на црно). Према мишљењу Министарства рада и социјалне политике трајање стручног оспособљавања треба да буде временски ограничено како не би дошло до злоупотребе закона. Уколико је реч о пословима тесара, зидара, машиниста и др. стручно усавршавање за обављање наведених послова не може се вршити у периоду од неколико грађевинских сезона.¹⁷

Међутим, у пракси се широко злоупотребљава овај правни институт ради прикривања рада на црно и сада више хиљада лица ради по основу овог уговора без остваривања права из радног односа, а са друге стране без плаћања прописаних пореза и доприноса од стране послодаваца.

Тако, на пример, привредно друштво П.Г. ангажује лица по уговору о стручном оспособљавању и усавршавању за обезбеђење објеката Пореске управе у Србији. При томе ангажована лица плаћа по 80 динара по сату. Лица су била ангажована годину дана. У току рада Инспекција

16 На зараде се плаћају доприноси за обавезно ПИО по стопи од 24%, за обавезно здравствено осигурање по стопи 12,3% и за осигурање за случај незапослености по стопи 1,5% као и порез на зараде по стопи 10%, Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање, чл. 44 и Закон о порезу на доходак грађана, чл. 16.

17 Мишљење Министарства рада и социјалне политике Републике Србије 011-00-0023/2008-02 од 11.4.2008. године.

рада је вршила контролу и констатовала да су запослени затечени да раде по основу уговора о стручном оспособљавању и усавршавању; да су затечени запослени наведени уговор потписали 18.6.2012. године, а после 20 година рада на истим пословима обезбеђења за који су закључили уговор о стручном усавршавању; да лица не знају зашто треба да се усавршавају за те послове које већ дуго раде и имају положене стручне испите.¹⁸ У записнику о контроли се не наводи да ли постоји програм стручног усавршавања, ко га спроводи и сл. Инспекција рада је записник о извршеној контроли доставила месно надлежној инспекцији по седишту привредног друштва у Б. али ништа није предузето. Контролисана лица и данас раде по уговору о стручном усавршавању. Само после годину дана нови уговор, поново до годину дана, је закључен са другим привредним друштвом Г.М. које је подизвођач друштву П.Г. Овде наглашавам да је друштво П.Г. добило послове обезбеђења Пореске управе путем јавног тендера на коме је дало понуду по цени радног сата која је нижа од цене минималне зараде са припадајућим порезима и доприносима. На жалбу учесника на тендеру Управа за јавне набавке је заузела став да понуђач може дати понуду по цени нижој од минималне цене коштања радне снаге ако има закључене друге послове на којима остварује профит којим може да покрије губитак у који свесно иде. Међутим, очигледно је да привредно друштво П.Г. не иде у губитак јер злоупотребом уговора о стручном усавршавању који користи као симуловани правни посао ипак остварује добит.

У овом конкретном случају уговор о стручном усавршавању представља симуловани правни посао. Симуловање је пример намерне несагласности унутрашње и изјављене воље и таква пословна операција која се састоји из два уговора међусобно повезана заједничким вануговорним заобилазним циљем. Суштина симулованих уговора је у намери изигравања (заобилажења) закона, према томе, у крајњој линији, у противправном понашању.¹⁹ Жеља странака је да се избегне примена прописа на прикривени (дисимулован) уговор у овом случају уговор о раду.

V Пореска евазија

Пореска евазија може бити законита и незаконита. Незаконита пореска евазија обухвата оне поступке пореског обвезника усмерене

18 Записник Министарства рада и социјалне политике, Инспектората за рад, Одељења инспекције рада за Колубарски управни округ 380 бр. 021-00722/12-04 од 30.7.2012. године.

19 Види више: Јожеф Салма, *Облигационо право*, Научна књига, Београд, 1988, стр. 233-234.

на избегавање плаћања пореза којима се крши порески закон. Законита пореска евазија постоји када порески обвезник умањује пореску обавезу, не кршећи при том пореске прописе. Она се јавља у два вида, и то као:

- легитимно минимизовање пореске обавезе (нпр. у виду уздржавања од потрошње опорезованих производа, супституције оштрије опорезованог артикла блаже опорезованим, и сл.); и
- нелегитимно минимизовање пореске обавезе – неприхватљиво у смислу да иако није прекршен закон, долази до онемогућавања остваривања циљева ради којих је донет.

Основно обележје „неприхватљиве“ законите пореске евазије је у томе да се ради о покушају пореског дужника да смањи пореску обавезу на ниво који је нижи од нивоа који је законодавац намеравао да постигне, имајући у виду дати бруто доходак и дате посебне околности.²⁰

У конкретном случају, закључивањем уговора о стручном усавршавању на наведени начин, мишљења сам да се ради о законитој пореској евазији нелегитимним минимизовањем пореске обавезе. Овој пореској евазији се може супротставити тумачење према економској суштини, односно решење се може потражити у доктрини да је суштина важнија од форме или у ослањању на економску интерпретацију, односно у грађанскоправним концептима ништавости симулованих правних послова, односно изигравања закона.

Овде је релевантно начело фактицитета, прописано чланом 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.²¹ Оно садржи три правила.

Прво, прокламован је принцип да се пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини.²²

Друго, ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимуловани правни посао.

Треће, Пореска управа је дужна да утврди пореску обавезу у случају када су, на прописима супротан начин, остварени приходи, односно стечена имовина.

У конкретном случају уговор о стручном усавршавању представља симулован правни посао којим се прикрива неки други правни посао

20 Види: Дејан Поповић, *Пореско право*, Правни факултет у Београду, 2011, стр. 45.

21 *Сл. гласник РС*, бр. 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 61/2007, 20/2009, 72/2009, 53/2010, 101/2011, 2/2012, 93/2012, 47/2013.

22 На пример, у пресуди Врховног суда Србије У. 120/04 од 23.2.2006. године суд се позвао на правило да се пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини.

(уговор о раду). Симуловани уговор се закључује привидно али покрива неки други уговор (дисимуловани).²³ Симулација је апсолутна ако је закључен привидни уговор ради заобилажења прописа, преваре трећих лица или ради каквог другог циља, а релативна ако се привидним уговором прикрива неки други уговор.²⁴ У том случају за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимуловани правни посао.

Околност да је са становишта приватног права симуловани правни посао ништав, нема последица на терену пореског права. Пореска управа ће, са ослоном на начело фактицитета, опорезовати дисимуловани правни посао.²⁵

VI Закључак

Злоупотреба у примени уговора о стручном усавршавању ради избегавања пореских обавеза представља закониту пореску евазију кроз нелегитимно минимизовање пореске обавезе. Препорука је да се у управној и судској пракси претерано трајање уговора о стручном усавршавању не призна за потребе опорезивања јер се ради о симулованом правном послу што значи да би требало опорезовати дисимуловани правни посао (уговор о раду). Пореска управа при спровођењу пореских прописа и наплате пореза по принципу тзв. нулте толеранције, како се медијски декларише, треба да пође од своје куће, односно од контроле плаћања пореза пореских обвезника који раде за њене потребе. У конкретном случају Пореска управа избором најјефтинијег понуђача са ценом услуга обезбеђења испод минималне цене коштања чини уштеду у својим трошковима, а са друге стране, неопорезивањем дисимулованог правног посла, чини много већу штету умањењем прихода буџета. Поред тога, доприноси нелојалној конкуренцији на тржишту услуга обезбеђења а посебно максималном економском искоришћавању лица која раде без заснивања радног односа и по цени рада нижој од минималне цене рада.

Препорука је и да се изменама Закона о раду ограничи дужина трајања уговора о стручном усавршавању и измени његов порески третман, односно да се накнада коју примају лица на стручном оспособљавању и усавршавању опорезује као зарада.

23 Види: Илија Бабић, *Облигационо право – ојшњи гео*, Факултет за европске правно-политичке студије Нови Сад и ЈП Службени гласник Београд, 2009, стр. 119.

24 Види: Милош Ведриш, Петар Кларић, *Основе имовинској права*, Народне новине и Правни факултет Загреб, 1989, стр. 111.

25 Д. Поповић, *нав. дело*, стр. 52.

Velisav MARKOVIĆ, PhD
Assistant Professor at the Faculty of Business Valjevo, University of
Belgrade – Singidunum

CONTRACT ON PROFESSIONAL DEVELOPMENT AND TAX EVASION

Summary

Professional development includes improvement of knowledge and skills in a particular profession. It can be done prior to employment as a right and an obligation that stems from employment contract. When conducting before employment contract conclusion, engaged person is not officially employed and contract on professional development does not necessarily produce an obligation to pay any compensation. Labor law of the Republic of Serbia has no limits in terms of duration of the contract on professional development, unless a limit has been set by special regulation in a particular profession. The absence of limits in terms of duration of the contract often brings to abuse by unscrupulous employers who use this contract to conceal illegal work. The author shows how, in practice, abuse of the contract on professional development has been used for tax evasion. It is a lawful tax evasion through illegitimate minimization of tax liability. It is recommended that in administration and courts practice, too long lasting contracts on professional development should not be recognized for tax purposes, because it is a simulated legal business, which means that dissimulated legal business should actually be taxed. By amendments to Labor law, duration of the contract on professional development should be limited and its tax regime should be altered.

Key words: *work without employment contract, contract on professional development, tax evasion.*