

BOSNA I HERCEGOVINA
REPUBLIKA SRPSKA
VRHOVNI SUD REPUBLIKE SRPSKE
Broj: 11 0 U 023218 19 Uvp
Banjaluka, 22.09.2021. godine

Vrhovni sud Republike Srpske, u vijeću sastavljenom od sudija Smiljane Mrše, kao predsjednika vijeća, Svjetlane Knežević i Edine Čupeljić, kao članova vijeća, uz učešće Duške Mutić, kao zapisničara, u upravnom sporu po tužbi E. G. d.o.o. B., Ulica S. M. broj ..., koga zastupa punomoćnik I. Đ., advokat iz B., A. S. S. broj ... (u daljem tekstu: tužilac), protiv akta broj 06.05/450-779/17 od 06.07.2018. godine, tuženog Ministarstvo ... R. S., u predmetu kontrole plaćanja poreskih obaveza, odlučujući o zahtjevu tužioca za vanredno preispitivanje presude Okružnog suda u Banjaluci broj 11 0 U 023218 18 U od 05.09.2019. godine, u sjednici vijeća održanoj dana 22.09.2021. godine, donio je

PRESUDU

Zahtjev se djelimično uvažava, presuda Okružnog suda u Banjaluci broj 11 0 U 023218 18 U od 05.09.2019. godine preinačava, tako da se tužba uvažava i osporeni akt poništava samo u dijelu kojim je odlučeno o obavezi tužioca za plaćanje kamata na plaćene doprinose na lična primanja.

U preostalom dijelu zahtjev se odbija.

Svaka stranka snosi svoje troškove postupka.

Obrazloženje

Pobijanom presudom (stavom 1. izreke) odbijena je tužba podnesena protiv uvodno označenog osporenog akta, kojim je odbijena žalba tužioca izjavljena protiv rješenja Poreske uprave, Područni ... B. broj 06/1.02/0702-456.1-24866/2016 od 17.05.2017. godine. Tim prvostepenim rješenjem naloženo je tužiocu da radi otklanjanja nepravilnosti u poslovanju izvrši plaćanje određenih poreskih obaveza, na odgovarajuće račune javnih prihoda u iznosima utvrđenim dispozitivom tog rješenja na ime glavnog duga i kamata u ukupnom iznosu od 72.763,31 KM, u roku utvrđenom dispozitivom rješenja, sa upozorenjem da će se pristupiti postupku prinudne naplate ukoliko naložene obaveze ne budu plaćene u roku. Stavom 2. izreke pobijane presude odbijen je zahtjev tužioca za nadoknadu troškova upravnog spora.

Odbijanje tužbe se obrazlaže razlozima da je zakonito postupio tuženi kada je osporenim aktom ostavio na snazi rješenje prvostepenog organa od 17.05.2017. godine, jer je isto zasnovano na pravilno i potpuno utvrđenom činjeničnom stanju i doneseno pravilnom primjenom materijalnog prava. Sud je interpretirao tok postupka poreske kontrole iz kojeg je proistekao ovaj upravni spor, kao i sva utvrđenja tuženog iz osporenog akta, navodeći da su ista pravilna u dijelu kojim ih tužilac pobija tužbom. Tako je sud podržao navod tuženog da je prvostepeni organ prilikom utvrđivanja poreza na dobit tužioca pravilno primijenio odredbu

člana 8. stav 1. i 2. tačka a) Zakona o porezu na dobit („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 91/06 i 57/12 - u daljem tekstu: Zakona o porezu na dobit), jer mu prilikom obračuna poreske osnovice za ovu obavezu nije u rashode priznao i odbio od prihoda troškove reprezentacije, obzirom da tužilac nije pružio dokaze o tome da su isti nastali u vezi sa poslovnom djelatnošću tužioca, što je bliže razrađeno odredbom člana 14. Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dobit („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 129/06 do 99/13 - u daljem tekstu: Pravilnik). Odbijen je i navod tužioca da je tuženi nezakonito postupio kada je ostavio na snazi rješenje prvostepenog organa u dijelu kojim je tužiocu za doprinose na lična primanja plaćene sa zakašnjenjem obračunata kamata i naloženo plaćanje iste, uz stav suda da je tuženi o tome u osporenom aktu dao pravilne razloge. Konkretno, tuženi je citirao odredbu člana 10. stav 1. tačka a) Zakona o doprinosima - Prečišćeni tekst („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 31/09 i 1/11 - u daljem tekstu: Zakon o doprinosima) koja propisuje da obračun i uplatu doprinosa za obveznike vrši u trenutku isplate isplatilac-rezident Republike prilikom svake isplate, na osnovicu utvrđenu ovim zakonom, te je dalje naveo da se odredba člana 11. stav 2. Zakona o doprinosima koja propisuje da su izuzetno od odredbe člana 10. ovog zakona, uplatioci doprinosa dužni da uplate doprinose na propisane uplatne račune najkasnije dva mjeseca od isteka mjeseca za koji se doprinosi obračunavaju, odnosi samo na situaciju kada uplatilac doprinosa nije isplatio lična primanja radniku, o čemu se ovdje ne radi, a koji izuzetak je suštinski uveden zato da se zaštiti ne samo radnik kojem se ne isplaćuju primanja, nego i društvo u cjelini, a poslodavac obaveže da ukoliko nije u mogućnosti da radi, da u skladu sa zakonom reguliše svoj status i okonča poslovanje. Dalje je sud ocijenio paušalnim navod tužioca da se u pogledu poreza na dobit trebao primijeniti prvenstveno Zakon o igrama na sreću, a potom eventualno Zakon o porezu na dobit, uz stav suda da ova primjedba tužioca nije konkretizovana i ne zna se na što se tačno ista odnosi. Konačno, odbijen je navod tužioca da je s obzirom na to da on nije uredno vodio poslovne knjige, poreski inspektor prvo trebao da ga na to upozori i odredi rok za ispravljanje grešaka, pa da onda izvrši kontrolu, uz stav suda da ta obaveza inspektora ne proizilazi iz Zakona o poreskom postupku Republike Srpske, nego je obaveza poreskog obveznika (ovdje tužioca) da uredno vodi poslovne knjige ili eventualno angažuje lica koja su osposobljena za tu djelatnost.

Blagovremeno podnesenim zahtjevom za vanredno preispitivanje te presude (u daljem tekstu: zahtjev), tužilac pobija njenu zakonitost zbog pogrešne primjene materijalnog prava i povreda pravila postupka koje su od uticaja na rješenje stvari. U zahtjevu iznosi da ostaje kod navoda iz tužbe koje je nižestepeni sud odbio neosnovano i nekritički prihvatajući sva utvrđenja tuženog iz osporenog akta, iako ista nisu pravilna. Tako ističe da ostaje kod navoda da je tuženi u pogledu poreza na dobit tužioca trebao primijeniti Zakon o igrama na sreću koji je u konkretnom slučaju *lex specialis*, a ne samo Zakon o porezu na dobit. Takođe ostaje kod navoda da je tuženi prilikom obračuna poreske osnovice za porez na dobit pogrešno primijenio odredbu člana 14. Pravilnika kojom je definisana obaveza i uslovi za odbijanje troškova reprezentacije kao uobičajenih i troškova neophodnih za poslovanje koji su u vezi sa poslovnom djelatnošću, a koji konkretni troškovi su kao takvi „vidljivi“ u finansijsko-knjigovodstvenoj dokumentaciji tužioca, što je postupajući organ uprave nepotpuno i pogrešno utvrdio, a sud isto bez objektivne ocjene paušalno prihvatio. Konačno ostaje i kod navoda da je za kontrolisani period tuženi pogrešno utvrdio kamatu na doprinose za lična primanja navodeći da su doprinosi plaćeni sa zakašnjenjem, pri čemu je kamata obračunata od momenta isplate ličnih primanja zaposlenih, što je suprotno odredbi člana 11. Zakona o doprinosima, koju u nastavku citira. Zbog navedenog predlaže da se zahtjev uvaži i pobijana presuda preinači na način da se tužba uvaži i osporeni akt poništi, a postavio je i zahtjev za nadoknadu troškova ovog postupka koji se odnose na sastav zahtjeva od strane advokata u ukupnom iznosu od 1.125,00 KM.

Tuženi u odgovoru na zahtjev ističe da ostaje kod navoda datih u obrazloženju osporenog akta koje ponavlja, konačno predlažući da se zahtjev odbije.

Razmotrivši zahtjev, odgovor na zahtjev, pobijanu presudu, te ostale priloge u spisima predmeta, na osnovu odredbe člana 39. Zakona o upravnim sporovima („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 109/05 i 63/11 - u daljem tekstu: ZUS), odlučeno je kao u izreci ove presude iz sljedećih razloga:

Pobijanom presudom je odbijena tužba podnesena protiv osporenog akta tuženog od 06.07.2018. godine, uz iznošenje razloga od strane nižestepenog suda čiju je pravilnost tužilac samo u jednom dijelu doveo u pitanje navodima zahtjeva.

Konkretno, to se ne odnosi na pravilan zaključak nižestepenog suda da je paušalan, neargumentovan i neodređen navod tužioca da su organi uprave, u ovom slučaju, prilikom obračuna poreza na dobit, trebali primijeniti Zakon o igrama na sreću kao *lex specialis*, pa eventualno Zakon o porezu na dobit, jer tužilac ovaj navod apsolutno ničim ne pojašnjava ni u zahtjevu.

Takođe je neosnovan navod tužioca da je nižestepeni sud nekritički podržao odluku tuženog u dijelu koji se tiče obračuna poreske osnovice za porez na dobit, jer mu shodno odredbi člana 8. stav 1. i stav 2. tačka a) Zakona o porezu na dobit, od prihoda nije odbio rashode koji se odnose na troškove reprezentacije, budući da tužilac u provedenom upravnom postupku poreske kontrole, a ni u upravnom sporu, nije dostavio dokaze koji su neophodni u smislu odredbe člana 14. Pravilnika, koja decidno propisuje šta su tačno troškovi reprezentacije, a koji se kao takvi moraju i dokazati da bi bili uobzireni, odnosno odbijeni od prihoda.

Međutim, osnovan je navod iz zahtjeva da je u predmetnom upravnom postupku ostalo sporno da li je tužilac zakasnio sa plaćanjem doprinosa na lična primanja i da li mu je prvostepeni organ mogao izvršiti obračun kamate na ovu obavezu, navodno plaćenu sa zakašnjenjem. Obrazlažući svoju odluku o odbijanju žalbe u ovom dijelu tuženi u osporenom aktu citira odredbu člana 10. stav 1. tačka a) Zakona o doprinosima koja propisuje da obračun i uplatu doprinosa za obveznike vrši u trenutku isplate isplatilac-rezident Republike prilikom svake isplate, na osnovicu utvrđenu ovim zakonom, potom citira odredbu člana 11. stav 2. ovog zakona koja propisuje da su izuzetno od odredbe člana 10. ovog zakona, uplatioci doprinosa dužni da uplate doprinose na propisane uplatne račune najkasnije dva mjeseca od isteka mjeseca za koji se doprinosi obračunavaju, tumačeći da se ovaj izuzetak odnosi samo na situaciju kada se radniku ne isplaćuju lična primanja (kako bi se zaštitio radnik i društvo u cjelini, a poslodavac prinudio da riješi svoj status ako nije u mogućnosti da zakonito posluje), koje tumačenje nije pravilno i koje stoga nije mogao podržati nižestepeni sud.

Naime, kako u odredbi člana 11. stav 2. Zakona o doprinosima nisu propisani slučajevi kad je izuzetno poreskom obvezniku dozvoljeno da uplati doprinose najkasnije dva mjeseca od isteka mjeseca za koji se doprinosi obračunavaju, nego je samo propisano da su izuzetno uplatioci doprinosa dužni da uplate doprinose najkasnije dva mjeseca od isteka mjeseca za koji se doprinosi obračunavaju, ovaj sud nalazi da je proizvoljno tumačenje tuženog da se taj izuzetak primjenjuje samo u situaciji kada uplatilac doprinosa nije isplatio lično primanje radniku, s obzirom da to nije propisano zakonom.

Kako je nižestepeni sud podržao odluku tuženog i u ovom dijelu, iako ista nije zasnovana na pravilnoj primjeni materijalnog prava, na što tužilac osnovano ukazuje u zahtjevu, ispunjeni su uslovi iz odredbe člana 35. stav 2. i 40. stav 1. i 2. ZUS da se isti uvaži i presuda preinači na način da tužba uvaži i osporeni akt poništi samo u dijelu kojim je odlučeno o obavezi tužioca za plaćanje kamata na plaćene doprinose na lična primanja, kako je i odlučeno stavom 1. izreke ove presude. Ovo podrazumijeva obavezu tuženog, odnosno prvostepenog organa da u ponovljenom postupku, pravilnim tumačenjem odredaba člana 10. stav 1. tačka a) i 11. stav 2. Zakona o doprinosima, kakvo je dao ovaj Vrhovni sud, prvo utvrdi da li je tužilac u kontrolisanom periodu uopšte zakasnio sa plaćanjem doprinosa na lična primanja od čega će dalje isključivo zavisiti i obaveza plaćanja eventualnih kamata.

Stavom 2. izreke ove presude zahtjev tužioca je u preostalom dijelu odbijen, shodno odredbi člana 40. stav 1. ZUS, jer je isti neosnovan, kako je to prethodno obrazloženo.

Odluka o troškovima ovog postupka iz stava 3. izreke ove presude se zasniva na odredbi člana 49a. stav 2. ZUS koja između ostalog propisuje da ako stranka djelimično uspije u sporu, sud može, s obzirom na postignuti uspjeh, odrediti da svaka stranka podmiruje svoje troškove, jer ovaj sud cijeni da je tužilac uspio u upravnom sporu u zanemarivom dijelu (vezanom samo za plaćanje kamata na doprinose na lična primanja) u odnosu na ukupnu poresku obavezu koja mu je nametnuta osporenim aktom koji je u preostalom dijelu zakonit.

Zapisničar
Duška Mutić

Predsjednik vijeća
Smiljana Mrša

Tačnost otpravka ovjerava
Rukovodilac sudske pisarnice
Biljana Ačić