

BOSNA I HERCEGOVINA
REPUBLIKA SRPSKA
VRHOVNI SUD REPUBLIKE SRPSKE
Broj: 12 0 U 007730 21 Uvp
Banjaluka, 30.11.2022. 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 Željke Vujanović, kao zapisničara, u upravnom sporu po tužbi M. d.o.o. B., koga zastupa punomoćnik D. R. advokat iz S. (u daljem tekstu: tužilac), protiv akta broj ... od 25.10.2019. godine, tuženog Ministarstva ... u predmetu kontrole zakonitosti prijavljivanja i plaćanja poreskih obaveza, odlučujući o zahtjevu tužioca za vanredno preispitivanje presude Okružnog suda u Bijeljini broj 12 0 U 007730 19 U od 30.11.2020. godine, u sjednici vijeća održanoj dana 30.11.2022. godine, donio je

PRESUDU

Zahtjev se odbija.

Odbija se zahtjev tužioca za nadoknadu troškova postupka.

Obrazloženje

Pobijanom presudom stavom 1. izreke odbijena je tužba podnesena protiv uvodno označenog osporenog akta, kojim je po žalbi tužioca poništeno rješenje Poreske uprave, Područni centar B. broj ... od 11.03.2015. godine u dijelu kojim je tužiocu naloženo plaćanje poreza i doprinosa na lična primanja i pripadajuće kamate po osnovu nevraćene pozajmice, dok je u ostalom dijelu rješenje ostalo neizmijenjeno. Tim prvostepenim rješenjem (tačkom 1. dispozitiva) naloženo je tužiocu da radi otklanjanja nepravilnosti u poslovanju koja se odnosi na zakonitost i pravilnost prijavljivanja i plaćanja poreskih obaveza, izvrši uplatu poreza i doprinosa na lična primanja zaposlenih za period 01.08.2009. do 31.05.2014. godine u iznosu od 1.675.372,01 KM, sa kamatama u iznosu od 733.214,10 KM, ukupno 2.408.586,11 KM, na jedan od žiro računa navedenih u tački 1. dispozitiva; (tačkom 2. dispozitiva) je odlučeno da je obaveze naložene u tački 1. rješenja tužilac dužan uplatiti nalogom za prenos sredstava u roku od 30 dana od dana dostavljanja rješenja; (tačkom 3. dispozitiva) je odlučeno da ukoliko tužilac ne uplati utvrđene obaveze u ostavljenom roku, troškovi prinudne naplate utvrđuju se u visini od 5% od iznosa rješenjem utvrđene poreske obaveze; (tačkom 4. dispozitiva) je odlučeno da se na iznos utvrđene obaveze koja ne bude plaćena u zakonom propisanom roku, plaća kamata po stopi od 0,03% dnevno na glavni dug, počev od 27.02.2015. godine, pa do dana izmirenja obaveze; a (tačkom 5. dispozitiva) tužiocu je naloženo da prilikom uplate obaveza u nalogu za plaćanje u rubrici „poziv na broj” upiše ... i da u rubrici „vrsta uplate” upiše broj 6 za uplatu osnovnog duga, a broj 9 za uplatu obaveza po osnovu kamata. 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 11.03.2015. godine u dijelu kojim je tužiocu naložio plaćanje poreza i doprinosa na lična primanja zaposlenih za period 01.08.2009.

do 31.05.2014. godine, jer je za svoju odluku dao valjane razloge zasnovane na ispravama spisa i pravilnoj primjeni materijalnog prava. Sud je naveo da iz podataka spisa predmeta proizilazi da je u postupku poreske kontrole kod tužioca kao poreskog obveznika, prvostepeni organ utvrdio da je isti u periodu 2009. do 2014. godine upućivao radnike na rad u Italiju, da je sa svim radnicima zaključio ugovore o radu, ali da ti radnici nisu poslove obavljali u sjedištu preduzeća u B., već su svakodnevne tekuće poslove obavljali u I., te da su navedeni poslovi obavljani u dužim vremenskim periodima, zbog čega isplate evidentirane na račun 4730 obaveze prema zaposlenima - dnevnice predstavljaju lično primanje na koje je u postupku kontrole obračunat porez shodno odredbama člana 3. stav 1. i 10. stav 1. Zakona o porezu na dohodak („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 91/06, 128/06, 120/08, 71/10, 1/11 i 107/13), kao i doprinosi shodno odredbi člana 8. stav 1. Zakona o doprinosima („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 51/01, 96/03, 128/06 i 120/08), te odredbama člana 4., 6 i 8. Zakona o doprinosima („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 116/12 i 103/15), sa pripadajućim kamatama. Dalje je obrazloženo da je postupajući po žalbi tužioca tuženi donio rješenje koja se osporava tužbom, uz obrazloženje da nije sporno da li je tužilac isplaćivao dnevnicu u visini propisanoj Uredbom o naknadama za službena putovanja u zemlji i inostranstvu za zaposlene u javnom sektoru Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 73/10), već je sporno da li se radi o isplatama dnevnica za službena putovanja ili o isplatama koje imaju karakter ličnih primanja, te je zaključeno da je nesporno da tužilac sav svoj prihod ostvaruje na inostranom tržištu, odnosno u Italiju, zbog čega prema stavu tuženog koji je podržao sud, isplate koje su vršene u periodu od 2009. do 2014. godine nikako ne mogu biti isplate po osnovu dnevnica za službena putovanja, već se u konkretnom slučaju radi o upućivanju radnika na rad u inostranstvo, pri čemu je osnovano ukazano na razliku između upućivanja radnika na rad u inostranstvo i upućivanja radnika na službeni put u zemlju ili inostranstvo. Sud je ocijenio pravilnim stav tuženog da u konkretnom slučaju nema mjesta primjeni odredbe člana 7. stav 1. tačka ž) Zakona o porezu na dohodak, jer se ovdje ne radi o službenim putovanjima niti o privremenom obavljanju radnih zadataka, već o kontinuiranom obavljanju poslova koji ulaze u domen registrovane djelatnosti tužioca, pri čemu je utvrđeno da su troškovi dnevnica za sporni period dvostruko ili trostruko veći od od iznosa troškova neto plata zaposlenih, što sve govori u prilog tome da sporne isplate imaju karakter ličnih primanja iz odredbe člana 10. Zakona o porezu na dohodak. Sud je zaključio da je bez osnova pozivanje tužioca na odredbe Zakona o radu i Opšteg kolektivnog ugovora, jer se u konkretnom slučaju primjenjuju poreski propisi koji su *lex specialis* u odnosu na propise iz oblasti radnog prava, obzirom da je predmet ove upravne stvari utvrđivanje poreskih obaveza na strani poreskog obveznika, a ne prava radnika kod poreskog obveznika.

Blagovremeno podnesenim zahtjevom za vanredno preispitivanje te presude (u daljem tekstu: zahtjev), tužilac pobija zakonitost iste zbog povreda pravila postupka koje su od uticaja na rješenje stvari i pogrešne primjene materijalnog prava. U zahtjevu interpretira utvrđenja iz pobijane presude, te prvo osporava stav suda da su poreski propisi *lex specialis* u odnosu na propise iz radnog prava, jer smatra da su Zakon o porezu na dohodak i Zakon o doprinosima *lex specialis* u odnosu na Zakon o poreskom postupku Republike Srpske, ali nikako u odnosu na Zakon o radu kojim je upravo definisan odnos između radnika i poslodavca, a na koji se onda posljedično primjenjuju poreski propisi. U nastavku citira odredbu člana 19. stav 2. tada važećeg Zakona o radu („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 38/00, 40/00, 47/02, 38/03, 66/03 i 20/07), koja propisuje šta sadrži ugovor o radu, odredbu člana 24. stav 1. tog zakona koja propisuje uslove za upućivanje radnika na rad u stranu zemlju, odredbu člana 83. stav 1. istog zakona koja definiše pravo radnika na platu, te odredbu člana 33. stav 1. tačka a) Opšteg kolektivnog ugovora („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 40/10, 35/16, 43/16 i 55/16) koja definiše pravo na dnevnicu za službena putovanja u Republici Srpskoj, Federaciji BiH i

inostranstvu, te podsjeća da je sa svim zaposlenim radnicima imao zaključene ugovore o radu na neodređeno ili određeno vrijeme sa tačno definisanim iznosima ličnih primanja na koje je obračunavao i plaćao porez na dohodak i doprinose, a da je s druge strane prilikom upućivanja radnika na službeni put u inostranstvo donosio rješenja i pravio spiskove, a radnici su sačinjavali naloge za službena putovanja sa pisanim izjavama na osnovu kojih su im isplaćivane dnevnice čiji je „poreski tretman“ tuženi učinio spornim. Suštinski smatra da prema odredbama Zakona o radu i Opšteg kolektivnog ugovora kojima su regulisana prava zaposlenika koji se upućuju na rad u stranu zemlju, a koje su bile na snazi u periodu 2009. do 2014. godine, nema razlike između upućivanja zaposlenih na rad u inostranstvo i upućivanja na službeni put u inostranstvo, gledano sa aspekta prava na dnevnicu, na kojoj razlici insistira tuženi u osporenom aktu. Citira odredbu člana 3. stav 1. tačka a) Zakona o porezu na dohodak koja propisuje da se porez na dohodak fizičkih lica obračunava i plaća na lična primanja, kao i odredbu člana 7. stav 1. tačka ž) istog zakona koja propisuje da se porez na lična primanja ne plaća na naknade putnih troškova i dnevnica zaposlenima u svrhu službenih putovanja ili privremenog obavljanja radnih zadataka i članovima organa udruženja građana po pozivu organa, isplaćene do visine po posebnim propisima, iz koje odredbe je jasno da dnevnicu i naknade na ime troškova službenog putovanja ne podliježu oporezivanju, bez obzira da li su isplaćene u svrhu službenog putovanja ili privremenog obavljanja radnih zadataka, što je slučaj kod tužioca. Imajući sve navedeno u vidu predlaže da se zahtjev uvaži i pobijana presuda preinači, te „utvrdi da nema razlike između upućivanja radnika na rad u inostranstvo i upućivanja radnika na službeni put u inostranstvo sa aspekta poreskih propisa i propisa iz oblasti radnog prava“, a postavio je i zahtjev da mu se nadoknade troškovi upravnog spora.

Tuženi u odgovoru na zahtjev ističe da ostaje kod navoda datih u obrazloženju osporenog akta čiju je zakonitost podržao nižestepeni sud, 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:

Pravilno je pobijanom presudom odbijena tužba podnesena protiv osporenog akta tuženog od 25.10.2019. godine, uz iznošenje valjanih i argumentovanih razloga od strane nižestepenog suda koje tužilac nije doveo u sumnju navodima zahtjeva.

Ispravno sud zaključuje da su Zakon o porezu na dohodak i Zakon o doprinosima *lex specialis* sa aspekta utvrđivanja poreskih obaveza, pri čemu nije sporan sadržaj odredaba ovih zakona koje su primijenili organi uprave kada su tužiocu nametnuli obavezu plaćanja poreza i doprinosa na iznose koje je on isplaćivao svojim radnicima u spornom periodu vodeći ih kao dnevnicu, a za koje organi pravilno zaključuju da je riječ o ličnim primanjima koja se oporezuju i na koja se plaćaju doprinosi.

Suština predmetnog upravnog postupka i upravnog spora jeste okolnost da je tužilac sa svim svojim radnicima nesporno zaključio ugovore o radu u smislu odredbe člana 19. Zakona o radu kojim je ugovorio plate na koje je plaćao porez i doprinose, a onda ih je sve upućivao na rad u stranu zemlju – Italiju gdje su isključivo radili, ali sa njima nije zaključivao ugovore čiji je sadržaj decidno propisan odredbom člana 24. stav 1. Zakona o radu na koju se sam poziva, već je izdavao naloge za službena putovanja obračunavajući i isplaćujući radnicima za taj rad u inostranstvu novčane iznose koje je vodio kao „dnevnicu“ koje po članu 7. stav 1. tačka ž) Zakona o porezu na dohodak ne podliježu oporezivanju, čime je faktički izbjegao plaćanje

poreza i doprinosa na ova lična primanja, što su pravilno utvrdili i obrazložili organi uprave, a podržao nižestepeni sud.

Neosnovan je navod tužioca da sa aspekta poreskih i radnih propisa nema razlike između upućivanja radnika na rad u inostranstvo i upućivanja radnika na službeni put u inostranstvo, jer su to formalno i suštinski različite stvari na čemu pravilno insistira tuženi. Naime, upućivanje radnika na rad u inostranstvo podrazumijeva zaključenje ugovora koji shodno odredbi člana 24. stav 1. Zakona o radu mora da sadrži sporazum o: 1) trajanju radu u stranoj zemlji, 2) uslovima smještaja radnika za vrijeme boravka u stranoj zemlji, ako je to potrebno, 3) valuti u kojoj će se radniku isplaćivati plata i druga primanja po osnovu rada u stranoj zemlji, kao i rokovima i načinu isplate i 4) uslovima odlaska i povratka radnika sa rada u stranoj zemlji, dok službeni put u inostranstvo podrazumijeva okolnost da zaposleni radi kod poslodavca u R. S., pa ga onda poslodavac upućuje na službeni put ili radi privremenog obavljanja radnih zadataka u inostranstvo za što se isplaćuje dnevnicama koja ne podliježe oporezivanju u smislu odredbe člana 7. stav 1. tačka ž) Zakona o porezu na dohodak, o čemu se u slučaju tužioca ne radi, jer su svi njegovi radnici kontinuirano i u dužem vremenskom periodu koji je obuhvaćen poreskom kontrolom radili isključivo u inostranstvu gdje tužilac ostvaruje prihode, što je sve utvrđeno u ovom upravnom postupku, a koja utvrđenja je argumentovano podržao nižestepeni sud.

Dakle, nije tužilac u spornom periodu svojim radnicima isplaćivao dnevnicama za službena putovanja kako tvrdi, jer njegovi radnici nisu upućivani na službena putovanja čija je definicija data u odredbi člana 14. stav 2. Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 127/08, 5/10 i 104/10), kojom je propisano da se službenim putovanjem, u smislu ovog pravilnika, smatra putovanje iz mjesta u kojem je mjesto rada zaposlenog koji se upućuje na službeno putovanje u drugo mjesto radi obavljanja poslova određenih u nalogu za službeno putovanje, a koji su u vezi sa djelatnošću poslodavca, što su pravilno zaključili organi uprave, a podržao nižestepeni sud, jer je evidentno da su zaposlenici tužioca u periodu obuhvaćenom poreskom kontrolom faktički radili u inostranstvu, zbog čega se primanja ostvarena po tom osnovu ne mogu smatrati dnevnicama, nego ličnim primanjima koja se oporezuju i na koja se plaćaju doprinosi.

Kod ovakvog stanja stvari, proizilazi da pobijana presuda nije zahvaćena povredama iz odredbe člana 35. stav 2. ZUS, pa se zahtjev tužioca odbija kao neosnovan, shodno odredbi člana 40. stav 1. istog zakona.

Odluka o troškovima postupka iz stava 2. izreke presude se zasniva na odredbi člana 49a. stav 1. ZUS, s obzirom da je zahtjev tužioca odbijen, proizilazi da on nije uspio u ovom postupku, zbog čega mu ne pripada pravo na nadoknadu troškova istog.

Zapisničar
Željka Vujanović

Predsjednik vijeća
Smiljana Mrša

Tačnost otpavka ovjerava
Rukovodilac sudske pisarnice
Biljana Ačić