

БОСНА И ХЕРЦЕГОВИНА  
РЕПУБЛИКА СРПСКА  
ВРХОВНИ СУД РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ  
Број: 11 0 У 015899 16 Увп  
Бањалука, 23.07.2018. године

Врховни суд Републике Српске у вијећу састављеном од судија Смиљане Мрше, предсједника вијећа, Душка Бојовића и Едине Чупељић, чланова вијећа, уз учешће Здравке Чучак као записничара, у управном спору по тужби Е.м. д.о.о. Б.Л., заступаног по законском заступнику - директору Г.И. а он по пуномоћницима З.Б. и Б.Д.Б., адвокатима из Заједничке адвокатске канцеларије... (у даљем тексту: тужилац), против туженог Министарства ... (у даљем тексту: тужени), ради поништења рјешења број ... од 19.12.2014. године, у предмету контроле обрачуна и плаћања пореских обавеза, одлучујући о захтјеву тужиоца за ванредно преиспитивање пресуде Окружног суда у Бањалуци број 11 0 У 015899 15 У од 05.11.2015. године, у нејавној сједници одржаној дана 23.07.2018. године донио је

## ПРЕСУДУ

Захтјев се одбија.

Захтјев тужиоца за накнаду трошкова поступка се одбија.

## Образложење

Побијаном пресудом је, у ставу 1. изреке, одбијена као неоснована тужба против оспореног акта, а у ставу 2. одбијен као неоснован захтјев тужиоца за накнаду трошкова управног спора. Оспореним актом је одбијена жалба тужиоца изјављена против рјешења П.У., П.Ц. Б.Л. број ... од 17.03.2014. године, којим је наложено тужиоцу као пореском обвезнику да ради отклањања неправилности у пословању изврши плаћање пореских обавеза на одговарајуће рачуне јавних прихода у износима, на име главног дуга и камате, у року означеном диспозитивом тог рјешења.

У образложењу пресуде је наведено да је оспореним актом којим је потврђено првостепено рјешење, правилно утврђено да се дио нераспоређене добити-дивиденде која је по одлуци оснивача друштва, С.Х. из Е., исплаћена директору друштва Г.И., који није носилац права на исплату дивиденде, има сматрати личним примањем директора друштва, тако да подлијеже обрачуну и уплати пореза и доприноса у моменту исплате, сагласно члану 10. став 1. тачка з) Закона о порезу на добит („Сл. гласник Републике Српске“ број 91/06 и 57/12) у вези члана 10. Закона о порезу на доходак („Сл. гласник Републике Српске“ број 91/06, 128/06, 120/08, 71/10 и 1/11) и члана 6. Закона о доприносима („Сл. гласник Републике Српске“ број 31/09-пречишћени текст, са измјенама и допунама број 1/11, у даљем тексту: Закон о доприносима- пречишћени текст) према којем је основица доприноса лично примање по Закону о порезу на доходак које подлијеже плаћању пореза на доходак. Такође је наведено да на другачије одлучивање не утиче позивање тужиоца на одлуке из поступака вођеним пред Основним судом у Б.Л., имајући у виду да квалификације тог суда нису обавезујуће и да се на њима

не може заснивати одлука првостепеног органа и туженог а и нижестепеног суда, јер је у управном поступку неспорно утврђено да је дио нераспоређене добити-дивиденде исплаћен лицу које није носилац права на исплату дивиденде, због чега се та исплата сматра личним примањем, односно накнадом и користи коју је остварио директор друштва, те да на другачије одлучивање не могу утицати ни остали тужбени наводи.

Благовременим захтјевом за ванредно преиспитивање те пресуде (у даљем тексту: захтјев) тужилац побија њену законитост, због погрешне примјене материјалног права и повреда правила поступка, у смислу члана 35. Закона о управним споровима („Сл. гласник Републике Српске“ број 109/05 и 63/11, у даљем тексту: ЗУС). У захтјеву наводи да је погрешно закључивање нижестепеног суда да се извршена исплата на рачун директора друштва има сматрати личним примањем директора, а не да се ради о добити оснивача С.Н., јер разрезане пореске обавезе немају упоришта у законским прописима, по више основа. Као прво, истиче да ни једним прописом није забрањено да се добит оснивача исплаћује на рачуне трећег лица, што евентуално може бити кажњив прекршај али да се таквом исплатом добити не мијења статус врсте исплате добити, јер добит оснивача није опорезива као лично примање већ као добит (а на добит је порез већ разрезан ранијим рјешењем, па би дошло до двоструког опорезивања), при чему тужени прелази преко чињенице да је у Одлуци о исплати нераспоређене добити друштва за 2006. годину, број 269/11 од 04.11.2011. године, изричито наведено да се добит исплаћује власнику друштва, преко рачуна законског заступника друштва-директора, што није забрањено имајући у виду да је оснивач друштва страни држављанин. Друго, у моменту контроле та новчана средства су од стране директора друштва већ била враћена на рачун друштва (у јануару и почетком фебруара 2014. године) па није било могућности да се разрезу пореске обавезе тужиоцу као друштву, коме је новац враћен. Треће, правну природу те исплате (дио добити од 100.000,00 КМ из 2011. године) је утврдио Републички, који је такође орган туженог министарства, који орган је у свом прекршајном налогу број 06/2.2/431.3-45/13 од 23.08.2013. године утврдио да је износ од 100.000,00 КМ добит оснивача а не лично примање директора Г.И., па је прекршајни налог издат из разлога што је тужилац имао неизмирених обавеза према Р.С. а не зато што је исплата извршена на рачун Г.И., те је поступајући у прекршајном поступку Основни суд у Бањалуци донио рјешење број 71 0 Пр 175218 13 Пр IX од 17.10.2014. године у којем је тужиоца као друштво и његовог директора Г.И., огласио кривим и казнио високим новчаним казнама, управо због исплате износа од 100.000,00 КМ који представља дио дијела спорне исплате која је износила укупно 250.000,00 КМ, у ком рјешењу о прекршају је заузет став да се исплата односи на исплату добити а не личних примања директора Г.И., сходно чему произилази да два органа туженог на различите начине тумаче правни статус спорне исплате, а Основни суд у Бањалуци је заузео правилан став да се ради о исплати добити и разријешио ту дилему, што је тужени у оспореном акту потпуно игнорисао. Као четврто, истиче да је у прекршајном налогу истог органа и инспектора, под бројем ... од 17.03.2014. године, такође утврђена правна природа спорне исплате, у којем је инспектор констатовао да се ради о исплати дивиденде (добити) а не о личном примању, па је и по том основу уочљиво да се ради о исплати добити а не о личном примању. Због свега наведеног предлаже да се захтјев уважи и побијана пресуда укине и предмет врати нижестепеном суду на поновни поступак, те му тужени надокнади трошкове подношења захтјева по пуномоћнику адвокату у износу од 1.077,50 КМ, по основу састава захтјева са паушалном наградом и ПДВ-ом у укупном износу од 877,50 КМ, у складу са Тарифом о наградама и накнади трошкова за рад адвоката („Сл. гласник Републике Српске“ број 68/05), као и таксе на захтјев и пресуду по 200,00 КМ.

У одговору на захтјев тужени остаје код разлога оспореног акта, наводећи да из образложења ранијег првостепеног рјешења број 06/1.02/0702-456-268/13 од 11.03.2013. године и записника о извршеној контроли од 07.03.2013. године, произилази да докази о исплати нераспоређене добити за 2006. годину нису били доступни првостепеном органу, па је у поновљеном поступку у складу са одредбом члана 234. тачка 1. Закона о општем управном поступку („Сл. гласник Републике Српске“ број 13/02, 87/07 и 50/10, у даљем тексту: ЗОУП) утврђено да је по одлуци органа управљања, односно оснивача и власника друштва (који је 100% власник), дио нераспоређене добити из 2006. године у износу од 250.000,00 КМ, исплаћен током 2011. и 2012. године директору друштва, који није власник капитала, због чега је таква исплата окарактерисана као лично примање директора друштва, сходно чему је одлучено као у првостепеном рјешењу од 17.03.2014. године (којим је замијењено раније рјешење истог органа од 11.03.2013. године), тако да се тужиоцу налаже да ради отклањања неправилности и незаконитости у пословању изврши уплату пореских обавеза према том рјешењу, а које је потврђено оспореним актом, који је оснажен побијаном пресудом.

Размотривши захтјев, побијану пресуду, одговор туженог на захтјев, те остале прилоге у списима предмета, на основу одредбе члана 39. ЗУС-а, одлучено је као у изреци ове пресуде из сљедећих разлога:

Из списка предмета произилази да је првостепеним рјешењем (које чини правно јединство са оспореним актом), у смислу члана 234. тачка 1. ЗОУП-а (по основу сазнања за нове чињенице односно могућности да се употребе нови докази који би сами или у вези са већ изведеним и употребљеним доказима, могли довести до друкчијег рјешења да су те чињенице односно докази, били изнесени или употребљени у ранијем поступку), замијењено раније рјешење првостепеног органа број ... од 11.03.2013. године, тако да се налаже тужиоцу као друштву да ради отклањања неправилности и незаконитости у пословању које се односе на обрачун, пријаву и плаћање пореских обавеза, изврши уплату укупног износа од 172,688,67 КМ по основу доприноса за професионалну рехабилитацију и запошљавање инвалида, пореза на добит, пореза на лична примања и доприноса на лична примања, као и камате по истим основима у износу од 51.038,29 КМ, што укупно чини 223.726,96 КМ. У образложењу рјешења је наведено да је извршено понављање поступка окончаног поменутиим коначним рјешењем првостепеног органа од 11.03.2013. године, због нових чињеница и сазнања у погледу правилности утврђивања и благовременог плаћања јавних прихода за период од 01.01.2010. до 31.12.2012. године, о чему је сачињен записник број 06/1.02/0702-456-268-1/13 од 10.03.2014. године у којем је (између осталог) утврђено да је власник друштва, С.Х.Ф.А. из Е., донио дана 04.11.2011. године Одлуку, број протокола 269/11, о исплати нераспоређене добити за 2006. годину у износу од 600.000,00 КМ, у којој одлуци је у члану 2. регулисано да ће се исплата добити извршити на текући рачун директора друштва, Г.И., према расположивим средствима на жиро-рачуну, а по основу које одлуке је директору друштва исплаћен у 2011. години износ од 100.000,00 КМ те у 2012. години износ од 150.000,00 КМ. Те уплате је првостепени орган туженог сматрао као лично примање, на које се обрачунавају порези на лична примања и припадајући доприноси, што је потврдио и тужени оспореним актом, одбивши жалбу тужиоца, позивајући се на члан 2. став 1. тачка з) Закона о порезу на добит, којим је прописано да је дивиденда дио нето добити која се по одлуци органа управљања расподељује власницима капитала, односно власницима компаније, а да је у конкретном случају оснивач и власник друштва у 100% износу, С.Х. из Е., па је дио нераспоређене добити из 2006. године у износу од

250.000,00 KM исплаћен, током 2011. и 2012. године, директору друштва, што значи лицу које није власник капитала. Сходно томе те исплате су окарактерисане као лично примање директора друштва Г.И., јер је чланом 10. Закона о порезу на доходак прописано да су лична примања на која се плаћа порез на доходак, нето плата и сви новчани и неновчани приходи, накнаде и користи које порески обвезник оствари по било ком основу, уколико законом нису ослобођени или другачије опорезовани, а чланом 6. Закона о доприносима-пречишћени текст је прописано да је основница доприноса лично примање по Закону о порезу на доходак које подлијеже плаћању пореза на доходак, па према одредбама Закона о порезу на добит и Закона о доприносима -пречишћени текст, порез и доприноси на лична примања обрачунавају се и плаћају у моменту исплате, како је то прописано чланом 10. Закона о доприносима-пречишћени текст и чланом 44. Закона о порезу на доходак. Такође, у образложењу оспореног акта је наведено да се у спису предмета затиче налог благајника од 31.01.2014. године и 07.02.2014. године, о поврату средстава на рачун друштва исплаћених на име дивиденде у укупном износу од 250.000,00 KM, али да то нема утицаја на другачије рјешење предметне управне ствари, с обзиром да извршена исплата нема карактер исплате дивиденде већ личног примања које је исплаћено директору друштва, које подлијеже обрачуну и уплати пореза и доприноса у моменту исплате, па тако да на другачије одлучивање не утичу чињеница да је тај износ од 250.000,00 KM путем благајне враћен друштву, након што су од стране овлашћених службених лица П.У. управе утврђене неправилности које се односе на исплату нераспоређене добити из 2006. године. Поред тога је и наведено да приговор тужиоца да је правну природу исплате дијела добити од 100.000,00 KM из 2011. године, утврдио Републички... који је орган туженог министарста и који је у свом прекршајном налогу утврдио да је тај износ добит оснивача а не лично примање директора друштва Г.И., не може утицати на одлуку из диспозитива првостепеног рјешења, будући да у надлежности тог инспектората није утврђивање пореских обавеза, односно оцјена да ли се у конкретном случају ради о исплати добити или о личном примању.

Такво закључивање у оспореном акту је потврђено побијаном пресудом нижестепеног суда, која је и по мишљењу овог суда правилна.

Наиме, како је у 2011. и 2012. години исплаћен, по одлуци оснивача и власника друштва, износ од 250.000,00 KM на рачун директора друштва Г.И., то је у проведеном управном поступку правилно утврђено да те исплате представљају лично примање, на које се обрачунавају порез на лична примања и припадајући доприноси, у складу са чланом 10. Закона о порезу на доходак и чланом 6. Закона о доприносима-пречишћени текст, јер се порез и доприноси на лична примања обрачунавају и плаћају у моменту исплате, како је то наведено у првостепеном рјешењу које чини правно јединство са оспореним актом, што је правилно оснажено побијаном пресудом, будући да те исплате немају карактер исплате дивиденде, која је у смислу члана 2. став 1. тачка з) Закона о порезу на добит, дио нето добити која се по одлуци органа управљања расподјељује власницима капитала, односно власницима компаније, а што у конкретном случају неспорно није поменути директор друштва Г.И., већ је то С.Х. из Е., који је 100% власник друштва. Стога на другачије одлучивање нема утицаја што су након утврђивања те неправилности од стране органа туженог, та средства од стране директора друштва враћена на рачун друштва, дана 31.01.2014. године и 07.02.2014. године, па такође не утиче ни то што је Републички..., у погледу исплате дијела добити од 100.000,00 KM из 2011. године, утврдио да је тај износ добит оснивача а не лично примање директора друштва, јер у надлежности тог инспектората није утврђивање пореских обавеза, односно оцјена да ли се у конкретном случају ради о исплати добити или о личном примању. Исто то се односи

и на рјешења Основног суда у Бањалуци, то број 71 0 Пр189325 14 Пр од 14.04.2015. године којим је директор друштва оглашен кривим због тога што је истовремено извршио упату и исплату добити власнику друштва путем благајне а не путем жиро рачуна, чиме је учињен прекршај из члана 27. Закона о унутрашњем платном промету („Сл. гласник Републике Српске“ број 51/12 и 92/12), а такође и рјешење број 71 0 Пр 188426 14 Пр од 03.04.2015. године којим је тужилац као друштво кажњен новчаном казном у износу од 1.000,00 КМ због истог прекршаја, исплаћивања путем благајне умјесто путем жиро-рачуна, чиме је поступљено супротно одредбама члана 3. и 8. став 1. Уредбе о условима и начину плаћања готовим новцем („Сл. гласник Републике Српске“ број 86/12), све код неспорне чињенице да у конкретном случају по основу исплате директору друштва, који није власник друштва, нису обрачунати припадајући порези и доприноси, а које уплате представљају лично примање директора друштва и подлијежу опрезивању, како је то правилно закључено од стране туженог, што се не може оправдати наводима тужиоца. Стога је потпуно без утицаја позивање тужиоца на то да су наведене исплате извршене на рачун директора друштва због тога што је власник капитала страни држављанин.

Из изнијетих разлога, по оцјени овог суда, а како ни остали наводи тужиоца у предметном захтјеву нису могли утицати на другачије одлучивање, произилази да у побијаној пресуди нису остварени разлози из одредбе члана 35. став 2. ЗУС-а, која се односи на повреде закона, другог прописа или општег акта или због прописа о поступку која је могла бити од утицаја на рјешење ствари, сходно чему се предметни захтјев одбија као неоснован, на основу одредбе члана 40. став 1. ЗУС-а.

С обзиром да је захтјев за ванредно преиспитивање побијане пресуде одбијен, тужилац нема право на накнаду трошкова поступка, па се и тај захтјев одбија као неоснован, на основу одредбе члана 49. и 49а. ЗУС-а.

Записничар  
Здравка Чучак

Предсједник вијећа  
Смиљана Мрша

За тачност отправка овјерава  
Руководилац судске писарне  
Амила Подрашчић