

BOSNA I HERCEGOVINA
REPUBLIKA SRPSKA
VRHOVNI SUD REPUBLIKE SRPSKE
BANJALUKA
Broj: 11 0 U 015025 15 Uvp
Banjaluka, dana 14. juna 2018. godine

Vrhovni sud Republike Srpske, u vijeću sastavljenom od sudija: Strahinje Ćurkovića, predsjednika vijeća, Merside Bjelobrka i Svjetlane Knežević, članova vijeća, uz učešće zapisničara Margarete Nikić, u upravnom sporu po tužbi tužioca „H. T.“ d.o.o. B., kojeg zastupaju punomoćnici iz Advokatske firme „S. S. i S. A.“ o.d. B., protiv rješenja tuženog Ministarstva, broj: ... od 25. jula 2014. godine, u predmetu kontrole zakonitosti prijavljivanja i plaćanja poreskih obaveza, odlučujući o zahtjevu tuženog za vanredno preispitivanje presude Okružnog suda u Banjaluci, broj: 11 0 U 015025 14 U od 27. oktobra 2015. godine, na sjednici vijeća održanoj dana 14. juna 2018. godine, donio je

P R E S U D U

Zahtjev se uvažava, presuda Okružnog suda u Banjaluci, broj: 11 0 U 015025 14 U od 27. oktobra 2015. godine se preinačava, tako da se tužba odbija kao neosnovana i odbija zahtjev tužioca za naknadu troškova upravnog spora u iznosu od 877,50 KM.

Odbija se zahtjev tužioca za naknadu troškova sastava odgovora na zahtjev za vanredno preispitivanje sudske odluke.

O b r a z l o ž e n j e

Pobijanom presudom je tužba uvažena i osporeni akt bliže označen u uvodnom dijelu presude, u pobijanom stavu 2. dispozitiva poništen i obavezan tuženi da tužiocu plati troškove spora u iznosu od 877,50 KM. Osporenim aktom je u stavu 1. dispozitiva odlučeno tako da je poništeno rješenje Poreske uprave, broj: ... od 26. novembra 2012. godine u stavu 1. dispozitiva: tačke 4. i 5. tabelarnog dijela-Posebna republička taksa-poreski period: 2011. i 2012. godina, sa pripadajućim kamatama i tačke 6., 7. i 8. tabelarnog dijela-Komunalna taksa na istaknutu firmu-poreski period: 2010., 2011. i 2012. godina, sa pripadajućim kamatama. U stavu 2. dispozitiva osporenog akta je odlučeno tako da u ostalom dijelu prvostepeno rješenje ostaje na snazi. Prvostepenim rješenjem je naloženo tužiocu kao poreskom obvezniku, da radi otklanjanja nepravilnosti u poslovanju koje se odnose na zakonitost i pravilnost prijavljivanja i plaćanja poreskih obaveza izvrši uplatu glavnog duga u iznosu od 16.788,11 KM i iznosa obračunate kamate od 3.696,77 KM, koji se odnosi na obaveze po osnovu poreza po odbitku za period od 2010. do 2012. godine, posebne republičke takse za period od 2011. do 2012. godinu i komunalne takse na istaknutu firmu za period od 2010. do 2012. godine, na način i u rokovima određenim u dispozitivu tog rješenja.

Uvažanje tužbe je obrazloženo razlozima da osporeni akt u pobijanom stavu 2. dispozitiva nije pravilan i zakonit. Navedeno je da je tužilac koristio pozajmljena sredstva u vidu kredita, da je ta sredstva vraćao i plaćao ugovorenu kamatu i time ostvario prihod stranom pravnom licu, da je prvostepeni organ zaključio da je tužilac kao poreski obveznik bio dužan da odbije porez po odbitku od ukupnog iznosa uplaćenog prihoda i odbijeni porez uplati na račun javnih prihoda Republike Srpske. Kako to nije učinio, obračunat je porez po odbitku na isplaćene iznose prihoda kao u prvostepenom rješenju. Iz obrazloženja osporenog akta proizlazi da za tuženog nije sporno da u rješavanju ove upravne stvari treba primijeniti Ugovor između Socijalističke Federativne Republike Jugoslavije i Kraljevine Holandije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u odnosu na dohodak i imovinu, objavljen u „Službenom listu SFRJ-Međunarodni ugovori“, broj: 12/82 (Ugovor), koji je Bosna i Hercegovina ratifikovala, kojim je u članu 11. stav 1. propisano da se kamate nastale u jednoj od država i isplaćene rezidentu druge države ugovornice oporezuju samo u toj drugoj državi, uz propisane u tom članu izuzetke. Međutim, da u trenutku kontrole tužilac nije imao popunjen zahtjev na Obrascu iz Priloga 10. Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dobit („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj: 129/06, 110/07, 114/07, 62/08, 9/09, 112/10 i 73/11, u daljem tekstu: Pravilnik), zbog čega je zaključio da nema uslova za primjenu Ugovora, a tužilac dokazuje nije dostavio niti u žalbenom postupku. Stav tuženog po ocjeni tog suda nije pravilan. Utvrđeni iznos glavnog duga se odnosi na kamate, pa da tužilac osnovano prigovara da je izvršio plaćanje kamate, a i poreza po odbitku nadležnom organu Holandije, te da bi ponovnim nametanjem iste obaveze bio oštećen za taj iznos. Ukazuje da su organi uprave izgubili iz vida da je Pravilnik o izmjenama i dopuni Pravilnika („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj: 73/11), objavljen dana 20. jula 2011. godine i da se primjenjuje od 28. jula 2011. godine. Istim je izmijenjen član 63a. stav 2. Pravilnika po kojem nerezident može ostvariti pravo na nižu poresku stopu, oslobađanje od poreza ili povrat poreza po osnovu prihoda od usluga, kamata i autorskih prava ostvarenih u Republici, podnošenjem zahtjeva na Obrascu koji se nalazi u Prilogu 10. Pravilnika. Nema osnova da se organi pozivaju na te dokaze za period utvrđenih obaveza do 28. jula 2011. godine, jer da taj Obrazac nije postojao ranije, pa da su retroaktivno primijenili taj propis, a da je tužilac po osnovu Ugovora ostvario osnov za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja. U prilog tome je i dokaz koji je naknadno priložio uz tužbu od dana 17. decembra 2014. godine, kada je poreski organ Holandije potvrdio na propisanom Obrascu zahtjeva za nižu poresku stopu, oslobađanje od poreza. Nalazeći da su ostvareni osnovi za poništenje akta iz člana 10. tačke 2. i 4. Zakona o upravnim sporovima („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj: 109/05 i 63/11, u daljem tekstu: ZUS), tužbu je uvažio i odlučio kao u izreci pobijane presude.

Blagovremenim zahtjevom za vanredno preispitivanje presude tuženi osporava njenu zakonitost, jer smatra da tužilac nije dokazao osnov za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja dostavljanjem uz tužbu ovjerenog Obrasca iz Priloga 10. Pravilnika. Smatra da pobijana presuda nije u skladu sa članom 30., u vezi sa članovima 27. i 28. Zakona o porezu na dobit („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj: 91/06 i 57/12, u daljem tekstu: Zakon) i članovima 63a. i 73. Pravilnika, prema kojim se oslobađanje od poreza ili niža poreska stopa primjenjuje na prihod na koji se primjenjuje porez po odbitku, samo ako pravno lice korisnik prihoda obezbijedi isplatiocu prihoda dokaz o sticanju prava na oslobađanje ili primjenu niže poreske stope zasnovane na međudržavnom ugovoru. Nije sporno da ratifikovani međunarodni Ugovor zaključen sa zemljom čiji je rezident korisnik prihoda iz člana 29. Zakona predstavlja valjan pravni osnov za poresko oslobađanje, ali da tužilac nije ispoštovao uslove propisane članom 30. Zakona. Za primjenu Ugovora moraju se ispuniti uslovi propisani domaćim zakonodavstvom, a podnošenje Obrasca iz Priloga 10. Pravilnika je obavezno. Neutemeljen je stav da su retroaktivno primijenjene odredbe Pravilnika na odnose

nastale prije 28. jula 2011. godine, jer da je Prilog 10. propisan Pravilnikom o dopuni Pravilnika („Službeni glasnik Republike Srpske”, broj: 62/08), koji je stupio na snagu dana 15. jula 2008. godine i izmijenjen Pravilnikom o izmjeni Pravilnika („Službeni glasnik Republike Srpske”, broj: 9/09), koji su bili na snazi u vrijeme kontrole. Obrazac kao dokaz ispunjenosti uslova za nižu poresku stopu ili oslobađanje od plaćanja vezano za Ugovor, morao je biti popunjen od korisnika prihoda počev od 2008. godine, a od 2011. godine da je pored Priloga 10., izuzetno data mogućnost dostavljanja i drugih dokaza. U ovom slučaju se nije mogao direktno primijeniti član 11. stav 1. Ugovora, a kamate-prihod je isplatio tužilac, pa je po članu 28. stav 1. tačka a) Zakona obavezan da plati porez po odbitku. Nije pravilan zaključak da je ostvaren osnov za oslobađanje od plaćanja poreza po odbitku, dokazom od dana 17. decembra 2014. godine dostavljenim sudu nakon donošenja osporenog akta, jer prema članu 31. Zakona uplata poreza po odbitku se vrši na račun javnih prihoda u momentu isplate prihoda na koji se plaća taj porez. Kako korisnik prihoda u momentu isplate prihoda nije dostavio dokaz o ispunjavanju uslova za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja, da je tužilac bio dužan da obračuna i uplati porez po odbitku po stopi propisanoj članom 29. stav 1. Zakona. Za momenat nastanka obaveze uplate poreza po odbitku je vezano dostavljanje dokumentacije za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja, a okolnost da je ista pribavljena i dostavljena po okončanju postupka kontrole, da ne utiče na drugačije odlučivanje. Predlaže da se presuda ukine ili preinači, tako da se tužba odbije kao neosnovana.

U odgovoru na zahtjev tužilac osporava njegovu osnovanost i ističe da mu je odlukama organa uprave naložena obaveza plaćanja poreza po odbitku na iznos ugovorenih kamata isplaćenih stranom pravnom licu. Međutim, da je ugovorna strana strano pravno lice sa sjedištem u Holandiji i da se tužilac u toku poreske kontrole pozvao na član 11. Ugovora, pa da nema mjesta zahtjevu organa za dostavljanje Obrasca koji se nalazi u Prilogu 10 Pravilnika. Poziva se na član 26. Ugovora, prema kojem nadležni organi država razmjenjuju obavještenja potrebna za primjenu Ugovora i član 24. Ugovora, prema kojem te odredbe imaju prednost u odnosu na domaće zakonodavstvo. U ovom slučaju, u pogledu pribavljanja Obrasca koji se nalazi u Prilogu 10., međunarodni ugovor je *lex specialis* u odnosu na Zakon. Kako Ugovor predviđa saradnju i razmjenu obavještenja za primjenu Ugovora, da nije postojala obaveza tužioca da pribavi Obrazac koji se nalazi u Prilogu 10., s obzirom na pravnu obaveznost međunarodnih ugovora koji su na snazi u BiH za ovu vrstu oslobađanja. Ugovorom je propisana obaveza poreskih organa da razmjenjuju obavještenja što tuženi nije činio, a tužilac je i pored toga što nije obavezan da pribavi Obrazac koji se nalazi u Prilogu 10., isti pribavio, ali ne u roku koji traži tuženi organ, jer pribavljanje istog ne zavisi od tužioca, te da je iz tog razloga Ugovorom i predviđena obavezujuća saradnja između državnih organa strana ugovornica neophodna za njegovu realizaciju. Kako je porez po odbitku po ovom osnovu plaćen u Holandiji, da bi se tuženi neosnovano obogatio za iznos koji potražuje od tužioca. Predlaže da se zahtjev odbije i tuženi obaveže da mu nadoknadi troškove spora na ime odgovora na zahtjev, uvećan za PDV u ukupnom iznosu 1.316,25 KM.

Razmotrivši zahtjev, odgovor na zahtjev, pobijanu presudu, kao i cjelokupne spise predmeta ovog upravnog spora i predmetne upravne stvari, saglasno članu 39. ZUS, ovaj sud je odlučio kao u izreci presude iz sljedećih razloga:

Iz podataka spisa proizlazi da je prvostepeni organ izvršio kontrolu poslovanja tužioca za poreski period od 23. marta 2010. godine do 30. septembra 2012. godine, kojom prilikom su zapisnikom sačinjenim dana 31. oktobra 2012. godine konstatovane nepravilnosti radi čijeg otklanjanja je doneseno prvostepeno rješenje od 26. novembra 2012. godine, kojim je pored ostalog, naložena uplata poreske obaveze po odbitku za 2010., 2011., 2012. godinu, jer tužilac

nije dostavio dokaze o ispunjavanju uslova za oslobađanje ili priznavanje niže stope poreza, odnosno nije dostavio propisani Obrazac koji se nalazi u Prilogu 10. Pravilnika. Osporenim aktom je djelimično uvažena žalba tužioca, tako da je u stavu 1. dispozitiva prvostepeno rješenje poništeno u tački 1. dispozitiva: tačke 4. do 8. tabelarnog dijela, a u stavu 2. dispozitiva osporenog akta je odlučeno da u ostalom dijelu rješenje ostaje na snazi. Pobijanom presudom je tužba uvažena i osporeni akt u stavu 2. dispozitiva je poništen.

Sporna je između stranaka u postupku obaveza obračuna i plaćanja poreza po odbitku na isplaćene kamate stranom pravnom licu, za poreski period od 2010. do 2012. godine. Porez po odbitku se obračunava i plaća pri isplati prihoda stranom pravnom licu po stopi od 10% na iznos prihoda stranog pravnog lica. Tužilac smatra da se u ovom slučaju neposredno primjenjuje član 11. stav 1. Ugovora. Po shvatanju tuženog primjena Ugovora nije sporna, pod uslovima propisanim članom 30. stav 2, u vezi sa članovima 27. i 28. Zakona i članovima 63a. i 73. Pravilnika. Za oslobađanje od poreza je potrebno da pravno lice korisnik prihoda obezbijedi isplatiocu prihoda dokaz o sticanju prava na oslobađanje ili primjenu niže poreske stope zasnovane na međudržavnom ugovoru, koje može ostvariti ukoliko dostavi dokumentaciju kojom dokazuje ispunjenost traženih uslova.

Članom 11. stav 1. Ugovora je propisano da se kamate nastale u jednoj od država i isplaćene rezidentu druge države ugovornice oporezuju samo u toj drugoj državi.

Prema članu 27. Zakona svako pravno ili fizičko lice iz Republike Srpske koje isplaćuje prihode iz člana 28. Zakona stranom pravnom licu, dužno je da odbije porez od ukupnog iznosa uplate prihoda i da odbijeni porez uplati na račun javnih prihoda Republike Srpske, a koji se prema članu 29. stav 1. Zakona plaća po stopi od 10% na isplaćeni prihod.

Odredbom člana 30. stav 1. Zakona je propisano ako je korisnik prihoda rezident strane države koja je potpisala međunarodni ugovor sa BiH o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, da stopa poreza iz člana 29. Zakona ne može preći poresku stopu iz međunarodnog ugovora, a stavom 2., da se oslobađanje od poreza ili niža stopa poreza primjenjuje samo ako pravno lice korisnik prihoda obezbijedi isplatiocu prihoda dokaze o sticanju prava na oslobađanje ili primjenu niže stope zasnovane na međunarodnom ugovoru.

Članom 31. Zakona je propisano da se porez po odbitku uplaćuje na račun javnih prihoda u momentu isplate prihoda na koje se plaća taj porez.

U skladu sa navedenim propisima prvostepenim rješenjem je pravilno obavezan tužilac da plati porez po odbitku na isplaćene kamate-prihod stranom pravnom licu, jer ono nije dostavilo isplatiocu prihoda Obrazac koji se nalazi u Prilogu 10. Pravilnika, popunjen od strane korisnika prihoda i poreskog organa čiji je on rezident. Slijedom prednjeg je ispravan stav tuženog da je korisnik prihoda bio dužan u momentu isplate obezbijediti isplatiocu prihoda dokaz o sticanju prava na oslobađanje ili primjenu niže poreske stope zasnovane na međudržavnom ugovoru, u skladu sa članom 30. stav 2. Zakona, u vezi sa članom 63a. i 73. Pravilnika, da bi se oslobodio obaveze plaćanja poreza po odbitku na osnovu člana 11. stav 1. Ugovora. Prilikom finansijske kontrole, a niti u toku upravnog postupka nije dostavljen dokaz za ostvarivanje prava na oslobađanje poreza po odbitku. Da bi ostvario pravo na oslobađanje od plaćanja poreza po odbitku ili primjenu niže stope po osnovu izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, korisnik prihoda mora da uz zahtjev priloži dokaz (Obrazac br. 10) o sticanju prava na oslobađanje ili primjenu niže stope zasnovane na međunarodnom ugovoru koji je Bosna i Hercegovina zaključila sa drugom državom ugovornicom o izbjegavanju dvostrukog

oporezivanja. Tužilac ne spori da od dokumentacije ili podataka propisanih Zakonom i Pravilnikom strano pravno lice nije dostavilo nijedan dokaz, pa je osporenim aktom pravilno odbijena žalba protiv prvostepenog rješenja u dijelu kojim je naloženo tužiocu otklanjanje nepravilnosti u pogledu plaćanja poreza po odbitku.

Po shvatanju ovog suda podnošenje dokaza kojim nerezident dokazuje status rezidenta države sa kojom je Bosna i Hercegovina zaključila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, te da je nerezident stvarni vlasnik prihoda kao uslova o ispunjenosti uslova, odnosno podnošenje Obrasca iz Priloga 10. Pravilnika za oslobađanje od plaćanja poreza, koji mora biti popunjen i ovjeren od strane poreskog organa države čiji je rezident korisnik prihoda, što je propisano članom 11. Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika („Službeni glasnik Republike Srpske”, broj: 110/07), kojim se poslije člana 63. dodaje novi član 63a. i članom 1. Pravilnika o dopuni Pravilnika o primjeni Zakona („Službeni glasnik Republike Srpske”, broj: 62/08), kojim se u članu 73. dodaje novi stav, potrebno je za primjenu člana 11. stav 1. Ugovora. Iz činjeničnog utvrđenja da je tužilac kao poreski obveznik stranom pravnom licu isplaćivao kamatu na pozajmljena sredstva i na taj način mu ostvario prihod, a strano pravno lice kao davalac pozajmice od dokumentacije propisane Zakonom i Pravilnikom nije dostavilo ništa, proizlazi da tužilac nije dokazao ispunjenost uslova za oslobađanje od poreza po odbitku na osnovu člana 11. stav 1. Ugovora, jer nije dostavljen uredno popunjen i ovjeren Obrazac, zbog čega su razlozi koje je dao sud u pobijanoj presudi nepravilni.

Dokaz priložen uz tužbu nije od uticaja na odlučivanje u ovom postupku i u smislu člana 19. ZUS se ne može prihvatiti. Sud u pravilu saglasno članu 29. stav 1. ZUS odlučuje na osnovu činjeničnog stanja utvrđenog u upravnom postupku. Stranke ne mogu iznositi nove činjenice i dokaze, osim ako nesumnjivo ukazuju da je činjenično stanje očigledno drugačije od onog utvrđenog u upravnom postupku i pod uslovom da tužilac pruži dokaze da ih bez svoje krivice nije mogao iznijeti do završetka postupka, što ovdje nije slučaj.

Ne stoji navod da je postupanjem upravnih organa došlo do povrede prava tužioca na njegovu štetu. Tužilac nije pružio dokaze u čemu se to ogleda, a nije došlo niti do povrede pravila postupka, jer je u postupku koji je prethodio donošenju prvostepenog rješenja i osporenog akta u pobijanom dijelu, činjenično stanje potpuno i pravilno utvrđeno i na isto pravilno primijenjeno materijalno pravo.

Iz iznijetih razloga, ovaj sud nalazi da su donošenjem pobijane presude ostvareni razlozi njene nezakovitosti propisani članom 35. stav 2. ZUS, zbog čega ovaj sud na osnovu člana 40. istog zakona, odlučuje kao u izreci presude.

Kada preinači odluku protiv koje je podniet pravni lijek, saglasno članu 397. stav 2. Zakona o parničnom postupku („Službeni glasnik Republike Srpske”, broj: 58/03, 85/03, 74/05, 63/07, 49/09 i 61/13, u daljem tekstu: ZPP), koji se u upravnom sporu primjenjuje na osnovu člana 48. ZUS, sud odlučuje i o troškovima cijelog postupka. S obzirom da se ovom presudom zahtjev tužene uvažava, presuda preinačava, tako da se tužba odbija kao neosnovana, odbija se i zahtjev za naknadu troškova upravnog spora, jer tužilac nije uspio u sporu, pa mu saglasno članu 49a. stav 1. ZUS ne pripada naknada troškova upravnog spora.

Odluka iz stava 2. izreke presude se zasniva na članu 387. stav 1. ZPP, u vezi sa članom 48. ZUS. Davanje odgovora na zahtjev nije obavezna radnja u upravnom sporu i

njenim propuštanjem ne nastaju štetne posljedice za stranku. Kako troškovi sastava odgovora na zahtjev ne spadaju u nužne troškove spora, zahtjev se odbija kao neosnovan.

Zapisničar
Margareta Nikić

Predsjednik vijeća
Strahinja Ćurković

Za tačnost otpravka ovjerava
rukovodilac sudske pisarnice
Amila Podrašćić