

BOSNA I HERCEGOVINA
REPUBLIKA SRPSKA
VRHOVNI SUD REPUBLIKE SRPSKE
Broj: 11 0 U 009688 14 Uvp
Banjaluka, 25.02.2016. godine

Vrhovni sud Republike Srpske u vijeću sastavljenom od sudija Smiljane Mrše kao predsjednika vijeća, Edine Čupeljić i Merside Bjelobrk kao članova vijeća, uz sudjelovanje Sanje Oraščanin kao zapisničara, u upravnom sporu po tužbi T.š. B., zastupane po zakonskom zastupniku - direktoru K.M., a ona po punomoćniku M.P., advokatu iz B., Ulica ... (u daljem tekstu: tužilac), protiv rješenja broj 06.05/II-450-628/11 od 15.05.2012. godine, tuženog Ministarstva ... RS, u predmetu kontrole zakonitost prijavljivanja i plaćanja poreskih obaveza, odlučujući o zahtjevu tuženog za vanredno preispitivanje presude Okružnog suda u Banjaluci broj 11 0 U 009688 12 U od 19.11.2013. godine, u sjednici održanoj dana 25.02.2016. godine, donio je

P R E S U D U

Zahtjev se uvažava, presuda Okružnog suda u Banjaluci broj 11 0 U 009688 12 U od 19.11.2013. godine preinačava, tako da se tužba odbija kao neosnovana.

O b r a z l o ž e n j e

Pobijanom presudom uvažanjem tužbe, poništen je uvodno označen osporeni akt tuženog, kojim je odbijena kao neosnovana žalba tužioca izjavljena na rješenje Područnog centra B. broj 06/2.02/0702/1-456-1-46-1/10 od 13.04.2011. godine. Tim prvostepenim rješenjem je naloženo tužiocu kao poreskom obvezniku da ukloni nepravilnosti u poslovanju koje se odnose na neobračunavanje i neplaćanje poreskih obaveza, te da izvrši na račun javnih prihoda Republike Srpske uplatu dospjelih poreza i doprinosa, a sve u ukupnom iznosu glavnog duga 510.459,32 KM, sa kamatama u iznosu od 320.409,22 KM, što ukupno iznosi 842.874,24 KM (prema specifikaciji iz tačke 1. dispozitiva).

Uvažanje tužbe nižestepeni sud obrazlaže pogrešnom primjenom materijalnog prava ističući da se u odnosu na obračun poreza i doprinosa, kojem tužilac prigovara, a odnose se na neprijavljene uplate izvršene od strane tužioca u korist turističke organizacije koja je radnicima tužioca organizovala ekskurzije u inostranstvo u 2007., 2008., 2009. i 2010. godini (E., I., Š. i F.), pogrešno utvrđeno da se radi o ličnim primanjima, odnosno skrivenim isplatama iz člana 18. tačka 1. v) Pravilnika o primeni Zakona o porezu na dohodak („Službeni glasnik RS“ broj 129/06 i 72/04, u daljem tekstu: Pravilnik), odnosno člana 21. tačka 1. v) sada važećeg istoimenog pravilnika („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 127/08-104/10) za ekskurzije koje nemaju karakter naučnih ekskurzija, jer da su obavljene bez poziva ili obavijesti institucija u inostranstvu o održavanju naučnih skupova, seminara, simpozija ili okruglih stolova u smislu odredbe član 22. Pravilnika o stručnom usavršavanju, ocjenjivanju i profesionalnom napredovanju nastavnika, stručnih saradnika i vaspitača („Službeni glasnik RS“ broj 109/04, u

daljem tekstu: Pravilnik o stručnom usavršavanju). Ovo jer je odredbom člana 10. Zakona o porezu na dohodak („Službeni glasnik RS“ broj 91/06-120/08, u daljem tekstu: Zakon), propisano šta obuhvataju lična primanja, u koja su svrstana i primanja i koristi primljene po osnovu rada, ali nisu svrstane ni definisane „skrивene isplate“ na koje se tuženi poziva, pa iako su kao takve predviđene u članu 18. tačka v) Pravilnika, odnosno članu 21. tačka 1. v) sada važećeg Pravilnika, proizilazi da se time faktički proširuju odredbe zakona, pa kako sud sudi na osnovu Ustava i zakona, u smislu člana 121. stav 2. Ustava Republike Srpske, da nije prihvatljivo zaključivanje tuženog u osporenom aktu da isplate izvršene turističkim organizacijama po osnovu putovanja profesora na ekskurzije u inostranstvo predstavljaju oporeziva primanja po osnovu ličnog dohotka. Osim navedenog da nije jasno za koje profesore odnosno radnike tužioca su isplaćene takve naknade (jer iz spiska putnika na određene ekskurzije proizilazi da su putovala i lica koja nisu zaposlena kod tužioca), u kom smislu se osporeni akt ne može ni ispitati, zbog čega da je neprihvatljivo tumačenje u osporenom aktu da će se po konačnosti rješenja, a prema navodno naknadno podnesenim poreskim prijavama, precizirati pojedinačni iznos doprinosa za svakog obveznika doprinosa, odnosno pojedinog radnika tužioca. Iz navedenih razloga se u tom smislu navodi tužbe ukazuju osnovanim, a u kontekstu čega je bez uticaja pozivanje tuženog na odredbu člana 22. Pravilnika o stručnom usavršavanju.

Blagovremenim zahtjevom za vanredno preispitivanje te presude tuženi pobija njenu zakonitost zbog pogrešne primjene materijalnog prava. Navodi da je presuda donesena suprotno odredbama člana 10. Zakona, kojim je definisano šta se podrazumijeva pod ličnim primanjem na koje se plaća porez na dohodak, a to su između ostalog koristi koje poreski obveznik ostvari po bilo kom osnovu, ako nisu izuzeti od oporezivanja, a pod koristima u tački g) te odredbe propisano da to čini i izmirenje ličnih troškova radnika od strane poslodavca; da već iz same zakonske formulacije prema kojoj je lično primanje korist koju zaposleni ostvari, nesporno da plaćanje troškova turističkog putovanja zaposlenog predstavlja korist za tog zaposlenog, pa ukoliko je poslodavac spreman da snosi individualne troškove svojih radnika, mora biti spreman da za takve isplate obračuna i uplati pripadajuće poreze i doprinose; da je nesporno da je članom 18., odnosno 21. Pravilnika, kojima su razrađene odredbe Zakona, propisano da su lična primanja sva direktna i indirektna plaćanja za izvršeni rad koji između ostalog obuhvata i skrивene isplate ličnih primanja, a predstavljaju plaćanja koje poslodavac vrši u korist zaposlenog. U konkretnom slučaju plaćanje troškova turističkog putovanja je skrivena isplata na način kako je navedeno citiranim odredbama Pravilnika i nije jedina odredba koja je osnov tvrdnje da plaćanje turističkog putovanja u ime zaposlenog predstavlja lično primanje, već je osnov za takvo utvrđenje u zakonu iz već navedenih razloga, a Pravilnikom su samo razrađene odredbe Zakona. Iz tog razloga pobijana presuda u ovom dijelu je suprotna odredbama člana 10. Zakona, a nije bez osnova pozivanje na odredbu člana 22. Pravilnika o stručnom usavršavanju, kako to pogrešno zaključuje nižestepeni sud, jer te odredbe definišu šta se podrazumijeva pod stručnim usavršavanjem nastavnika, a provodi se prema odredbama člana 16. tog Pravilnika, po programu koje odobri ministar i obezbjeđuju se iz budžeta. Ovo sve iz razloga što je plaćanje turističkih putovanja profesora koja u svakom slučaju treba razlikovati od đačkih ekskurzija ili posjeta sajmovima koja nisu bila predmet oporezivanja, već su to u konkretnom slučaju putovanja profesora sa čisto turističkim karakterom, pa plaćanje troškova u ime tih putovanja nesporno je lično primanje. Shodno navedenom prelaže da se pobijana presuda ukine ili preinači, tako da se tužba odbije kao neosnovana.

Tužilac u odgovoru na zahtjev navodi da je isti nedozvoljen, jer da se zahtjev u skladu sa članom 25. stav 1. Zakona o upravnim sporovima („Službeni glasnik RS“ broj 109/05 i 63/11, u daljem tekstu: ZUS), može podnijeti samo protiv pravosnažne presude okružnog suda, a ovaj

zahtjev je podnesen protiv presude koja nije pravosnažna ni u formalnom, ni u materijalnom smislu, s obzirom da je istom upravni akt poništen i predmet vraćen na ponovni postupak. Opreza radi osporava njegove navode kao neosnovane i netačne iz razloga koje je istakao u toku postupka. Predlaže da se zahtjev odbaci kao nedozvoljen.

Razmotrivši zahtjev, odgovor na zahtjev i pobijanu presudu po odredbama člana 39. ZUS, kao i cjelokupne spise ovog upravnog spora i predmetne upravne stvari, ovaj sud je odlučio kao u izreci ove presude iz slijedećih razloga:

Prema podacima spisa predmeta predmetni inspekcijski nadzor i kontrola zakonitosti prijavljivanja i plaćanja poreskih obaveza tužioca, koji su prethodili donošenju prvostepenog rješenja, provedeni su u svrhu određivanja tačne poreske obaveze tužioca za period od 01.01.2005. do 31.07.2010. godine, a u izvršenju rješenja tuženog od 09.12.2010. godine, koji je izvršio ovlašteni službenik tuženog, te o utvrđenom stanju dana 30.03.2011. godine sačinio zapisnik, sa posebnim obrazloženjem osnova određivanja poreza i doprinosa na plaćanje turističkog putovanja radnicima tužioca. Utvrđeno činjenično stanje poslužilo je kao osnov za rješenje stvari kakvo je dato u prvostepenom rješenju, koje je sačinjeno u skladu sa članom 62. Zakona o Poreskoj upravi („Službeni glasnik RS" broj 112/07-prečišćen tekst i 22/08, 34/09 u daljem tekstu: ZPU). A tim prvostepenim rješenjem naloženo je tužiocu da radi otklanjanja nepravilnosti u poslovanju koje se odnosi na neobračunavanje i neplaćanje poreskih obaveza izvrši uplatu istih na račun javnih prihoda Republike Srpske i to glavnog duga u iznosu od 510.459,32 KM i obračunatih kamata u iznosu od 320.409,22 KM sve ukupno od 842.874,24 KM, koje obaveze su u tabelarnom dijelu tačke 1. dispozitiva precizirane po nazivu obaveza (poreza), vrsti prihoda, iznosima obaveza za uplatu i iznosima kamata za svaku obavezu.

Osporenim akom odbijena je kao neosnovana žalba, čijim razlozima je osporena zakonitost prvostepenog rješenja uz obrazloženje u dijelu relevantnom za odluku po zahtjevu: da je u prvostepenom postupku utvrđeno da tužilac nije izvršio prijavljivanje, a ni plaćanje poreskih obaveza koje se odnose na uplate izvršene turističkim organizacijama za obavljene ekskurzije profesora za vrijeme proljetnog raspusta koje imaju karakter ličnih primanja, na koje se plaćaju porezi i doprinosi, jer da to proizlazi iz člana 10. Zakona i iz odredbe člana 18. tačka 1. v) Pravilnika, odnosno člana 21. tačka 1. v) sada važećeg Pravilnika; da su tim odredbama Pravilnika razrađene odredbe Zakona, pojašnjeno koje isplate i uplate imaju karakter ličnih primanja, te propisano da su lična primanja sva direktna i indirektna plaćanja, koja između ostalog obuhvataju i skrivene isplate ličnih primanja, a predstavljaju plaćanja koja poslodavac vrši u korist zaposlenog. U konkretnom slučaju to je plaćanje troškova turističkog putovanja za svoje radnike, koje je vršio tužilac, turističkoj organizaciji koja je organizovala putovanje profesorima koji su u vrijeme proljetnog raspusta 2007., 2008., 2009. i 2010. godine obavili turistička putovanja u inostranstvo (Egipat, Italija, Švajcarska i Francuska), pa slijedom navedenog, a s obzirom na karakter putovanja, kao turističkog, a ne edukativnog karaktera, takve skrivene isplate zaposlenim imaju karakter ličnih primanja na koja se plaća porez i pripadajući doprinosi. U prilog navedenom je i odredba člana 22. Pravilnika o stručnom usavršavanju, a tužilac ničim nije dokazao niti dostavio na uvid niti jedan dokument, niti akt kojim dokazuje da su obavljene ekskurzije u inostranstvu obavljene radi stručnog usavršavanja nastavnog osoblja, odnosno da su za vrijeme boravka u navedenim zemljama organizovani bilo kakvi seminari, simpozijumi, okrugli stolovi radi čijeg prisustva su putovanja i organizovana, zbog čega da je neosnovano pozivanje tužioca na godišnje programe stručnih ekskurzija profesora planiranim u tim školskim godinama. Takođe da je neosnovan navod tužioca da obaveza poreza na lična primanja nije mogla biti naložena na ukupan iznos paušalno, s obzirom

da tužilac za navedene obaveze nije izvršio poresku prijavu, pa nakon što to isti učini, shodno podacima iz prijave će se precizirati pojedinačni iznos doprinosa za svakog obveznika.

I po ocjeni ovog suda tužiocu je pravilno nametnuta obaveza plaćanja poreza na dohodak i doprinosa, kako je navedeno u dispozitivu prvostepenog rješenja, po osnovu turističkog putovanja koje su u toku 2007.-2010. godine obavili profesori putujući u inostranstvo, a koje putovanje je bilo obavljeno preko turističke organizacije kojoj je i izvršena uplata iznosa za to putovanje, kao što je već naprijed i navedeno.

Odredbom člana 10. stav 1. Zakona, definisana su lična primanja na koja se plaća porez na dohodak, a to su neto plata i svi novčani i nenovčani prihodi, naknade i koristi koje obveznik ostvari po bilo kom osnovu, ukoliko tim zakonom nisu oslobođeni ili drugačije oporezovani. U stavu 2. te odredbe dodatno su navedeni prihodi i naknade koja se smatraju oporezivim ličnim primanjima, a u stavu 3. navedene su koristi primljene po osnovu rada, koje ulaze u dohodak na koji se plaća porez, a to su: a) korišćenje vozila i drugih sredstava za lične potrebe, b) smještaj, hrana kao i korišćenje drugih dobara i usluga koje se koriste besplatno ili po cijeni koja je niža od tržišne cijene, v) odobreni beskamatni krediti ili krediti po stopi koja je niža od tržišne kamatne stope, g) izmirivanje ličnih troškova od strane poslodavca i d) otkazivanje ili oprost dužničke obaveze.

Već iz same zakonske definicije, da su oporeziva lična primanja svi novčani i nenovčani prihodi, naknade i koristi koje obveznik ostvari po bilo kom osnovu, proizlazi da je pravilno utvrđenje tuženog da uplate izvršene od strane tužioca u korist turističke organizacije koja je radnicima tužioca organizovala pomenute ekskurzije u inostranstvo spadaju u lična primanja, na koja se plaća porez na dohodak. Uplate koje je tužilac izvršio za svoje radnike za turistička putovanja, su koristi koje su radnici ostvarili, jer je tužilac kao poslodavac izmirio njihove lične troškove koje su trebali snositi, s obzirom da su preko turističke organizacije kojoj je uplata izvršena, obavili više turističkih putovanja u inostranstvo. Kod takvog stanja stvari, za odluku u ovoj upravnoj stvari, nije presudna primjena pomenutih odredaba Pravilnika, pa čak i da se istim, kako to smatra nižestepeni sud, faktički proširuju odredbe Zakona, jer da u oporeziva lična primanja svrstava i izvjesne „skrivenne isplate“, koje ne postoje u Zakonu.

Kod činjenice, koju tužilac nije osporio, da su pomenuta putovanja koja su u periodu od 2007.-2010. godine obavili profesori putujući u inostranstvo, bila čisto turističkog karaktera, jer nisu obavljena radi stručnog usavršavanja nastavnog osoblja, odnosno da su za vrijeme boravka u navedenim zemljama organizovani bilo kakvi seminari, simpozijumi, okrugli stolovi radi čijeg prisustva su putovanja i organizovana, u smislu odredbe člana 22. Pravilnika o stručnom usavršavanju, to je shodno navedenom nesporno da se radi o oporezivim ličnim primanjima, za koje tužilac nije podnio poreske prijave, a ni izvršio plaćanje, pa mu je takva obaveza pravilno nametnuta od strane tuženog. Pojedinačni iznos nije bilo moguće odrediti, bez podnošenja prijave za svakog radnika, pa u tom pravcu ne stoji zaključak nižestepenog suda da se osporeni akt iz tog razloga ne može ispitati. Činjenica da se na spisku putnika nalaze i lica koja nisu radnici tužioca, nije od uticaja na pravilnost činjeničnog utvrđenja, s obzirom da je tužilac, kako je utvrđeno u postupku kontrole vršio uplate samo za svoje radnike.

Kod takvog stanja stvari ne stoje prigovori tužioca istaknuti u toku postupka i predmetnoj tužbi u odnosu na karakter obavljenog putovanja, kao i prigovor naveden u odgovoru na zahtjev da isti nije dozvoljen, jer da pobijana presuda nije pravosnažna. Ovo iz razloga što je pobijana presuda pravosnažna u formalno pravnom smislu, pa se zahtjev shodno sadržaju odredbe člana 35.stav 1. ZUS ukazuje dozvoljenim.

Iz iznijetih razloga, ovaj sud nalazi da su pobijanom presudom ostvareni razlozi iz člana 35. stav 2. ZUS, pa se zahtjev tuženog uvažava na način određen u izreci ove presude na osnovu odredaba člana 40. stav 1. i 2. toga Zakona, jer nisu ostvareni razlozi iz člana 10. ZUS za poništenje osporenog akta.

Zapisničar
Sanja Oraščanin

Predsjednik vijeća
Smiljana Mrša

Za tačnost otpravka ovjerava
Rukovodilac sudske pisarnice
Amila Podrašćić