

Pravo i finansije

1/IV

Januar/Siječanj
2020 No. 1.

Časopis za pravnu i ekonomsku teoriju i praksu



*Želimo Vam sretnu i
uspješnu 2020. godinu!*



*Radno-pravi status radnika – osuđenika
na rad kod poslodavca u slučaju izricanja
alternativne sankcije
Ljiljana Čehajić, dipl. iur.*

*Podsticaji za povećanje plate
radnika u Republici Srpskoj
Miroslav Brkić, dipl. ecc.*



Sudska praksa

1. MATERIJALNO PRAVO

POREZI

Solidarna odgovornost za porezne obaveze

Odgovornost direktora za neplaćene porezne obaveze pravnog lica

Član 29. Zakona o Poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“ broj 33/02, 28/04, 57/09, 40/10, 29/11 – Ustavni sud Federacije BiH, 27/12, 7/13, 71/14 i 91/15)

DOSLIJEDNOM PRIMJENOM ODREDBA ČLANA 29. ZAKONA O POREZNOJ UPRAVI I USPOSTAVLJANJEM SOLIDARNE ODGOVORNOSTI DIREKTORA I DRUGIH FIZIČKIH LICA U PRAVNOM LICU, ZA POREZNE OBAVEZE KOJE DUGUJE TO PRAVNO LICE, MOGLO BI DOĆI DO POVREDE NJIHOVOG PRAVA NA IMOVINU.

Iz obrazloženja:

„Naime, odredbama člana 29. Zakona o Poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“ broj 33/02, 28/04, 57/09, 40/10, 29/11 – Ustavni sud Federacije BiH, 27/12, 7/13, 71/14 i 91/15), propisano je:

Član 29.

“Fizičko lice je odgovorno za porez, kaznu ili kamatu koju pravno lice, ili druga organizacija ne obustavi pravilno ili ne naplati, odnosno ne izvrši uplatu na odgovarajući račun:

- ako je to fizičko lice direktor pravnog lica ili organizacije, ili
- ako je to fizičko lice ovlašteno da raspolaže sredstvima ili odobrava trošenje sredstava pravnog lica ili organizacije.

Porezna obaveza pravnog lica ili organizacije za koju su fizičko lice ili fizička lica odgovorna u skladu sa ovim članom bit će solidarna odgovornost pravnog lica ili organizacije i fizičkog lica ili fizičkih lica dok se porezna obaveza ne naplati u punom iznosu od bilo kojeg solidarno odgovornog lica. Porez, kazna i kamata ni pod kojim uvjetima ne mogu biti naplaćeni dva ili više puta.”

Sud smatra da se citirane odredbe člana 29. Zakona o Poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine imaju tumačiti na način da se solidarna odgovornost fizičkog lica za porez, kaznu ili kamatu pravnog lica može konstituisati samo pod slijedećim uslovima:

1. da to fizičko lice nije pravilno obustavilo, ili nije naplatilo, odnosno nije izvršilo uplatu (nekoj određenog, odnosno konkretnog) poreza, kazne ili kamate na odgovarajući račun pravnog lica;
2. da je to fizičko lice u vrijeme dospelosti porezne obaveze bilo direktor tog pravnog lica, ili da je ovlašteno da raspolaže sredstvima ili odobrava trošenje sredstava tog pravnog lica.

Pored toga, sud smatra da navedene odredbe člana 29. Zakona o Poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine treba tumačiti na način da se solidarna odgovornost fizičkog lica za porez, kaznu ili kamatu pravnog lica, može konstituisati samo ukoliko to fizičko lice nije pravilno obustavilo, ili nije naplatilo, odnosno nije izvršilo uplatu određene porezne obaveze bez opravdanih razloga, a ne i u slučaju kada uplatu nije moglo izvršiti zbog objektivne spriječenosti (na primjer: ukoliko na računu pravnog lica nije bilo novca, ili ga nije bilo dovoljno, ili je račun bio blokiran, ili pravno lice u vrijeme dospelosti obaveze nije poslovalo, itd.), zbog čega je u postupku koji se vodi po tim odredbama, pored ostalog, potrebno utvrditi i te činjenice.

Ovo stoga što sud cijeni da bi, u protivnom, tj. ukoliko bi se te odredbe tumačile i primjenjivale na način na koji je to učinjeno u konkretnom slučaju, to predstavljalo bezuslovnu i automatsku solidarnu odgovornost direktora i drugih ovlaštenih lica za sve porezne obaveze pravnih lica, što po shvatanju suda svakako nije intencija ni Zakona o Poreznoj upravi, ni odredaba člana 29. tog Zakona, jer bi to značilo da su ovlaštena fizička lica solidarno odgovorna za obaveze pravnog lica u svim situacijama, tj. čak i u situacijama kada do neplaćanja poreznih obaveza nije došlo njihovom krivicom, odnosno kada je do neplaćanja tih obaveza došlo isključivom krivicom drugih ovlaštenih lica, ili uslijed objektivne

nemogućnosti plaćanja - nedostatak sredstava na računu, ili uslijed bilo kojih drugih razloga za koje nije odgovorno to fizičko lice.

Po shvatanju suda takvom primjenom odredaba člana 29. Zakona o Poreznoj upravi, bilo bi povrijeđeno pravo takvih fizičkih lica na imovinu, koje je garantovano Ustavom Bosne i Hercegovine i Protokolom 1. uz Evropsku konvenciju o ljudskim pravima, jer bi u toj situaciji na ta fizička lica, bez njihove krivice i odgovornosti, i bez razumnog opravdanja, bio stavljen neopravdan i nesrazmjern teret plaćanja poreznih obaveza drugog poreznog obveznika, za čije neplaćanje to fizičko lice nije odgovorno.

Solidarnu odgovornost fizičkog lica za porezne obaveze pravnog lica sud vidi kao vrlo složenu pravnu materiju, budući da se, čak i u slučaju kada je nesporno ili nesumnjivo utvrđeno da je neko fizičko lice odgovorno zbog neplaćanja poreznih obaveza pravnog lica (u kome je to fizičko lice direktor ili je ovlašteno da raspolaže sredstvima), može postaviti pitanje saglasnosti zakonskih odredaba koje propisuju obaveznu solidarnu odgovornost tog fizičkog lica, za porezne obaveze pravnog lica, sa odredbama člana 1. Prvog protokola uz Evropsku konvenciju, kojima se štiti pravo stranaka na imovinu, s obzirom da bi Porezna uprava (a i svi drugi povjerioci koji su oštećeni neplaćanjem nekih drugih zakonskih obaveza, do kojeg neplaćanja je došlo krivicom tog fizičkog lica), u tom slučaju imala mogućnost da svoja potraživanja ostvaruje u redovnom parničnom postupku.

S tim u vezi, a povodom navoda tužbe da je Ustavni sud Federacije BiH, nakon javne rasprave održane dana 09.03.2011. godine, utvrdio da su odredbe Zakona o Poreznoj upravi o solidarnoj odgovornosti fizičkih lica (direktora i osnivača) za porezne obaveze pravnih lica u suprotnosti sa Ustavom Federacije i članom 1. Prvog Protokola uz Evropsku konvenciju o ljudskim pravima, te naložio Parlamentu Federacije BiH da u roku od šest mjeseci usaglasi ove odredbe sa Ustavom, ovaj sud ističe da Ustavni sud Federacije BiH presudom broj U-14/10, koja je donesena na sjednici od 09.03.2011. godine („Službene novine Federacije BiH, broj 29/11), nije utvrdio neustavnost odredaba člana 29. Zakona o Poreznoj upravi u odnosu na direktora pravnog lica, nego samo u odnosu na osnivača.

Tom presudom Ustavni sud je, između ostalog, utvrdio da član 16. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o Poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine - “Službene novine Federacije BiH”, broj 40/10, kojima je solidarna odgovornost u članu 29. tog Zakona, osim za direktora, uvedena i za osnivača pravnog lica, nije u saglasnosti sa Ustavom Federacije Bosne i Hercegovine, odnosno sa odredbama člana II.A.2.(1) k) tog Ustava, kojim je propisano da sva lica na teritoriji Federacije imaju pravo na imovinu, i sa odredbama člana 1. stav 1. “Prvog protokola” uz Evropsku konvenciju o ljudskim pravima, kojim je uređena zaštita imovine i propisano da niko ne može biti lišen svoje imovine, osim u javnom interesu i pod uslovima predviđenim zakonom i općim načelima međunarodnog prava.

Pored nesaglasnosti člana 16. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o Poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine, sa navedenim pravnim dokumentima, Ustavni sud je takođe istakao da postoji neusaglašenost tih odredaba i sa Zakonom o privrednim društvima (kao temeljnim zakonom za privredna društva), kojim je, u članu 6. stav 1., propisana neograničena solidarna odgovornost samo za članove društva sa neograničenom solidarnom odgovornošću i za komplementare u komanditnim društvima, tako da dioničar u dioničkom društvu, vlasnik udjela društva sa ograničenom odgovornošću i komanditor u komanditnom društvu, ne odgovaraju solidarno za obaveze društva, osim u slučajevima, odnosno pod uslovima propisanim odredbama člana 6. stav 2. Zakona o privrednim društvima (raniji Zakon o privrednim društvima - “Službene novine Federacije BiH”, br. 23/99, 45/00, 2/02, isp. 6/02, 29/03, 68/05, 91/07, 84/08, isp. 88/08, isp. 7/09, 63/10 i 75/13. Kasnije je donesen novi Zakon o privrednim društvima - “Službene novine Federacije BiH”, broj 81/15, koji se primjenjuje od 21.12.2015. godine).

S obzirom da su odredbama člana 6. stav 2. Zakona o privrednim društvima propisan izuzeci, u kojima osnivač privrednog društva odgovara za obaveze društva neograničeno solidarno cjelokupnom svojom imovinom (*kada: 1) koristi društvo za postizanje ličnog cilja koji nije saglasan ciljevima drugih članova i društva u cjelini; 2) upravlja imovinom društva kao svojom imovinom; 3) koristi društvo za prevaru ili oštećenje svojih povjerilaca; 4) utiče na smanjenje imovine društva u svoju korist ili korist trećih lica, ili utiče da društvo preuzme obaveze,*

iako je znao ili morao znati da društvo nije ili neće biti sposobno da izvrši svoje obaveze.), to znači da osnov za utvrđivanje solidarne odgovornosti osnivača za obaveze privrednog društva, Porezna uprava, nevezano za odredbe Zakona o Poreznoj upravi, već ima u odredbama člana 6. stav 2. tačka 3. i 4. Zakona o privrednim društvima, koji se mogu odnositi i na Poreznu upravu, kao povjerioca, tj. u slučajevima kada osnivač koristi društvo za prevaru ili oštećenje Porezne uprave, kao povjerioca, i kada osnivač utiče na smanjenje imovine društva u svoju korist ili korist trećih lica, ili utiče da društvo preuzme obaveze, iako je znao ili morao znati da društvo nije ili neće biti sposobno da izvrši svoje obaveze prema Poreznoj upravi.

Iako iz naprijed pomenute presude Ustavnog suda proizilazi da taj sud nije ispitivao, ni utvrđivao neustavnosti odredaba Zakona o Poreznoj upravi u odnosu na direktora pravnog lica, ovaj sud smatra da postoji mogućnost da se utvrđivanjem solidarne odgovornosti direktora, za porezne obaveze pravnog lica, vrijeđa i pravo na imovinu fizičkih lica koja su direktori pravnih lica koja duguju porezne obaveze. Ovo posebno ako se ima u vidu činjenica da se odgovornost direktora za nezakonito propuštanje plaćanja poreznih obaveza, do koga je došlo njegovom krivicom, može sankcionirati i na drugi način (tj. prekršajnim, krivičnim i drugim sankcijama), zbog čega se obavezivanje takvih fizičkih lica na solidarnu odgovornost za obaveze pravnih lica, ukazuje kao još jedna vrsta kazne ili sankcije za propuštanje pravnog lica da uplati određene porezne obaveze.

Stoga ovaj sud smatra da uspostavljanju solidarne odgovornosti bilo kog fizičkog lica za obaveze pravnog lica po odredbama člana 29. i člana 30. Zakona o Poreznoj upravi, treba pristupiti vrlo obazrivo, i da se, ukoliko se ocijeni da ona nije u protivnosti sa povredom prava tih fizičkih lica na imovinu, ta odgovornost ni u kom slučaju ne treba uspostavljati automatski, odnosno utvrđivanjem samo činjenice da je neko fizičko lice u vrijeme nastanka određenih poreznih obaveza bilo direktor, odnosno ovlašteno lice, nego tek po utvrđivanju i svih drugih odlučnih činjenica, a posebno činjenica iz kojih bi bilo vidljivo da li je do propusta pravnog lica da obustavi ili plati poreznu obavezu, došlo propustima i odgovornošću ovlaštenog fizičkog lica koje nije izvršilo uplatu porezne obaveze, iako je na

računu tog pravnog lica bilo dovoljno sredstava za plaćanje te obaveze, a odgovorno lice je znalo ili je moralo znati za postojanje te obaveze.“

(Iz presude Kantonalnog suda u Tuzli broj 03 0 U 017201 17 U, od 25.09.2019. godine)

1. MATERIJALNO PRAVO

POREZI

Zastara u slučaju kada je zastarni rok određen i posebnim materijalnim zakonom
Porez na promet nepokretnosti

Član 2. Zakona o Poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“ broj 33/02, 28/04, 57/09, 40/10, 29/11 – Ustavni sud Federacije BiH, 27/12, 7/13, 71/14 i 91/15)

Član 30. i 31. Zakona o porezu na promet nepokretnosti i prava („Službene novine Tuzlanskog kantona“ broj 11/01, 13/01, 13/03, 3/13, 12/16 i 11/18)

DO PROTEKA ZAKONSKOG ROKA ZA ZASTARU RAZREZA POREZNE OBAVEZE, KOJI JE ODREĐENE NEKIM POSEBNIM MATERIJALNIM ZAKONOM, NE MOŽE ZAKONITO DOĆI UKOLIKO ZASTARA NIJE NASTUPILA I PO ODREDBAMA FEDERALNOG ZAKONA O POREZNOJ UPRAVI.

Iz obrazloženja:

Naime, odredbama člana 13., 16., 17., 18., 21., 30. i 31. Zakona o porezu na promet nepokretnosti i prava („Službene novine Tuzlanskog kantona“ broj 11/01, 13/01, 13/03, 3/13, 12/16 i 11/18), koje sud smatra relevantnim za zakonito rješavanje ove upravne stvari, propisano je:

Član 30.

Pravo na razrez poreza na promet nepokretnosti i prava, te na pokretanje prekršajnog postupka zbog povrede odredaba ovog Zakona zastarijeva za tri godine nakon isteka godine u kojoj je trebalo izvršiti razrez poreza odnosno u kojoj je izvršena povreda odredaba ovog Zakona.

Pravo na naplatu poreza na promet nepokretnosti i prava kao i pravo na naplatu kamata, troškova prisilne naplate i novčanih kazni zbog povrede odredaba ovog Zakona, zastarijeva za tri

godine nakon isteka godine u kojoj treba izvršiti naplatu.

Pravo poreznog obveznika na povrat nepravilno ili više plaćenih iznosa na ime poreza, kamata, troškova prisilne naplate i novčanih kazni, zastarijeva za tri godine nakon isteka godine u kojoj je naplata izvršena.

Član 31.

Rok zastarjelosti prava na razrez poreza na promet nepokretnosti i prava, odnosno prava na naplatu poreza, kamata, troškova prisilne naplate i novčanih kazni prekida se svakom službenom radnjom nadležne porezne uprave koju je poduzela u cilju razreza i naplate poreza i koja je stavljena do znanja poreznom obvezniku.

Rok zastarjelosti prava na povrat nepravilno ili više plaćenog poreza na promet nepokretnosti i prava, kamata, troškova prisilne naplate novčanih kazni, prekida se svakom radnjom poreznog obveznika odnosno kažnjelog lica poduzetom kod nadležne porezne uprave radi povrata.

Poslije svakog prekida zastarjelosti, počinje teći novi rok zastarjelosti.

Zastarjelost, u svakom slučaju, nastupa po isteku šest godina od dana kada je prvi put počela teći.

Pored toga, odredbama člana 2. i 73. Zakona o Poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“ broj 33/02, 28/04, 57/09, 40/10, 27/12, 7/13, 71/14 i 91/15), koje sud takođe smatra relevantnim za zakonito rješavanje ove upravne stvari, i koje su bile na snazi u vrijeme kupoprodaje predmetne nepokretnosti, propisano je:

Član 2.

Ukoliko su odredbe ovog zakona kojima se regulišu organizacija i rukovodstvo Porezne uprave, saradnja Porezne uprave sa drugim vladinim organima, prava i obaveze Porezne uprave i poreznih obveznika, identifikacija i registracija poreznih obveznika, podnošenje poreznih prijava i plaćanje poreza, razrez i naplata poreza, prinudna naplata poreznih obaveza, inspekcijski nadzor, obračun i naplata kamata, odbici i povrat više plaćenih poreza,

rokova zastare za razrez, naplata i povrat poreza, žalbe na porezna rješenja, administrativne kazne za porezne prekršaje, podzakonski akti i porezna mišljenja, drugačije uređene drugim zakonima u Federaciji, tada će odredbe ovog zakona imati prioritet nad drugim odredbama u navedenim oblastima.

Član 73.

Osim slučajeva iz stava 2. ovog člana, razrez iz Poglavlja X ovog zakona može se izvršiti u sljedećim rokovima:

- za porez i za kaznu koja se odnosi na taj porez u roku od pet (5) godina nakon što je porezna prijava za taj porez podnesena ili nakon dana dospjeća tog poreza, računajući od dana koji je kasnije nastupio;
- za kaznu koja se ne odnosi na određeni porez u roku od pet (5) godina nakon što je porezni prekršaj za koji je vezana ova kazna počinjen i
- za kamatu u roku u kojem se razrezuje porez ili kazna na koju se plaća kamata prema ovom članu.

Razrez se može izvršiti u bilo koje vrijeme:

- za porez ili kaznu koji se odnosi na taj porez, ako je porezna prijava za taj porez lažna i
- za kaznu koja se ne odnosi na određeni porez, ako je lice koje je počinilo porezni prekršaj namjerno prikrilo ili poduzelo bilo koju radnju da sakrije prekršaj od poreznog organa.

Iz stanja u spisima nespornim proizilazi da predmetni porezni obveznik u vrijeme obavljene kupoprodaje nije podnio prijavu u vezi predmetne porezne obaveze, nego da je porezna obaveza koja proizilazi iz te kupoprodaje prvi put „prijavljena“ prvostepenom organu dana 24.08.2017. godine, dostavljanjem naprijed pomenute presude, iz čega, pravilnom primjenom odredaba člana 13. stav 4., člana 18. stav 1. i člana 30. stav 1. Zakona o porezu na promet nepokretnosti i prava („Službene novine Tuzlanskog kantona“ broj 11/01, 13/01, 13/03, 3/13, 12/16 i 11/18), proizilazi da u momentu donošenja prvostepenog rješenja još uvijek nije nastupila zastara za razrez predmetnog poreza na promet nepokretnosti, jer je trogodišnji rok zastare iz člana 30. stav 1. istog Zakona, počeo da teče tek od 24.08.2017. godine (kada je prvostepenom organu dostavljena presuda), a da je prvostepeno rješenje, kojim je izvršen razrez porezne obaveze, doneseno

dana 12.10.2017. godine, odnosno nakon nepuna dva mjeseca od kada je, u konkretnom slučaju, došlo do prijavljivanja, odnosno otkrivanja porezne obaveze.

S druge strane, odredbama člana 73. stav 1. alineja 1. Zakona o Poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“ broj 33/02, 28/04, 57/09, 40/10, 27/12, 7/13, 71/14 i 91/15), propisano je da se razrez poreza može izvršiti u roku od pet (5) godina nakon što je porezna prijava za taj porez podnesena, iz čega slijedi da zastara razreza predmetne porezne obaveze nije mogla nastupiti ni po odredbama tog Zakona, jer je od dana podnošenja prijave od strane poreznog obveznika, tj. od 24.08.2017. godine (kada je prvostepenom organu dostavljena pomenuta presuda Opštinskog suda u Tuzli), pa do dana donošenja prvostepenog rješenja proteklo manje od dva mjeseca.

Sud napominje da je citiranim odredbama člana 2. Zakona o Poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“ broj 33/02, 28/04, 57/09, 40/10, 27/12, 7/13, 71/14 i 91/15), propisano da će, ukoliko su odredbe ovog zakona kojima se, između ostalog, regulišu rokovi zastare za razrez, naplatu i povrat poreza, drugačije uređene drugim zakonima u Federaciji, odredbe tog Zakona imati prioritet nad drugim odredbama u navedenim oblastima, iz čega slijedi da, čak i u slučaju da je u konkretnom slučaju, po odredbama pomenutog kantonalnog Zakona o porezu na promet nepokretnosti i prava, zaista došlo do proteka zakonskog roka za zastaru razreza predmetne obaveze, do zastare ne bi moglo zakonito doći ukoliko ista nije nastupila i po odredbama federalnog Zakona o Poreznoj upravi.

Imajući u vidu da u konkretnom slučaju, po shvatanju suda, nije došlo do zastare razreza predmetne porezne obaveze ni po jednom od ta dva Zakona, sud je tužbene i žalbene navode, kojima se ističe prigovor zastare, ocijenio neosnovanima.“

(Iz presude Kantonalnog suda u Tuzli broj 03 0 U 017342 18 U, od 08.08.2019. godine)

2. MATERIJALNO PRAVO

POREZI

Porez na promet nepokretnosti

Obaveza podnošenja porezne prijave u slučaju kada je kupoprodajni ugovor notar dostavio Poreznoj upravi

Član 16. Zakona o porezu na promet nepokretnosti i prava (“Službene novine Tuzlanskog kantona”, broj 11/01, 13/01, 13/03, 3/13, 12/16 i 11/18)

AKT NOTARA KOJIM DOSTAVLJA UGOVOR O KUPOPRODAJI ODREĐENE NEKRETNINE NE PREDSTAVLJA POREZNU PRIJAVU POREZNOG OBVEZNIKA U SMISLU ODREĐABA KANTONALNOG ZAKONA O POREZU NA PROMET NEPOKRETNOSTI I PRAVA, NEGO IZVRŠAVANJE NOTARSKO OBAVEZE KOJA MU JE ODREĐENA POSEBNIM PROPISIMA.

STOGA PODNOŠENJE TAKVOG UGOVORA OD STRANE NOTARA NE ISKLJUČUJE ZAKONSKU OBAVEZU POREZNOG OBVEZNIKA (TJ. PRODAVCA) DA, U ROKU OD 15 DANA OD DANA NASTANKA POREZNE OBAVEZE, PRIJAVI NADLEŽNOJ POREZNOJ UPRAVI NASTANAK POREZNE OBAVEZE, I DA, UZ PRIJAVU O NASTANKU POREZNE OBAVEZE, LIČNO PODNESE UGOVOR O KUPOPRODAJI.

Iz obrazloženja:

„Protiv prvostepenog akta tužilac je, iz razloga sličnih onima koje iznosi i u predmetnoj tužbi, izjavio žalbu tuženom.

Odlučujući o žalbi, tuženi je osporenim aktom istu odbio kao neosnovanu, nalazeći da je prvostepeno rješenje u svemu pravilno i zakonito. Imajući u vidu navedeno, sud je ocijenio da u konkretnom slučaju nije osnovan nijedan od razloga tužbe.

Naime, odredbama člana 13., 16., 17., 18., 21., 30. i 31. Zakona o porezu na promet nepokretnosti i prava (“Službene novine Tuzlanskog kantona” broj 11/01, 13/01, 13/03, 3/13, 12/16 i 11/18), koje sud smatra relevantnim za zakonito rješavanje ove upravne stvari, propisano je:

...

Član 16.

Porezni obveznik je dužan da u roku od 15 dana od dana nastanka porezne obaveze, prijavi

nadležnoj poreznoj upravi nastanak porezne obaveze. Uz prijavu o nastanku porezne obaveze porezni obveznik podnosi ugovor o kupoprodaji ili zamjeni nepokretnosti ili prava, a ako se prenos nepokretnosti ili prava obavlja drugim pravnim poslom, odlukom organa uprave ili suda, porezni obveznik podnosi ispravu o tom pravnom poslu odnosno odluku organa uprave ili suda.

S tim u vezi, sud posebno primjećuje da je tužilac tek u tužbi, prvi put, iznio tvrdnju da je predmetni ugovor o kupoprodaji dostavljen nadležnoj poreznoj upravi dana 25.01.2010. godine, od strane postupajućeg notara, o čemu je, kao dokaz, dostavio i fotokopije dokumenata sačinjenih od strane tog notara, ali da u tužbi nije pružio bilo kakve dokaze da te nove činjenice nije mogao iznijeti do završetka upravnog postupka, zbog čega sud smatra da je iznošenje tih činjenica tek u tužbi, a bez dokazivanja da tužilac te nove činjenice nije mogao iznijeti do završetka upravnog postupka, u suprotnosti sa odredbama člana 22. Zakona o upravnim sporovima.

Međutim, čak i kada bi se zanemarila primjena odredaba člana 22. Zakona o upravnim sporovima, i pod pretpostavkom da su navedene tvrdnje tužioca (o dostavljanju predmetnog ugovora prvostepenom organu od strane pomenutog notara) tačne i dokazane, sud smatra da one ne bi imale uticaja na drugačije rješavanje ove upravne stvari. Ovo stoga što akt notara kojim dostavlja ugovor o kupoprodaji određene nekretnine ne predstavlja poreznu prijavu u smislu odredaba kantonalnog Zakona o porezu na promet nepokretnosti i prava, nego izvršavanje notarske obaveze koja mu je određena drugim propisima.

Pored toga, sud smatra da podnošenje takvog ugovora od strane notara ne isključuje zakonsku obavezu poreznog obveznika (tj. prodavca) da, u roku od 15 dana od dana nastanka porezne obaveze, prijavi nadležnoj poreznoj upravi nastanak porezne obaveze, i da uz prijavu o nastanku porezne obaveze, lično podnese ugovor o kupoprodaji.“

(Iz presude Kantonalnog suda u Tuzli broj 03 0 U 017342 18 U, od 08.08.2019. godine)

3. MATERIJALNO PRAVO POREZI

Porez na dohodak od samostalne djelatnosti
Postojanje obaveze plaćanja u slučaju kada pravno lice (poljoprivredna zadruga) vrši otkup od fizičkih lica koja ne obavljaju neku osnovnu samostalnu ili nesamostalnu djelatnost
Član 12. Zakona o porezu na dohodak (“Službene novine Federacije BiH”, br. 10/08, 9/10, 44/11, 7/13 i 65/13)

FIZIČKO LICE KOJE OBAVLJA SAMOSTALNU DJELATNOST U POLJOPRIVREDI I ŠUMARSTVU, MOŽE SE ZAKONITO SMATRATI OBVEZNIKOM PLAĆANJA POREZA NA DOHODAK U SLUČAJU KADA SE RADI O OBVEZNIKU KOJI JE, NA OSNOVU TE DJELATNOSTI, ISTOVREMENO I OBVEZNIK POREZA NA DODATU VRIJEDNOST.

TAKVO FIZIČKO LICE, KOJE NE OBAVLJA NEKU OSNOVNU SAMOSTALNU ILI NESAMOSTALNU DJELATNOST, NE MOŽE SE POISTOVJETITI SA FIZIČKIM LICEM KOJE OBAVLJA POVREMENE SAMOSTALNE DJELATNOSTI KAO ŠTO SU: POVREMENE DJELATNOSTI NAUČNIKA, UMJETNIKA, STRUČNJAKA, NOVINARA, SUDSKIH VJEŠTAKA, TRGOVAČKIH PUTNIKA, AKVIZITERA, SPORTSKIH SUDIJA I DELEGATA, TE DRUGE DJELATNOSTI, KOJE SE OBAVLJAJU UZ NEKU OSNOVNU SAMOSTALNU ILI NESAMOSTALNU DJELATNOST.

PRAVNO LICE NE MOŽE ZAKONITO BITI OBVEZNIK POREZA NA DOHODAK OD BILO KOJE SAMOSTALNE DJELATNOSTI, JER JE OBVEZNIK PLAĆANJA TE VRSTE POREZA ISKLJUČIVO FIZIČKO LICE KOJE OBAVLJA SAMOSTALNU DJELATNOST.

Iz obrazloženja:

„Iz činjenica predmeta slijedi: da je inspekcijским nadzorom utvrđeno: da je tužilac (koji je pravno lice – poljoprivredna zadruga), u vremenskom periodu za koji je vršen inspekcijским nadzor vršio otkup mlijeka od „... građana, tj. fizičkih lica koji nisu registrovani u skladu sa odgovarajućim propisima, a na osnovu sklopljenih ugovora sa svakim fizičkim licem pojedinačno“, u kojim ugovorima je navedeno da ugovorne strane stupaju u „... kooperativne odnose“, pod uslovima da tužilac obezbjeđuje otkup i plasman proizvedenog mlijeka,

kao i svu stručnu pomoć u ovoj oblasti; da je tužilac otkupljeno mlijeko prodavao mljekarama sa kojima je imao ugovore o proizvodnji i prodaji mlijeka; da je tužilac u 2009.-oj i 2010.-oj godini, putem blagajne, vršio isplate u gotovom novcu fizičkim licima za otkupljeno mlijeko, i da su tako otkupljeni proizvodi služili za dalju prodaju; da „građani“, kojima su vršene isplate na ime otkupa mlijeka, nisu „... izvršili potrebnu registraciju djelatnosti kod nadležnih organa“ u skladu sa Zakonom o poljoprivredi, Zakonom o obrtu i srodnim djelatnostima i Zakonom o Poreznoj upravi Federacije BiH, odnosno da se svi kontrolom obuhvaćeni „građani“ nisu upisali u registre kod nadležnih organa „... da im je djelatnost poljoprivredne proizvodnje samostalna djelatnost“, niti su se registrovali „... kod nadležnih poreznih uprava“ i, po tom osnovu, nemaju poreznu registraciju; da tužilac, na iznose isplaćene navedenim fizičkim licima po osnovu otkupa mlijeka, nije izvršio obračun i uplatu poreza na dohodak, niti obavezne doprinose.

Na osnovu ovako utvrđenog činjeničnog stanja prvostepeni organ je zaključio da je tužilac, shodno odredbama člana 12. stav 4. tačka 3. , u vezi sa stavom 5. tog člana, na iznose isplaćene navedenim fizičkim licima po osnovu otkupa mlijeka, bio dužan izvršiti obračun i uplatu poreza na dohodak, i obaveznih doprinosa, zbog čega je, pozivajući se na te zakonske odredbe, odlučio kao u izreci prvostepenog akta.

Protiv prvostepenog akta zakonski zastupnik tužioca izjavio je žalbu, koju je tuženi osporenim aktom odbio kao neosnovanu, nalazeći da je prvostepeno rješenje u svemu pravilno i zakonito.

Imajući u vidu izloženo, sud je ocijenio da su tuženi i prvostepeni organ na utvrđeno činjenično stanje nepravilno primjenili materijalno pravo.

Naime, odredbama člana 12. – 16. Zakona o porezu na dohodak (“Službene novine Federacije BiH”, br. 10/08, 9/10, 44/11, 7/13 i 65/13), koje sud smatra pravno relevantnim za zakonito rješavanje ove upravne stvari, propisano je:

B. Dohodak od samostalne djelatnosti

Član 12.

- (1) *Dohotkom od samostalne djelatnosti smatra se dohodak koji fizičko lice ostvari samostalnim trajnim obavljanjem djelatnosti kojom se bavi kao osnovnim ili dopunskim zanimanjem s ciljem ostvarenja dohotka.*
- (2) *U dohotke od samostalne djelatnosti ubrajaju se dohoci od:*
 - 1) *obrta i djelatnosti srodnih obrtu,*
 - 2) *poljoprivrede i šumarstva,*
 - 3) *slobodnih zanimanja,*
 - 4) *drugih samostalnih djelatnosti.*
- (3) *Slobodnim zanimanjima, u smislu stava (2) tačka 3) ovog člana, smatraju se:*
 - 1) *samostalna djelatnost zdravstvenih radnika, veterinara, advokata, notara, revizora, poreznih savjetnika, samostalnih računovođa, inženjera, arhitekata, prevodilaca, turističkih vodiča i druge slične djelatnosti,*
 - 2) *samostalna djelatnost naučnika, književnika, izumitelja i druge slične djelatnosti,*
 - 3) *samostalna predavačka djelatnost, odgojna djelatnost i druge slične djelatnosti,*
 - 4) *samostalna djelatnost novinara, umjetnika i sportista.*
- (4) *Drugim samostalnim djelatnostima, u smislu stava (2) tačka 4) ovog člana, smatraju se:*
 - 1) *djelatnost članova predstavničkih organa vlasti,*
 - 2) *djelatnost članova skupština i nadzornih odbora privrednih društava, upravnih odbora, stečajnih upravitelja i sudija porotnika koji nemaju svojstvo zaposlenika u sudu,*
 - 3) *povremene samostalne djelatnosti kao što su: povremene djelatnosti naučnika, umjetnika, stručnjaka, novinara, sudskih vještaka, trgovačkih putnika, akvizitera, sportskih sudija i delegata i druge djelatnosti koje se obavljaju uz neku osnovnu samostalnu ili nesamostalnu djelatnost.*
- (5) *Dohodak ostvaren korištenjem prirodnih bogatstava zemlje i upotrebom proizvoda dobijenih obavljanjem tih djelatnosti smatra se dohotkom od samostalne djelatnosti u poljoprivredi i šumarstvu. Fizičko lice koje ostvaruje dohodak obavljanjem poljoprivredne i šumarske djelatnosti obveznik je poreza na dohodak ako je, na osnovu ove djelatnosti, istovremeno i obveznik poreza na dodatu vrijednost.*

1. Porezna osnovica

Član 13.

- (1) Dohodak od samostalne djelatnosti predstavlja razliku između poslovnih prihoda i poslovnih rashoda koji su nastali u poreznom periodu.
- (2) Porezna osnovica utvrđuje se primjenom principa blagajne.

2. Poslovni prihodi

Član 14.

- (1) Poslovnim prihodom (u daljnjem tekstu: prihod) od samostalne djelatnosti smatraju se svi prihodi stečeni iz bilo kojeg izvora, primljeni u gotovini, stvarima i uslugama, koji su ostvareni samostalnim ili zajedničkim obavljanjem djelatnosti, bez obzira na to da li je fizičko lice registrirano ili ne za obavljanje te djelatnosti.
- (2) Ako je prihod ostvaren u vidu imovine (izuzev gotovine) ili usluga, iznos prihoda jednak je tržišnoj vrijednosti dobijene imovine ili izvršene usluge.
- (3) Tržišna vrijednost, u smislu stava (2) ovog člana, predstavlja iznos koji bi samostalni nepovezani kupac platio samostalnom nepovezanim prodavcu u isto vrijeme i na istom mjestu za ista ili slična dobra i usluge pod uslovima fer konkurencije.
- (4) Prihodom od samostalne djelatnosti smatraju se i tržišne vrijednosti ekonomskih dobara i usluga izuzetih i datih bez naknade ili po cijeni nižoj od tržišne cijene, a čije izuzimanje nije uslijedilo na osnovu obavljanja samostalne djelatnosti.

3. Poslovni rashodi

Član 15.

- (1) Poslovni rashodi (u daljnjem tekstu: rashodi) koji se mogu odbiti od prihoda su plaćeni troškovi u toku jednog poreznog perioda koji su u potpunosti izričito i direktno povezani sa obavljanjem te samostalne djelatnosti.
- (2) Rashodi koji su predmet odbitka su i:
 - 1) godišnje takse ili obaveze plaćene stručnim udruženjima ili strukovnim komorama, ukoliko su vezani uz ekonomsku aktivnost poreznog obveznika,
 - 2) naknade za ishranu za vrijeme rada (topli

obrok) zaposlenicima u prostorijama poslodavca u iznosu koji ne prelazi visinu utvrđenu posebnim propisima,

- 3) rashodi koji su nastali korištenjem automobila za obavljanje samostalne djelatnosti poreznog obveznika, uključujući gorivo i održavanje automobila,
 - 4) plaćeni doprinosi za zaposlenike i za sebe u skladu sa posebnim propisima,
 - 5) troškovi nastali u vezi sa edukacijom zaposlenika, kao i učenjem stranih jezika,
 - 6) koristi ili naknade date zaposlenicima koje su uključene u place zaposlenika do propisanog iznosa,
 - 7) plaćeni porez za zaštitu od prirodnih i drugih nesreća do visine 0,5% od neto plate,
 - 8) plaćeni porez na imovinu i takse koji se priznaje prema ovom Zakonu;
 - 9) kamate na kredite i kamate na pozajmice u svrhu poslovanja,
 - 10) nagrade zaposlenicima isplaćene u skladu sa posebnim propisima;
 - 11) troškovi putovanja u skladu sa posebnim propisima.
- (3) Rashodi koji se priznaju u procentualnom iznosu su:
- 1) oglašavanje, odnosi sa javnošću i promotivni materijal u visini do 3% prihoda ostvarenog u prethodnoj godini,
 - 2) troškovi reprezentacije u visini do 1% prihoda ostvarenog u prethodnoj godini,
 - 3) sponzorstvo u visini do 1% prihoda ostvarenog u prethodnoj godini u svrhu podrške naučnih, zabavnih i sportskih aktivnosti koje se obavljaju unutar Federacije,
 - 4) donacije u visini do 0,5% prihoda ostvarenog u prethodnoj godini datih u robi, predmetima ili novcu doznačenom na žiroračun, u kulturne, odgojno-obrazovne, naučne, zdravstvene, humanitarne, sportske i vjerske svrhe, udruženjima i drugim licima koja djelatnost obavljaju u skladu sa posebnim propisima. Izuzetno, donacija iznad propisanog iznosa priznaje se u cijelosti, pod uslovom da je data na osnovu odluka nadležnih ministarstava o provedbi i finansiranju posebnih programa i akcija u cilju opšteg društvenog interesa, ali ne i za redovnu djelatnost primaoca donacije (pokloni).
- (4) Licima koja ostvaruju dohodak od povremene samostalne djelatnosti iz člana 12. stav (4)

tačka 3) ovog Zakona, rashodi se priznaju u visini od 20% ostvarenog prihoda.

- (5) Licima koja kao naučnici, umjetnici, stručnjaci, novinari i druga lica u okviru djelatnosti iz člana 12. stav (4) tačka 3) ovog Zakona ostvaruju autorske naknade, rashodi se priznaju u visini od 30% ostvarenog prihoda ili u stvarnom iznosu.
- (6) Rashodima koji se ne mogu odbiti smatraju se:
 - 1) plaćeni porezi na dohodak u Federaciji,
 - 2) novčane kazne, kamate i kazne koje su dospjele zbog kršenja bilo kojeg Zakona,
 - 3) rashodi koji nisu nastali u vezi sa sticanjem dohotka,
 - 4) rashodi koji su registrirani u poslovnim knjigama za koje ne postoji Dokumentacija,
 - 5) premije osiguranja koje plaća poslodavac za svog zaposlenika, izuzev ukoliko su premije uključene u placu zaposlenika,
 - 6) rashodi koji su nastali u vezi sa poslovanjem povezanih lica u mjeri u kojoj prelaze tržišnu vrijednost dobara ili usluga na tržištu,
 - 7) gubitak od prodaje ili prijenosa bilo koje imovine između povezanih lica,
 - 8) donacije političkim strankama.

4. Amortizacija

Član 16.

- (1) Amortizacija se može priznati kao rashod za stalna sredstva koja su unesena u popis dugotrajne imovine na način i po stopama koje su propisane podzakonskim aktom koji donosi federalni ministar finansija (u daljnjem tekstu: ministar).
- (2) Imovina koja se amortizuje, a čija je nabavna vrijednost manja od 1.000,00 KM, može se odbiti u cijelosti u godini nabavke pod uslovom da je imovina stavljena u funkciju.
- (3) Nabavna vrijednost računarskog hardvera i softvera može se odbiti u cijelosti u godini nabavke pod uslovom da su oni stavljeni u funkciju.
- (4) Amortizacija se priznaje samo na sredstva koja se koriste na teritoriji Federacije.
- (5) Ministar donosi propis o načinu obračuna ubrzane amortizacije.

Iz sadržaja citiranih odredaba, a posebno iz odredaba člana 12. stav 1. Zakona o porezu na dohodak, vidljivo je da se obveznikom plaćanja poreza na

dohodak od samostalne djelatnosti smatra fizičko lice koje obavlja samostalnu djelatnost (kao osnovno ili dopunsko zanimanje).

Iz odredaba člana 12. stav 5. Zakona o porezu na dohodak jasno je da se fizičko lice koje obavlja samostalnu djelatnost u poljoprivredi i šumarstvu, može smatrati obveznikom plaćanja poreza na dohodak isključivo u slučaju kada se radi o obvezniku koji je, na osnovu te djelatnosti, istovremeno i obveznik poreza na dodatu vrijednost.

Odredbama člana 12. stav 4. tačka 3. Zakona o porezu na dohodak, kao neke od drugih samostalnih djelatnosti, predviđene su povremene samostalne djelatnosti, kao što su: povremene djelatnosti naučnika, umjetnika, stručnjaka, novinara, sudskih vještaka, trgovačkih putnika, akvizitera, sportskih sudija i delegata i druge djelatnosti koje se obavljaju uz neku osnovnu samostalnu ili nesamostalnu djelatnost.

Ove zakonske odredbe date su samo kao primjer mogućih povremenih samostalnih djelatnosti, ali sud smatra da se u te djelatnosti ne mogu zakonito uvrstiti i povremene djelatnosti fizičkih lica koja dohodak ostvare od poljoprivredne proizvodnje korištenjem prirodnih bogatstava zemlje i upotrebom proizvoda dobijenih obavljanjem tih djelatnosti, niti se te vrste djelatnosti mogu dovoditi u bilo kakvu vezu povodom plaćanja poreza na dohodak.

Takve djelatnosti, po shvatanju suda, mogu se uvrstiti samo u posebne djelatnosti iz člana 12. stav 5. Zakona o porezu na dohodak, gdje su one izričito i navedene.

Ovo je, uostalom, vidljivo i iz sadržaja odredaba člana 12. stav 4. tačka 3. i stav 5. Zakona o porezu na dohodak, iz kojih proizilazi da se u ta dva stava radi o različitim kategorijama poreskih obveznika, i da se radi o samostalnim kategorijama koje tim odredbama nisu dovedene u bilo kakvu međusobnu vezu, zbog čega se fizičko lice koje obavlja samostalnu djelatnost u poljoprivredi i šumarstvu (tj. fizičko lice iz stava 5. tog člana), po shvatanju suda ne može poistovjetiti sa fizičkim licem iz člana 12. stav 4. tačka 3. tog Zakona (tj. licem koje povremene samostalne djelatnosti kao što su: povremene djelatnosti naučnika, umjetnika,

stručnjaka, novinara, sudskih vještaka, trgovačkih putnika, akvizitera, sportskih sudija i delegata i druge djelatnosti koje se obavljaju uz neku osnovnu samostalnu ili nesamostalnu djelatnost).

Ovo tim prije ako se ima u vidu da se fizičko lice koje obavlja samostalnu djelatnost u poljoprivredi i šumarstvu može zakonito smatrati obveznikom plaćanja poreza na dohodak isključivo uz dodatni uslov, tj. da se radi obvezniku koji je, na osnovu te djelatnosti, istovremeno i obveznik poreza na dodatu vrijednost.

Pored toga, iz sadržaja tih i drugih odredaba tog Zakona vidljivo je da ne postoji valjan zakonski osnov da se bilo koje pravno lice, ni u situaciji iz člana 12. stav 5. Zakona o porezu na dohodak, ni u situaciji iz člana 12. stav 4. tačka 3. tog Zakona, obaveže na plaćanje poreza na dohodak od bilo koje samostalne djelatnosti, jer je obveznik plaćanja te vrste poreza isključivo fizičko lice koje obavlja samostalnu djelatnost.

Stoga sud smatra da Zakon o porezu na dohodak ne daje mogućnost da se na plaćanje poreza na dohodak koji obavljanjem takve poljoprivredne i šumarske djelatnosti, ili bilo koje druge samostalne djelatnosti koju obavlja fizičko lice, obaveže pravno lice koje od takvih fizičkih lica vrši kupovinu poljoprivrednih ili šumskih proizvoda, i to bez obzira na to da li su ta fizička lica registrovana za obavljanje takve samostalne djelatnosti kod nadležnih poreznih i/ili drugih organa, odnosno da li imaju ili nemaju poreznu registraciju, te da li su obveznici poreza na dodatu vrijednost, budući da to nije predviđeno ni Zakonom o porezu na dohodak, ni drugim zakonima.“

(Iz presude Kantonalnog suda u Tuzli broj 03 0 U 017290 18 U, od 09.10.2019. godine)



PRIRUČNIK: TROŠKOVI SLUŽBENOG PUTOVANJA I DRUGI PUTNI TROŠKOVI U REPUBLICI SRPSKOJ

Autori:

Miroslav Brkić, dipl.ecc.

SADRŽAJ:

UVOD

1. TROŠKOVI SLUŽBENOG PUTOVANJA U ZEMLJI I INOSTRANSTVU
2. OBRAČUN DNEVNICA ZA SLUŽBENO PUTOVANJE
3. NALOG ZA SLUŽBENO PUTOVANJE
4. AKONTACIJA ZA SLUŽBENO PUTOVANJE I IZVJEŠTAJ SA SLUŽBENOG PUTOVANJA
5. PRIMJERI OBRAČUNA PUTNOG NALOGA
6. RAČUNOVODSTVENI TRETMAN TROŠKOVA SLUŽBENOG PUTOVANJA
7. PORESKE TRETMAN TROŠKOVA SLUŽBENOG PUTOVANJA
8. PRIMJER OBRAČUNA POREZA NA DOHODAK I DOPRINOSA NA ISPLAĆENE DNEVNICE ZA SLUŽBENA PUTOVANJA
9. TROŠKOVI PREVOZA KOD DOLASKA NA POSAO I POVRATKA S POSLA
10. KORIŠĆENJE SLUŽBENOG VOZILA U PRIVATNE SVRHE