

BOSNA I HERCEGOVINA
REPUBLIKA SRPSKA
VRHOVNI SUD REPUBLIKE SRPSKE
Broj: 11 0 U 022001 18 Uvp
Banjaluka, 17.03.2021. godine

Vrhovni sud Republike Srpske u vijeću sudija Strahinje Ćurkovića predsjednika vijeća, Edine Ćupeljić i Smiljane Mrše članova vijeća, uz sudjelovanje zapisničara Duške Mutić, u upravnom sporu po tužbi tužbi D.B. iz K.V. (u daljem tekstu: tužilac), zastupan po punomoćniku M.A., advokatu iz B. radi poništenja rješenja broj: ... od 01.12.2017. godine tuženog Ministarstva, u predmetu kontrole obračuna i plaćanja poreza, odlučujući o zahtjevu tuženog za vanredno preispitivanje presude Okružnog suda u Banjaluci broj: 11 0 U 022001 18 U od 26.10.2018. godine, u sjednici održanoj dana 17.03.2021. godine, donio je

P R E S U D U

Zahtjev se odbija.

O b r a z l o ž e n j e

Pobijanom presudom uvažanjem tužbe poništen je uvodno označeni osporeni akt kojim je odbijena kao neosnovana žalba tužioca izjavljena protiv rješenja Uprave, Područni centar B. broj:... od 30.06.2017. godine. Tim prvostepenim rješenjem naloženo je tužiocu kao poreskom obvezniku da radi otklanjanja nepravilnosti u poslovanju koje se odnose na zakonitost i pravilnost prijavljivanja i plaćanja poreskih obaveza, izvrši uplatu utvrđene poreske obaveze i pripadajućih kamata, u ukupnom iznosu od 74.874,80 KM (64.403,20 na ime glavnog duga i 14.471,60 KM na ime kamate), nalogom za prijenos sredstava u roku od 30 dana od dana dostave rješenja, u protivnom ako ne uplati utvrđene obaveze u ostavljenom roku, troškovi prinudne naplate utvrđuju se u visini od 5% od iznosa poreske obaveze koja se u postupku naplaćuje, a na iznos utvrđene obaveze po osnovu glavnog duga, plaća se kamata po stopi od 0,03% dnevno, počev od 15.06.2017. godine do dana izmirenja obaveze.

Uvažanje tužbe obrazloženo je navodima suda da u postupku koji je prethodio donošenju osporenog akta nije pravilno utvrđena poreska osnovica na osnovu koje je tužiocu obračunat porez na dohodak, jer da je poreska osnovica utvrđena bez utvrđivanja rashoda, koji da nisu dokumentovani vjerodostojnim ispravama. To se odnosi na troškove nabavke materijala, koji se ne mogu dokumentovati fiskalnim računima, jer ne glase na ime, pa da ih je tužilac mogao sakupiti od građana koji kupuju građevinski materijal za lične potrebe, te da nije realna izjava tužioca da je ukupno ostvareni prihod preko 90% pokriven fiskalnim računima. S obzirom da se tužilac bavio građevinarstvom i da je vršio gradnju montažnih kuća, nesporno je da je imao troškove nabavke materijala. Prvostepeni organ je u slučaju sumnje u vjerodostojnost dokaza tužioca, radi potpunog i pravilnog utvrđivanja činjeničnog stanja, primjenom odredbe člana 19. Zakona o poreskom postupku Republike Srpske („Službeni glasnik RS“ broj 102/11- 44/16, u daljem tekstu: Zakon) trebao činjenice utvrditi

na osnovu dokaza, što i navodi u obrazloženju prvostepenog rješenja, ukazujući da je potrebno da poreski obveznik angažuje vještaka građevinske struke. To potvrđuje da poreska osnovica u provedenom postupku nije pravilno utvrđena, što tužilac osnovano navodi i ukazuje da je poreski inspektor trebao da ga upozori na prava koja može da koristi u postupku inspekcijskog pregleda, shodno članu 80. stav 1. tačka e) Zakona, što u konkretnom slučaju nije učinjeno. Zbog navedenog prvostepeni organ nije mogao novčani iznos uplaćen za kontrolisani period utvrditi kao poresku osnovicu kao da tužilac nije imao nikakve rashode, pozivajući se na član 15. stav 3. Zakona o porezu na dohodak („Službeni glasnik RS“ broj 91/06-107/13). U konačnosti može se zaključiti da tuženi u osporenom aktu nije dao valjane razloge u pogledu pravilnog utvrđivanja poreske osnovice, koja poreska osnovica nije realno utvrđena i na zakonu zasnovana, pa se prvostepeno rješenje i osporeni akt ukazuju nezakonito donesenim.

Blagovremenim zahtjevom za vanredno preispitivanje te presude tuženi pobija njenu zakonitost iz razloga propisanih odredbama člana 35. stav 2. Zakona o upravnim sporovima („Službeni glasnik RS“ broj 109/05 i 63/11, u daljem tekstu: ZUS). Navodi da stav suda nije pravilan niti je zasnovan na zakonu iz sljedećih razloga: Predmetno prvostepeno rješenje doneseno je u postupku terenske kontrole obračuna, prijavljivanja i uplate poreza kod poreskog obveznika D.B. iz B2 za period kontrole od 01.01.2012. do 31.03.2017. godine, u kojem je obavljao građevinsku djelatnost bez registracije kod nadležnog organa odnosno djelatnost nije obavljao kao preduzetnik niti je osnovao privredno društvo („rad na crno“), pa je sporno da li se tužiocu prilikom oporezivanja od poreske osnovice mogu odbiti troškovi, jer nisu dokumentovani vjerodostojnim ispravama iz odredbe člana 25. Zakona o porezu na dohodak. Tužilac nije vodio nikakve poslovne knjige zbog čega mu se nisu mogli priznati nikakvi rashodi, a s obzirom da je prema odredbi člana 15. stav 3. Zakona o porezu na dohodak, za priznavanje bilo kakvih rashoda potrebno da su evidentirani u poslovnim knjigama, te da su potkrijepljeni vjerodostojnom dokumentacijom, a u konkretnom slučaju nije ispunjen nijedan uslov. Priznavanje troškova u ovim slučajevima bilo bi protivno svim računovodstvenim pravilima i propisima i dovelo do diskriminacije onih poreskih obveznika koji posluju legalno. U tom smislu ispravna je odluka prvostepenog organa da se ne prihvate maloprodajni fiskalni računi kao vjerodostojne isprave, jer se nabavka materijala po pravilu vrši putem bankovnih računa, a fakture se izdaju na ime kupca i ispunjavaju da bi se mogle tretirati kao vjerodostojne isprave. Fiskalni računi tužioca ne mogu se povezati sa njegovim prihodima, a mogao ih je prikupiti od drugih fizičkih lica i koristiti u ovom postupku. Udio radne snage u troškovima tužioca nije moguće utvrditi zbog nezakonitog poslovanja, a ti troškovi uključuju i plaćene poreze i doprinose koje tužilac nije plaćao. Dokazi koje tužilac prezentuje, maloprodajni fiskalni računi i ugovori o izvršenju radova jasno ukazuju da je tužilac poslovao nezakonito, jer je ostvarivao prihod preko 50.000.00 KM godišnje, pa je morao biti registrovan kao PDV obveznik, pa je apsurdno insistiranje tužioca da se upravo ti dokazi koji ukazuju na nezakonito poslovanje, uzmu kao vjerodostojna dokumentacija u postupku utvrđivanja poreske obaveze. Ne spori da je poreska osnovica razlika između prihoda i rashoda, ali iste prvostepeni organ utvrđuje u postupku kontrole na bazi poslovnih knjiga obveznika i dokaza koje poreski obveznik dostavi. Tužilac je dostavio maloprodajne račune koji se ne mogu dovesti u vezu sa njegovim prihodima i ne mogu poslužiti za priznavanje troškova. Apsolutno je neprihvatljiv stav suda da ukoliko se posumnja u vjerodostojnost dokaza da je na prvostepenom organu da izvodi druge dokaze u cilju utvrđivanja troška, posebno kada se radi o poreskom obvezniku koji posluje „na crno“. Prebacivanje tereta dokaza u pogledu dokazivanja rashoda na inspektora dovodi u pitanje potrebu vođenja poslovnih knjiga čuvanje faktura i drugih isprava kao i knjigovodstveno evidentiranje rashoda i sačinjavanje finansijskih izvještaja. Prema ocjeni tuženog sud je prije

svoga trebao imati u vidu da je tužilac obveznik koji godinama posluje nezakonito, bez odobrenja nadležnog organa, ne vodi poslovne knjige, ne uplaćuje nikakve poreze, djelatnost koju je obavljao zahtijeva angažovanje više lica, koje je zapošljavao bez prijave i osiguranja. Shodno navedenom pobijanu presudu smatra nezakonito donesenom, pa predlaže da se zahtjev uvaži, pobijana presuda preinači i tužba odbije.

Tužilac u odgovoru na zahtjev osporava njegove navode, jer da je pravilno sud utvrdio da je prvostepeni organ trebao da postupi u skladu sa članom 19. Zakona o porezu na dohodak, te da pravilno utvrdi činjenično stanje ukoliko je postojala sumnja u pravilnost njegovih dokaza. To nije učinjeno, pa je došlo do povrede člana 80. stav 1. tačka e) tog Zakona, a povrijeđen je i član 8. Zakona o opštem upravnom postupku („Službeni glasnik RS“ broj 13/02-66/18, u daljem tekstu: ZOUP), jer nije primijenjeno načelo materijalne istine i nije utvrđeno stvarno stanje stvari. Predlaže da se zahtjev odbije.

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 sljedećih razloga:

Prema podacima spisa predmetni inspekcijски nadzor i kontrola zakonitosti prijavljivanja i plaćanja poreskih obaveza tužioca izvršena je za period poslovanja od 01.01.2012. do 31.03.2017. godine, te o utvrđenom stanju dana 15.06.2017. godine sačinio zapisnik, koji je uručen tužiocu dana 25.06.2017. godine. U postupku kontrole utvrđeno je da je tužilac obavljao građevinsku djelatnost bez registracije kod nadležnog organa, odnosno djelatnost nije obavljao kao preduzetnik niti je za obavljanje te djelatnosti osnovao privredno društvo („rad na crno“), da je naplatu za izgrađene građevinske objekte izvršio preko bankovnog računa (ugovori o djelu i izvodi banke o ostvarenom prometu na računu), pa je na taj način utvrđen ukupan prihod tužioca za kontrolisani period, koje utvrđenje tužilac ne osporava.

Spornim se ukazalo da li se tužiocu prilikom oporezivanja od nesporno utvrđenih prihoda mogu odbiti troškovi. Tuženi smatra da takva mogućnost ne postoji, jer tužilac troškove nije dokazao vjerodostojnim ispravama iz odredbe člana 25. Zakona o porezu na dohodak, nije vodio nikakve poslovne knjige niti evidentirao troškove, što je preduslov prema odredbi člana 15. stav 3. toga zakona za priznavanje bilo kakvih rashoda, a nije ih potkrijepio ni drugom vjerodostojnom dokumentacijom (bankovni računi o nabavci materijala, fakture na ime kupca i sl.).

Nasuprot tome tužilac je i u primjedbama na zapisnik, žalbi, a potom i u tužbi ukazao na pogrešno utvrđeno činjenično stanje u pogledu utvrđivanja poreske osnovice, koja se nije mogla utvrditi samo na osnovu ostvarenih prihoda. Smatra da je bilo potrebno pravilnom primjenom zakona, utvrditi iznos rashoda odnosno troškova koje je imao prilikom obavljanja djelatnosti, pa shodno utvrđenom odrediti poresku osnovicu, kao razliku tih iznosa. Kao dokaze priložio je ugovore o djelu, sačinjene između naručioca posla i tužioca, sa specifikacijom i rekapitulacijom građevinskih radova u kojima je sadržana i vrijednost (cijena) utrošenog materijala, a priložio je i fiskalne račune za nabavku materijala.

Tuženi, kako i navodi ne prihvata navedene dokaze tužioca iz već naprijed navedenih razloga, ali pogrešno zaključuje da kod činjenice da je tužilac obavljao djelatnost bez odobrenja nadležnog organa odnosno obavljao „rad na crno“, pa time izbjegao zakonske obaveze, prijavu poreza, plaćanje poreza i doprinosa, raznih taksi, PDV i dr., da organ u

postupku kontrole nema obavezu da rashode tužioca utvrdi putem drugih dokaznih sredstava. Ti propusti tužioca eventualno imaju za posljedicu prekršajnu odgovornost tužioca, ali to nije predmet ovog postupka i ne može biti razlog nepriznavanje troškova, a time i nepravilnog određivanja poreske osnovice. Tužilac je shodno djelatnosti koju je obavljao nesporno imao troškove nabavke građevinskog materijala, pa je prvostepeni organ imao obavezu da te rashode utvrdi drugim dokaznim sredstvima, ukoliko to nije mogao da utvrdi iz priloženih dokaza.

To proizlazi iz odredbe člana 19. stav 2. Zakona, kojom je predviđena mogućnost da se kao dokazna sredstva osim dokaza sa kojima raspolaže Uprava i dokazi odnosno isprave koja su pribavljene od poreskog obveznika ili trećih lica, iskaz svjedoka, nalaz i mišljenje vještaka, uviđaj i svako drugo dokazno sredstvo na osnovu kojeg se činjenice mogu utvrditi. Prvostepeni organ u obrazloženju rješenja navodi „da bi se utvrdila poreska osnovica potrebno je da poreski obveznik angažuje vještaka građevinske struke“, ali je u postupku kontrole propustio da ga upozori na tu mogućnost i da mu ostavi rok da taj dokaz pribavi, što je obaveza organa iz odredbe člana 80. tačka g) i e) Zakona, na što tužilac osnovano ukazuje.

Prema navedenom pravilno nižestepeni sud zaključuje da se ne mogu prihvatiti kao valjani razlozi tuženog u pravcu pravilnog utvrđivanja poreske osnovice, koja s obzirom na sve naprijed navedeno nije realno ni zakonito utvrđena.

Kod takvog stanja stvari, a kako ni ostali razlozi zahtjeva nisu od uticaja na zakonitost presude, po ocjeni ovog suda u pobijanoj presudi nije ostvaren nijedan razlog njene nezakonitosti predviđen u odredbama člana 35. stav 2. ZUS pa se zahtjev tuženog odbija a na osnovu člana 40. stav 1. istog zakona.

Zapisničar
Duška Mutić

Predsjednik vijeća
Strahinja Ćurković

Za tačnost otpavka ovjerava
Rukovodilac sudske pisarnice
Biljana Ačić