

БОСНА И ХЕРЦЕГОВИНА  
РЕПУБЛИКА СРПСКА  
ВРХОВНИ СУД РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ  
Број: 11 0 У 024066 21 Увп  
Бања Лука, 6.10.2021. године

Врховни суд Републике Српске у вијећу састављеном од судија, Страхине Ђурковића предсједника вијећа, Душка Бојовића и Смиљане Мрша чланова вијећа, уз учешће записничара Тамаре Кочић, у управном спору по тужби Микрокредитна ...М.-Б. из Т. заступане по законском заступнику-директору С. Х. (у даљем тексту: тужилац), а он по пуномоћницима С. и А. С. адвокатима из Адвокатска ... С. из Б., Б. в. Ж. М. број ..., против рјешења број 06.05/450–1736/18 од 14.12.2018. године Министарство ... Р. С., Б. Ј. (у даљем тексту: тужени), у предмету наплате утврђених пореских обавеза, одлучујући о захтјеву тужиоца, поднесеном по пуномоћнику Т. Д. раднику те фондације, за ванредно преиспитивање пресуде Окружног суда у Бањалуци број 11 0 У 024066 19 У од 29.4.2021. године, у нејавној сједници одржаној дана 6.10.2021. године донио је

## ПРЕСУДУ

Захтјев се одбија.

## Образложење

Побијаном пресудом је, у ставу 1. изреке одбијена тужба против оспореног акта туженог, којим је одбијена жалба тужиоца изјављена на рјешење Пореска ... Р. С., Сектор ... - Одјељење ... (у даљем тексту: П. у.) број 06/1.01/0302-456.3-3446/2018 од 7.11.2018. године, а којим је наложено тужиоцу, представништву у Б., да ради отклањања неправилности у пословању које се односе на законитост и правилност пријављивања и плаћања пореских обавеза за период од 1.10.2013. године до 31.12.2018. године, изврши уплату утврђених пореских обавеза и припадајућих камата, по основу пореза на добит правних лица резидената Р. С., посебне републичке таксе и средстава за проширену репродукцију шума, у износу главног дуга и камата, укупно 185.783,14 КМ. Ставом 2. изреке пресуде је одбијен захтјев тужиоца за накнаду трошкова управног спора, а ставом 3. изреке одбијен захтјев тужиоца за накнаду трошкова управног поступка.

Одбијање тужбе образложено је разлозима да је оспорени акт правилан, јер је тужилац обвезник плаћања наведених пореских обавеза, превасходно по основу Закона о порезу на добит („Сл. гласник Републике Српске“ број 91/06 и 57/12, у даљем тексту: ранији Закон о порезу на добит) који се примјењивао до 2015. године, као и каснијег истоименог закона („Сл. гласник Републике Српске“ број 94/14 и 1/17, у даљем тексту: важећи Закон о порезу на добит) у односу на преостали период за који је вршена контрола, имајући у виду да тужилац врши дјелатност на тржишној основи и остварује приходе из тржишних извора, односно одобрава кредите по одређеној каматној стопи

која значајно не одступа од тржишне каматне стопе, сходно чему је обвезник плаћања тих пореза, јер нема карактер јавне а ни хуманитарне организације да би био изузет од плаћања тих пореза. При томе није од утицаја позивање тужиоца на Закон о микрокредитним организацијама („Сл. гласник Републике Српске“ број 64/06 и 116/11, у даљем тексту: важећи Закон о микрокредитним организацијама) којим се уређује оснивање, дјелатност, облик организовања и регистрација, пословање и начин управљања, надзор пословања и престанак рада тих фондација, а у погледу којих питања се супсидијарно примјењује Закон о удружењима и фондацијама Републике Српске, а то из разлога што се порески третман пословања микрокредитних фондација одређује искључиво на бази пореских прописа, односно уз примјену Закона о порезу на добит и осталих закона по основу којих су тужиоцу и утврђене пореске обавезе. Стога су му правилно утврђене и обавезе по основу Закона о посебним републичким таксама („Сл. гласник Републике Српске“ број 8/94, 29/00, 18/01, 22/01, 60/03 – II дио, 14/04 и 51/06) и по основу средстава за проширену репродукцију шума у смислу Закона о шумама („Сл. гласник Републике Српске“ број 75/08 и 60/13). При томе је без основа приговор тужиоца о застарјелости посебне републичке таксе за 2013. годину, будући да је одредбом члана 70. Закона о пореском поступку Републике Српске („Сл. гласник Републике Српске“ број 102/11, 108/11, 67/13, 31/14 и 44/16) прописано да се утврђивање пореске обавезе, рјешењем П. у. може извршити у року од 5 година од дана подношења пореске пријаве, односно од дана доспијећа пореске обавезе рачунајући од дана који је касније наступио, у вези са чим је мјеродаван моменат уласка у контролу а не моменат доношења рјешења како то тужилац погрешно закључује, па како је контрола започета 1.3.2018. године а први дио посебне републичке таксе за 2013. годину доспијева 1.3.2013. године, неспорно је да је контрола и започета у року од 5 година од дана доспијећа пореске обавезе.

Благовременим захтјевом за ванредно преиспитивање те пресуде (у даљем тексту: захтјев) тужилац побија њену законитост, због повреде закона, другог прописа или општег акта и повреде прописа о поступку која је могла бити од утицаја на рјешење ствари. Наводи да се повреда закона, другог прописа или општег акта огледа у томе што је ретроактивно примијењен важећи Закон о порезу на добит, за обрачунски период од 1.10.2013. године до 31.12.2015. године, умјесто да је примијењен ранији Закон о порезу на добит по којем и није био порески обвезник, будући да тај закон не познаје микрокредитне фондације уопште као појам у погледу примјене тог закона, док се доношењем важећег Закона о порезу на добит у члану 2. став 1. тачка 8. уводи појам „финансијских институција“, који између осталог обухвата и појам микрокредитних друштава али не и микрокредитних фондација као облика организовања. Насупрот томе, у члану 4. став 2. ранијег Закона о порезу на добит је прописано да јавне институције и хуманитарне организације не плаћају порез на добит остварену, између осталог и по основу прихода од обављања дјелатности у вези са основним циљем и основном дјелатношћу хуманитарних организација и јавних институција (тачка ђ), а с тим да у смислу става 3. тог члана уколико хуманитарна организација или јавна институција обавља и дјелатност која није у вези са њеним хуманитарним циљевима или циљевима јавне институције, онда подлијеже плаћању пореза на добит остварену обављањем те дјелатности. Истиче да му тужени раније уопште није обрачунавао порез на добит, што и произилази из записника Пореске управе, Сектор за контролу, претраге и обавјештајне послове број 06/1.01/0303/490-4.29/12 од 31.5.2012. године према којем му је, сходно одредбама ранијег Закона о порезу на добит у вези са одредбама члана 40. став 1. важећег Закона о микрокредитним организацијама да микрокредитне фондације нису профитне организације, утврђивано да није обвезник пореза на добит, а док му је у конкретном случају утврђено другачије, чиме се уноси правна несигурност и нарушавају његова

законска права као странке у поступку, при чему је тужени свјесно занемарио временско важење закона, у погледу којег приговора се суд у побијаној пресуди и није изјаснио. Та повреда се огледа и у ретроактивној и погрешној примјени подзаконског акта, то јест Правилника о примјени Закона о порезу на добит („Сл. гласник Републике Српске“ број 129/06, 110/07, 114/07, 62/08, 9/09, 122/10, 73/11, 17/13 и 21/13, у даљем тексту: Правилник), према којем у члану 2. тог правилника нема појмовног одређења за микрокредитне фондације, као ни и у ранијем Закону о порезу на добит, при чему је у члану 4. тог правилника прописано да су јавне институције и хуманитарне организације изузете од плаћања пореза на добит, с тим да подлијежу плаћању пореза на добит која потиче из пословања које није у вези са основним циљем и основном дјелатношћу због које је основана јавна институција или хуманитарна организација. Сходно томе сматра да је учињена и повреда Закона о посебним републичким таксама, којим је у члану 7. прописано да посебну републичку таксу, поред државних органа и организација и установа које се финансирају из буџета и доприноса за обавезно социјално осигурање, не плаћају (између осталог) фондови, организације црвеног крста и друге организације које се искључиво баве пружањем хуманитарне помоћи, те удружења и фондације, изузев оних које обављају дјелатности ради стицања добити. Како је важећим Законом о микрокредитним организацијама прописано да су фондације непрофитне и недепозитне, те да се не оснивају ради стицања добити, није било основа да се обавезе на плаћање посебне републичке таксе на износ од 5.000 КМ, при чему је његова дјелатност поистовијеђена са дјелатношћу банака, јер је подведен под члан 2. став 1. тачка 1. Закона о посебним републичким таксама, према којем банкарство и друго финансијско посредовање плаћа ту таксу у наведеном износу, иако он није банка нити врши финансијско посредовање. Исто тако, сматра да је погрешно примијењен и Закон о шумама, којим је у члану 91. прописано да су фондације изузете од плаћања надокнаде за унапређивање општекорисних функција шума. Повреда прописа о поступку се огледа у томе што није прихваћен његов приговор застареле потраживања обавеза по основу пореза на добит за 2013. годину, а и обавеза по основу посебне републичке таксе за исту годину, као ни приговор у погледу пропуста да није узето у обзир да је ослобођен плаћања те таксе за 2014. годину у износу од 20.000 КМ, у смислу измијењеног члана 7. Закона о посебним републичким таксама (према „Сл. гласнику Републике Српске број 52/14). Предлаже да се побијана пресуда укине или преиначи.

Тужени у одговору на захтјев у свему остаје код разлога оспореног акта и побијане пресуде, па предлаже да се захтјев одбије.

Размотривши захтјев, одговор туженог, побијану пресуду и оспорени акт, као и цјелокупне списе предметне управне ствари, на основу одредбе члана 39. Закона о управним споровима („Службени гласник РС“ број 109/05 и 63/11, у даљем тексту: ЗУС), одлучено је као у изреци ове пресуде из следећих разлога:

Из садржаја списка произилази да је П. у. извршила код тужиоца теренску контролу обрачуна, пријављивања и уплате пореза, за период од 1.10.2013. до 1.10.2018. године, сачинивши записник од 29.10.2018. године, сходно којем су тужиоцу рјешењем те управе утврђене и наложене за плаћање обавезе по основу пореза на добит за 2013, 2014, 2015. и 2016. годину, посебне републичке таксе за исти период, а и средстава за проширену репродукцију шума за 2013, 2014, 2015, 2016, 2017. и 2018. годину, све у износу главног дуга и припадајућих камата, укупно 185.783,14 КМ. Оспореним актом је одбијена жалба тужиоца на то рјешење, при чему је и одбијен приговор тужиоца у погледу застарјелости обавеза по основу пореза на добит за 2013. годину. Оспорени акт

је оснажен побијаном пресудом, са разлозима који су већ изнесени у уводном дијелу образложења ове пресуде.

Побијана пресуда је правилна а самим тим и законита.

Правилно се у оспореном акту а и побијаној пресуди, констатује да у овој управној ствари нису спорне чињенице, већ је спорна примјена права, превасходно одредбе члана 4. како ранијег Закона о порезу на добит а тако и важећег Закона о порезу на добит.

Наиме, није спорно да је одредбом члана 4. важећег Закона о порезу на добит прописано да тај порез не плаћају, између осталог фондације и друга правна лица која су регистрована за обављање недобитне дјелатности и која остварују приходе из буџета или јавних фондова, од спонзорства или донација у новцу или натури, чланарина као и приходе од продаје или преноса добара, осим добара која се користе или су се користила за обављање дјелатности на тржишном основу, али насупротив чему су, у смислу става 2. тог члана, уколико врше дјелатности на тржишном основу и остварују приходе из тржишних извора, обвезници пореза на добит, за добит коју остваре обављањем таквих дјелатности.

Сходно тој одредби става 2. наведеног члана, како је код тужиоца извршена пореска контрола за период пословања од 1.10.2013. године до 1.10.2018. године, то му је за период почев од 1. јануара 2016. године, када је ступио на снагу важећи Закон о порезу на добит, и утврђена пореска обавеза по основу неплаћеног пореза на добит, јер је као микрокредитна фондација вршио дјелатност на тржишној основи и остваривао приходе из тржишних извора, одобравајући кредите по одређеној каматној стопи која значајно није одступала од тржишне каматне стопе, па тако да је и обављао дјелатност којом се стиче вишак прихода над расходима.

Стога је тужени правилно тужиоца третирао као обвезника пореза на добит, који је обрачунат на разлику прихода и расхода, са чим у вези је без утицаја позивање тужиоца на одредбу члана 40. став 1. важећег Закона о микрокредитним организацијама, према којој је микрокредитна организација дужна вишак прихода над расходима инвестирати у обављање микрокредитне дјелатности у складу са тим законом. Исто тако, није од утицаја ни позивање тужиоца на члан 2. тог закона, према којем је микрокредитна организација у смислу тог закона недепозитна финансијска организација чија је основна дјелатност давање микро кредита, тако да обавља дјелатност у складу са тим законом, са циљем побољшања материјалног положаја корисника микрокредита, повећања запослености, пружања подршке развоју предузетништва и стицања добити односно вишка прихода над расходима, те да се у смислу члана 35. став 1. тог закона одредбе Закона о удружењима и фондацијама Републике Српске примјењују на микрокредитну фондацију, ако важећим Законом о микрокредитним организацијама није другачије прописано. То управо из разлога што је тужилац као микрокредитна фондација, вршио дјелатност на тржишној основи и остваривао приходе из тржишних извора, одобравајући кредите по одређеној каматној стопи, која значајно и није одступала од тржишне каматне стопе.

Такође није од утицаја ни што тужилац раније није био обавезиван на плаћање тог пореза, а у вези са чим се тужилац позвао на ранији записник од 31.5.2012. године у којем је наведено да није обвезник плаћања накнаде за шуме, у смислу члану 91. став 3.

Закона о шумама-пречишћени текст („Сл. гласник Републике Српске“ број 75/08) јер (како је у том записнику наведено) није профитна организација, а исто тако није од утицаја ни што је чланом 2. ранијег Закона о микрокредитним организацијама („Сл. гласник Републике Српске“ број 19/01) прописано да је микрокредитна организација у смислу тог закона недепозитна и непрофитна организација чија је основна дјелатност давање микро кредита. Сходно томе је и у односу на период од 1.10.2013. године па до 31.12.2015. године, првостепеним рјешењем правилно, а у складу са ранијим Законом о порезу на добит и обавезан на плаћање тог пореза, јер је (како је то већ образложено) вршио дјелатност на тржишној основи и остваривао приходе од прихода из тржишних извора, а имајући у виду да је одредабома члана 4. став 1. Правилника прописано да су јавне институције и хуманитарне организације изузете од плаћања пореза на добит за приходе из члана 4. став 2. тог закона, али да у смислу става 3. тог члана уколико хуманитарна организација или јавна институција обавља и дјелатност која није у вези са њеним хуманитарним циљевима или циљевима јавне институције, онда подлијеже плаћању пореза на добит остварену обављањем те дјелатности, а код чињенице да тужилац и није хуманитарна организација.

Због тога у конкретном случају нема ретроактивне примјене материјалног права, па се приговор тужиоца у том смислу указује потпуно без основа.

Сходно наведеном, тужилац је правилно обавезан и на плаћање посебне републичке таксе, имајући у виду да је чланом 2. став 1. тачка 1. Закона о посебним републичким таксама прописано да обвезници плаћања годишњег износа од 5.000 КМ, су правна лица и пословне јединице, према дјелатности за коју је добијено одобрење за рад зависно од тога од које је дјелатности у претходној пословној години остварен највећи приход, при чему је за банкарство и друго финансијско посредовање, а којем у суштини и одговара дјелатност којом се тужилац бавио, управо прописан износ од 5.000 КМ.

При томе није наступила ни застарјелост плаћања пореза на добит за 2013. годину, па је и тај приговор тужиоца правилно цијењен као неоснован, јер је одредбом члана 70. Закона о пореском поступку прописано да се утврђивање пореске обавезе, рјешењем Пореске управе може извршити у року од 5 година од дана подношења пореске пријаве, односно од дана доспијећа пореске обавезе рачунајући од дана који је касније наступио, с тим да је одредбом става 4. тог члана прописано да се тај рок прекида са даном отпочињања поступка утврђивања пореске обавезе и траје непрекидно, без обзира на дужину трајања управног поступка, управног спора или других поступака чији исход може бити понављање првостепеног поступка утврђивања пореске обавезе рјешењем П. у., што значи да је за рок застарјелости утврђивања пореске обавезе управо мјеродаван моменат уласка у контролу а не моменат доношења рјешења. Такође до доношења оспореног акта, чија законитост је испитивана у управном спору, није протекао ни апсолутни рок застаре из члана 72. став 4. истог закона, према којем право П. у. на наплату пореских обавеза у сваком случају застарјева истеком рока од шест година од дана доспјелости за плаћање пријављене пореске обавезе или извршности рјешења за плаћање.

То се такође односи и на приговор застаре обавеза по основу посебне републичке таксе за 2013. годину, јер је неспорно да је првостепени орган контролу започео дана 1.3.2018. године, а да први дио посебне републичке таксе за 2013. годину доспијева 1.3.2013. године, сходно члему произилази да је контрола и започета у року од 5 година

од дана дана доспијећа те пореске обавезе, како је то и констатовано у оспореном акту и побијаној пресуди, а о чему су дати довољно јасни и аргументовани разлози који се не могу довести у сумњу наводима предметног захтјева.

Такође је правилно извршено и обавезивање тужиоца по основу средстава за проширену репродукцију шума, у смислу члана 91. Закона о шумама, којим је прописано да на име средстава за репродукцију шума, полугодишње и по завршеном рачуну, сва правна лица која своју дјелатност обављају на територији Р. С., као и пословне јединице или дијелови правних лица чије је сједиште ван Р. С., уплаћују износ од 0,07% од укупног прихода, сходно чему је тужиоцу и извршен обрачун тих обавеза у складу са Законом о пореском поступку Републике Српске.

На крају ваља истаћи да није од утицаја ни приговор тужиоца да у побијаној пресуди суд није цијенио његов приговор, што није учинио ни првостепени орган а ни тужени, да је занемарен измијењени члан 7. Закона о посебној републичкој такси (према измјенама и допунама тог закона објављеним у „Сл. гласник Републике Српске“ број 52/14), према којем посебну републичку таксу за 2014. годину не плаћају обвезници који су претрпјели штету изазвану поплавама у Р. С. у мају 2014. године, те да уколико су таксу уплатили, сматраће се претплатом у смислу одредаба закона којим се уређује порески поступак, са чим у вези је тужилац (како наводи) пријавио штету од поплава дана 17.7.2014. године и да му је надлежни орган утврдио да је претрпио материјалну штету у висини од 20.000 КМ, сходно чему је мишљења да су првостепени орган и тужени били у обавези да примијене ту одредбу и ослободе га плаћања те таксе за 2014. годину, односно да утврде претплату у том износу за наредни обрачунски период. Тај приговор није од утицаја из разлога што га тужилац и није истицао у управном поступку у којем је донесен оспорени акт, тако да тужени о том приговору и није могао одлучити, па како суд у смислу члана 29. став 1. ЗУС-а законитост оспореног акта испитује на подлози чињеница утврђених у управном поступку, ни тај приговор који је истакнут тек у тужби не утиче на законитост побијане пресуде, па ни тиме што се у образложењу побијане пресуде на тај приговор суд није читовао.

Имајући у виду изнесено, по оцјени овог суда доношењем побијане пресуде није остварен ниједан од разлога из одредбе члана 35. став 2. ЗУС-а, што се односи на повреду закона, другог прописа или општег акта и повреду прописа о поступку која је могла бити од утицаја на рјешење ствари, па се сходно томе захтјев тужиоца, на основу одредбе члана 40. став 1. истог закона, одбија.

Записничар  
Тамара Кочић

Предсједник вијећа  
Страхиња Ђурковић

Тачност отправка овјерава  
Руководилац судске писарнице  
Биљана Аћић