

Predrag Krsmanović, sudija Kantonalnog suda u Tuzli

Solidarna odgovornost fizičkih lica za porezne obaveze pravnog lica

Sažetak:

Federalnim Zakonom o Poreznoj upravi ustanovljena je solidarna odgovornost direktora i drugih fizičkih lica za porezne obaveze pravnog lica. Kasnije, izmjenama tog zakona, solidarna odgovornost propisana je i za osnivače pravnih lica, ali su te izmijenjene odredbe, od strane Ustavnog suda FBiH, ocijenjene neustavnim, s obrazloženjem da su u nesaglasnosti sa Zakonom o privrednim društvima, i da se njihovom primjenom povređuje pravo osnivača na imovinu. Teza ovog rada je da su odredbe federalnog Zakona o Poreznoj upravi, koje se odnose na ovu materiju, u sadašnjem obliku neprikladne i nepravične, te da se, u slučaju solidarne odgovornosti direktora i drugih fizičkih lica u pravnom licu, stvara mogućnost povrede njihovog prava na imovinu, zbog čega se kritikuje izostanak ocjene Ustavnog suda o ustavnosti odredaba tog zakona u dijelu koji se odnosi na solidarnu odgovornost direktora i drugih fizičkih lica. Istovremeno, autor u određenom smislu dovodi u pitanje i ocjenu Ustavnog suda FBiH o neustavnosti odredaba tog zakona koje se odnose na solidarnu odgovornost osnivača pravnih lica, cijeneći da, u određenim okolnostima, solidarna odgovornost osnivača za porezne obaveze pravnih lica možda ne bi rezultirala povredom njihovog prava na imovinu.

Ključne riječi:

porezne obaveze, solidarna odgovornost, jemstvo, evropska konvencija, ljudska prava, pravo na imovinu, ustavnost, neustavnost, direktor, odgovorno lice, ovlašteno lice, osnivač, pravno lice privredno društvo, prekršaj, krivično djelo, krivična odgovornost, načelo ne bis in idem

Uvod

Zakonom o Poreznoj upravi Federacije BiH („Službene novine Federacije BiH“, br. 33/02, 28/04, 57/09, 40/10, 29/11 – Ustavni sud FBiH, 27/12, 7/13, 71/14 i 91/15) propisana je solidarna odgovornost određenih lica za porezne obaveze drugih lica. Tako, naprimjer, solidarna odgovornost predviđena je za kupca ili poklonoprimca imovine koja je na to lice prenesena od strane drugog lica (prenosioca), ukoliko je kupac ili poklonoprimac znao ili je imao razlog da zna, da je prenosilac ovu imovinu prenio na njega u cilju izbjegavanja plaćanja porezne obaveze (član 31. Zakona o PUFBiH).

Isto tako, ovim zakonom regulisana je i solidarna odgovornost odgovornih fizičkih lica za poreznu obavezu pravnog lica ili organizacije u postupku likvidacije, ako je to pravno lice predmet likvidacije, a ne postoje dovoljna sredstva niti imovina za izmirenje porezne obaveze (član 32).

Međutim, u ovom tekstu glavni predmet interesovanja bit će one odredbe tog zakona koje se odnose na solidarnu odgovornost direktora i drugih fizičkih lica za porezne obaveze pravnih lica, kao i na solidarnu odgovornost fizičkih lica koji su osnivači takvih pravnog lica.³⁵

Prvobitno je solidarna odgovornost za porezne obaveze pravnih lica tim zakonom bila ustanovljena samo za direktore i druga odgovorna fizička lica u pravnom licu koje duguje porezne obaveze.

Izmjenama Zakona o Poreznoj upravi Federacije BiH („Službene novine Federacije BiH“, broj 27/12, koje su stupile na snagu dana 22. 7. 2010. godine), solidarna odgovornost konstituisana je i za osnivače pravnih lica.

³⁵ Riječ je o odredbama članova 29. i 30. Zakona o Poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine.

Presudom Ustavnog suda Federacije BiH,³⁶ koja je donesena u toku 2011. godine, te izmijenjene zakonske odredbe ocijenjene su neustavnim, zbog čega su, izmjenama tog zakona (koje su stupile na snagu dana 29. 3. 2012. godine), u cilju provođenja ove presude, odredbe o solidarnoj odgovornosti osnivača izostavljene.

Svrha pisanja ovog rada jeste pobuđivanje šireg interesa (kako kod zakonodavca, tako i kod stručne i ostale javnosti) za izmjene i dopune postojećih zakonskih rješenja, jer je autor uvjerenja da je ova materija, u sadašnjem obliku, regulisana nepotpuno i nepravično, te da primjena postojećih odredaba u praksi može dovesti do povrede prava na imovinu određenih fizičkih lica.

U prilog teze o neprikladnom zakonskom regulisanju ove materije bit će prikazana uporedna zakonska rješenja u susjednim zemljama, kao i u Republici Srpskoj, zatim sudska praksa Ustavnog suda Federacije BiH i Ustavnog suda BiH (koja je, direktno ili indirektno, vezana za ovu materiju), kao i sudska praksa Kantonalnog suda u Tuzli.

S obzirom da se u Zakonu o Poreznoj upravi FBiH koristi termin „solidarna odgovornost“, a da odgovarajući porezni zakon u Republici Hrvatskoj upotrebljava termin „solidarno jemstvo“, u radu su, u svrhu boljeg terminološkog razumijevanja, prikazane definicije oba ova pravna instituta, te ukazano na njihove glavne razlike.

Povodom određenih radnji fizičkih lica, vezanih za neplaćanje poreznih obaveza, ukazano je i na neke prekršajne odredbe Zakona o privrednim društvima FBiH³⁷, kao i na neke odredbe Krivičnog zakona FBiH.³⁸

Autor je dao poseban osvrt na presudu Ustavnog suda Federacije BiH, kojom su izmijenjene odredbe Zakona o Poreznoj upravi FBiH o solidarnoj odgovornost osnivača ocijenjene neustavnim,

³⁶ Presuda Ustavnog suda Federacije BiH broj U-14/10, od 9. 3. 2011. godine („Službene novine FBiH“, broj 29/11).

³⁷ Zakon o privrednim društvima („Službene novine Federacije BiH“, broj 81/15 – primjenjuje se od 21. 12. 2015. godine, kada je prestao da važi 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).

³⁸ Krivični zakon Federacije Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, br. 36/03, 37/03, 21/04, 69/04, 18/05, 42/10, 42/11, 59/14, 76/14, 46/16 i 75/17).

kao i vlastite stavove povodom izostanka ocjene ustavnosti odredaba tog zakona koje se odnose na solidarnu odgovornost direktora i drugih fizičkih lica, zaposlenih u pravnom licu koje duguje porezne obaveze.

U zaključcima autor je ponudio konkretne odgovore na pitanja koja mu se, u vezi sa primjenom ovih zakonskih odredaba, čine spornim i problematičnim, kao i konkretne prijedloge o mogućem načinu izmjena i dopuna Zakona o Poreznoj upravi FBiH.

Pojam solidarne odgovornosti

Radi izbjegavanja mogućih terminoloških nesporazuma, autor smatra potrebnim ukratko odrediti pojam solidarne odgovornosti, kao i pojam jemstva, koje je, kao pravni institut, dosta slično solidarnoj odgovornosti, ali se od nje i razlikuje.

Prema Peroviću, pojam solidarnost nastao je od novolatinske riječi „solidaris“, koja označava neku *zajedničku uzajamnu odgovornost*, koja proizlazi iz mnoštva situacija određenog društvenog poretka.³⁹

Stoga bi se solidarna odgovornost za porezne obaveze mogla posmatrati kao zajednička i uzajamna odgovornost dvije ili više osoba za neku konkretnu poreznu obavezu.

U pravnoj nauci solidarna odgovornost za obaveze definisana je kao odgovornost dva ili više dužnika za određenu obavezu (dug), koju obavezu sudužnici mogu ispuniti pojedinačno ili svi zajedno.⁴⁰

Kod solidarne odgovornosti za određene obaveze, dakle, postoje dvije strane: na jednoj strani je povjerilac (jedna ili više osoba), a na drugoj strani su dužnici (dvije ili više osoba).

U propisima koji se primjenjuju u FBiH, odredbe o solidarnoj odgovornosti predviđene su u Zakonu o obligacionim odnosima.⁴¹

³⁹ Marko S. Perović, „Solidarnost dužnika u obligacionim odnosima“, Beograd, 2018, str. 9.

⁴⁰ *Pravna enciklopedija*, Savremena administracija, Beograd 1979, str. 1339.

⁴¹ „Službeni list SFRJ“, br. 29/78, 39/85 i 57/89, „Službeni list RBiH“,

Ovim zakonom solidarna odgovornost regulisana je samo za štetu koju određena lica prouzrokuju drugim licima, kao i kod ugovornih odnosa koji se tiču davanja i primanja naloga.

Postojećim federalnim propisima o porezima nije data definicija solidarnog poreznog dužnika, zbog čega se ovdje ukazuje na zakonsku definiciju koja je za takvog dužnika sadržana u odredbama Općeg poreznog zakona u Republici Hrvatskoj, iz koje proizlazi da se solidarnim dužnicima smatraju osobe od kojih svaka ima obavezu podmiriti isti porezni dug. Svaki solidarni dužnik obavezan je podmiriti cjelokupni porezni dug, a porezno tijelo odlučuje od kojeg će solidarnog dužnika naplatiti porezni dug i u kojoj visini, sa tim što ispunjenjem obaveze jednoga solidarnog dužnika prestaje porezno-dužnički odnos svih solidarnih dužnika.⁴²

Jemstvo

Jemstvo kao obligacioni ugovor definisano je odredbama Zakona o obligacionim odnosima, kojima je propisano da se ugovorom o jemstvu jemac (garant) obavezuje prema povjeriocu da će ispuniti punovažnu i dospjelu obavezu dužnika, ako to ovaj ne učini.⁴³

Prema odredbama tog zakona, jemac koji je isplatio povjeriocu njegovo potraživanje može zahtijevati od dužnika da mu naknadi sve što je isplatio za njegov račun, kao i kamatu od dana isplate, i ima pravo na naknadu troškova nastalih u sporu sa povjericom od časa kad je obavijestio dužnika o tom sporu, kao i na naknadu štete ako bi je bilo.⁴⁴

Perović definiše jemstvo kao lično sredstvo obezbjeđenja na osnovu koga se treće lice, koje nije strana u obligacionom odnosu između povjerioca i dužnika (jemac), obavezuje da povjeriocu ispuni punovažnu obavezu dužnika, ukoliko je dužnik ne ispuni.⁴⁵

Kao bitne karakteristike jemstva, ovaj autor navodi: 1. akcesornost, 2. supsidijarnost i 3. subrogaciju.

Jemac se prema povjeriocu obavezuje da će ispuniti punovažnu i dospjelu obavezu dužnika, ako je dužnik ne ispuni, iz čega proističe da jemčeva obaveza predstavlja akcesornu (sporednu) obavezu u odnosu na obavezu glavnog dužnika, i to tako da jemčeva obaveza u svemu dijeli pravnu sudbinu obaveze glavnog dužnika.⁴⁶

Prema istom autoru, supsidijarnost jemstva podrazumijeva da povjerilac može zahtijevati ispunjenje obaveze od jemca samo ako dužnik ne ispuni obavezu, sa tim što, izuzetno, postoji i takozvano *solidarno* jemstvo, kod kojeg povjerilac može zahtijevati ispunjenje obaveze bilo od glavnog dužnika, bilo od jemca, ili od obojice istovremeno,⁴⁷ dok subrogacija znači da, u slučaju kad jemac namiri potraživanje glavnog dužnika prema povjeriocu, na jemca prelazi povjeriočevo potraživanje prema dužniku (personalna subrogacija), tako da sada glavni dužnik duguje jemcu umjesto (prvobitnom) povjeriocu koji, ispunjenjem obaveze od strane jemca, istupa iz obligacionog odnosa.⁴⁸

Iz navedenih bitnih obilježja jemstva vidljivo je da taj pravni institut podrazumijeva tri strane u obligacionom odnosu, i to: povjerioca, glavnog dužnika i jemca.

Razlike između solidarne odgovornosti i jemstva

Iz navedenih karakteristika ova dva pravna instituta vidljivo je da solidarna odgovornost za obaveze pretpostavlja dvije strane u obligaciji: povjerioca i dužnike, dok kod jemstva obavezno postoje tri strane: povjerilac, (glavni) dužnik i jemac, koji nije titular obaveze (ona predstavlja tuđu obavezu, tj. obavezu glavnog dužnika), ali jemac jemči (garantuje) njeno ispunjenje.

Druga značajna razlika ogleda se u tome da kod tzv. supsidijarnog (običnog) jemstva povjerilac mora poštovati obavezni redoslijed namirenja, te

br. 2/92, 13/93 i 13/94, i „Službene novine Federacije BiH“, br. 29/03 i 42/11.

⁴² Član 25. Općeg poreznog zakona („Narodne novine RH“, br. 115/16 i 106/18).

⁴³ Član 997. Zakona o obligacionim odnosima.

⁴⁴ Član 1013. Zakona o obligacionim odnosima.

⁴⁵ Ibid 6., str. 126.

⁴⁶ Ibid 6., str. 130. i 131.

⁴⁷ Ibid 6., str. 133.

⁴⁸ Ibid 6., str. 135.

prvo pokušati namirenje od glavnog dužnika, pa tek ako u tome ne uspije, može se namiriti od jemca.⁴⁹

Još jedna bitna razlika ogleda se u tome da, u slučaju ispunjenja obaveze od strane jemca, sva povjeriočeva prava prema glavnom dužniku iz konkretnog odnosa, po sili zakona, prelaze na jemca (zakonska subrogacija).⁵⁰

Uporedna zakonska rješenja

Republika Hrvatska

Pitanja koja se tiču solidarne odgovornosti fizičkih lica za porezne obaveze pravnih lica u Republici Hrvatskoj regulisana su odredbama Općeg poreznog zakona.⁵¹

Ova vrsta odgovornosti utvrđena je odredbama tog zakona za širok krug lica, i to za: zastupnike fizičkih i pravnih osoba i zastupnici ili upravitelji udruženih osoba i imovinskih masa bez pravne osobnosti,⁵² osobe koje vode poslove društva i povezanih osoba,⁵³ članove trgovačkog⁵⁴ društva,⁵⁵ članove trgovačkog društva koje vodi poslove društva i povezanih osoba.⁵⁶

Pored toga, ova odgovornost je tim zakonom uvedena i kod zloupotrebe prava,⁵⁷ za neplaćanje poreza po odbitku,⁵⁸ za osobe koje sudjeluju u ispostavljanju neistinitih i nevjerođostojnih isprava ili u neurednom, neistinitom i nepravodobnom vođenju poslovnih knjiga,⁵⁹ kao i za osobe koje učestvuju u utaji poreza, pomaganju u utaji ili prikriivanju utaje, te umanjenju ili neiskazivanju porezne obaveze.⁶⁰

⁴⁹ Ibid 6., str. 139.

⁵⁰ Ibid 6., str. 140.

⁵¹ „Narodne novine RH“, br. 115/16 i 106/18.

⁵² Član 28. Općeg poreznog zakona RH.

⁵³ Član 29. Općeg poreznog zakona RH.

⁵⁴ Izraz „trgovačko“ društvo koji se koristi u Republici Hrvatskoj istovjetan je s izrazom „privredno“ društvo, koji se koristi u Bosni i Hercegovini.

⁵⁵ Član 30. Općeg poreznog zakona RH.

⁵⁶ Član 31. Općeg poreznog zakona RH.

⁵⁷ Član 32. Općeg poreznog zakona RH.

⁵⁸ Član 33. Općeg poreznog zakona RH.

⁵⁹ Član 34. Općeg poreznog zakona RH.

⁶⁰ Član 37. Općeg poreznog zakona RH.

Zbog važnosti za domaće prilike, autor će u nastavku detaljnije predstaviti odredbe tog zakona koje se odnose na one situacije koje bi mogle biti interesantne i za domaće prilike, a kod nas nisu uopšte ili nisu dovoljno regulisane poreznim zakonima.

Odgovornost zastupnika pravnih lica

Ovdje se, prije svega, podrazumijeva odgovornost direktora i članova uprave, kao odgovornih lica u pravnom licu, koji su ovlašteni za zastupanje pravnog lica, kao i na zastupnike fizičkih lica.

Odgovornost zastupnika za porezne obaveze pravnih lica kao i odgovornost zastupnika za porezne obaveze fizičkih lica, predviđena je ovim zakonom u slučaju kada ta lica, u obavljanju poslova zastupanja, počine krivično (kazneno) djelo utaje poreza ili kada su sudjelovali u utaji poreza ili bespravno ostvarili smanjenje poreza ili druge porezne povlastice za zastupane osobe, u kom slučaju se takvi zastupnici smatraju poreznim jemcem za manje plaćeni porez i kamate.⁶¹

Odgovornost osoba koje vode poslove društva i povezanih osoba

Ova vrsta odgovornosti predviđena je za članove uprave i izvršne direktore društva kapitala koji, kao jemci, odgovaraju:

1. ako pri vođenju poslova društva zloupotrebljavaju svoja ovlaštenja, a to dovede do nemogućnosti ispunjenja obaveza iz porezno-dužničkog odnosa i oštećenje poreznog tijela, tj. ako vrše: a) preusmjeravanje novčanih tokova na druge pravne ili fizičke osobe radi izbjegavanja plaćanja poreznih obaveza, b) korištenje društva radi postizanja ciljeva koje ne bi sami mogli postići, a koji su zabranjeni, i c) umanjenje ili otuđenje imovine društva, ako je isto za posljedicu imalo nemogućnost plaćanja obaveza iz porezno-dužničkog odnosa.
2. ako se koriste drugim osobama koje djeluju kao njihovi povjerenici, dajući im naloge i upute da se u društvu kao član iskazuje

⁶¹ Član 28. Općeg poreznog zakona RH.

neko drugi.⁶²

I ove osobe smatraju se poreznim jencima za porezne obaveze društva i povezanih osoba.⁶³

Odgovornost članova trgovačkog društva

Zakonskim odredbama, kao posebno važnim, u određenim slučajevima, u Republici Hrvatskoj uvedena je solidarna odgovornost za porezne obaveze društva i za članove društva s ograničenom odgovornošću koji, inače, po odredbama Zakona o trgovačkim društvima, baš kao i u Federaciji BiH, ne odgovaraju za obaveze društva, izuzev kada je to određeno tim zakonom.⁶⁴

Solidarna odgovornost za njih je propisana ukoliko zloupotrebljavaju navedenu okolnost da, kao članovi društva, po zakonu ne odgovaraju za obaveze društva.

Po opštem poreznom zakonu smatra se da takve zloupotrebe od strane članova društva postoje naročito u sljedećim situacijama:

1. ako koriste društvo za to da bi postigli cilj koji im je inače zabranjen,
2. ako koriste društvo da bi oštetili povjericu (vjerovnike),
3. ako protivno zakonu upravljaju imovinom društva kao da je to njihova imovina,
4. ako u svoju korist ili u korist neke druge osobe umanje imovinu društva, iako su znali ili morali znati da ono neće moći podmiriti svoje obaveze.⁶⁵

Posebna odgovornost članova trgovačkog društva, osoba koje vode poslove društva i povezanih osoba

Lica koja su članovi trgovačkog društva, odnosno osobe koje vode poslove društva i povezanih osoba, solidarno su odgovorna za porezne obaveze društva u sljedećim situacijama:

1. ako prividno ili besplatno prenesu

⁶² Član 29. Općeg poreznog zakona RH.

⁶³ Vidjeti član 32. Općeg poreznog zakona RH.

⁶⁴ Član 10. stav 2. Zakona o trgovačkim društvima („Narodne novine RH“, br. 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 07/07, 146/08, 1 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15 i 40/19).

⁶⁵ Član 30. Općeg poreznog zakona RH.

imovinu na trgovačko društvo, koje su osnovali sami ili sa drugim osobama ili na drugi način cijelu ili dio imovine prividno prodaju, opterete bez odgovarajuće protučinidbe ili je besplatno ustupe povezanim osobama, oštete je, unište ili učine neupotrebljivom,

2. ako zaključe prividni pravni posao ili priznaju nepostojeću tražbinu osobama pomenutim u prethodnoj tački,
3. ako, u suprotnosti s urednim i savjesnim gospodarenjem, umanje imovinu ili prikriju imovinsko stanje,
4. ako ne podnesu zakonom propisane godišnje izvještaje,
5. ako bez odgađanja, a najkasnije dvadeset i jedan dan od nastanka razloga koji poseban zakon određuje kao razlog za pokretanje stečajnog postupka, ne zatraže da se takav postupak pokrene.

I za ova lica Općim poreznim zakonom predviđeno je da se smatraju poreznim jencima za porezne obaveze društva i povezanih osoba.⁶⁶

Odgovornost za vjerodostojnost poslovnih knjiga, utaju poreza i pomaganje u nezakonitim radnjama

Opštim poreznim zakonom u Republici Hrvatskoj uvedena je odgovornost i za osobe koje u vođenju poslovnih knjiga ili na drugi način sudjeluju u:

1. ispostavljanju neistinitih i nevjerođostojnih isprava,
2. u neurednom, neistinitom i nepravodobnom vođenju poslovnih knjiga,
3. utaji poreza,
4. pomaganju ili prikrivanju utaje poreza,
5. umanjenju ili neiskazivanju porezne obaveze

Za ove osobe takođe je propisano zakonsko jemstvo za iznos neplaćenog ili manje plaćenog poreza i pripadajućih kamata, nastalih kao posljedica njihovog djelovanja.⁶⁷

⁶⁶ Vidjeti član 32. Općeg poreznog zakona RH.

⁶⁷ Vidjeti članove 34. i 37. Općeg poreznog zakona RH.

Odgovornost poreznog jemca

Autor smatra posebno važnim naglasiti da, prema Općem poreznom zakonu Republike Hrvatske, lica za koja je po tom zakonu ustanovljeno zakonsko jemstvo odgovaraju kao porezni jemci supsidijarno, tj. tek nakon što ta porezna obaveza ostane neplaćena, nakon što porezno tijelo pozove glavnog poreznog dužnika da plati tu obavezu.

Izuzetak od tog pravila postoji samo u slučaju kada:

1. porezni jemac odgovara kao jemac platilac,
2. ako je sam utajio porez, ili
3. ako je sudjelovao u utaji poreza.⁶⁸

Republika Srbija

Izgleda da u Republici Srbiji nije regulisana solidarna odgovornost fizičkih lica za porezne obaveze pravnih lica. Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji,⁶⁹ kojim su regulisana najvažnija pitanja koja se tiču odgovornosti za porezne obaveze, solidarna odgovornost za porezne obaveze predviđena je samo za nasljednike fizičkih lica i pravne slijednike pravnih lica.

Bosna i Hercegovina

Situacija u Republici Srpskoj

Čini sa da ni u Republici Srpskoj solidarna odgovornost fizičkih lica za porezne obaveze pravnih lica nije predviđena.

Materija porezne odgovornosti u ovom entitetu regulisana je uglavnom Zakonom o poreskom postupku Republike Srpske⁷⁰ („Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 102/11, 108/11 - ispravka, 67/13, 44/16, 11/19 - odluka Ustavnog suda RS i 38/19 - odluka Ustavnog suda RS).

⁶⁸ Vidjeti član 36. Općeg poreznog zakona RH.

⁶⁹ „Službeni glasnik Republike Srbije“, br. 80/02, 84/02 - ispravka, 23/03 - ispravka, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - dr. zakon, 62/06 - dr. zakon, 61/07, 20/09, 72/09 - dr. zakon, 53/10, 101/11, 2/12 - ispravka, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 - autentično tumačenje, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 i 95/18.

⁷⁰ „Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 102/11, 108/11 - ispravka, 67/13, 44/16, 11/19 - odluka Ustavnog suda RS i 38/19 - odluka Ustavnog suda RS.

Ovim zakonom, slično kao i u Republici Srbiji, solidarna odgovornost poreznih obveznika regulisana isključivo za nasljednike fizičkih lica za porezne obaveze lica koja nasljeđuju, kao i slijednike pravnih lica za porezne obaveze njihovih pravnih prednika.

Situacija u Federaciji BiH

Kako je već naprijed navedeno, iz suštinskog određenja pojma solidarne odgovornosti i pojma jemstva može se zaključiti da, u većini slučajeva, za uvođenje zakonske odgovornosti fizičkih lica za porezne obaveze pravnih lica mnogo više odgovara institut jemstva, od instituta solidarne odgovornosti za te obaveze.

Međutim, uprkos tome, Zakon o Poreznoj upravi Federacije BiH⁷¹ koristi isključivo institut solidarne odgovornosti, uopšte ne pominjući jemstvo, kao jedan od potencijalnih oblika (zakonske ili ugovorne) odgovornosti fizičkih lica za porezne obaveze pravnih lica.

Solidarna odgovornost fizičkih lica za porezne obaveze pravnih lica tim zakonom predviđena je u više situacija, koje se mogu grupisati u tri kategorije, i to:

I - Vezano za zaposlenje u pravnom licu na određenim poslovima

Prema odredbama člana 29.⁷² i člana 30.⁷³

⁷¹ „Službene novine Federacije BiH“, br. 33/02, 28/04, 57/09, 40/10, 29/11 - Ustavni sud FBiH, 27/12, 7/13, 71/14 i 91/15.

⁷² Član 29. Zakona o Poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine: 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 s 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 uslovima ne mogu biti naplaćeni dva ili više puta.

⁷³ Član 30.

Fizičko lice iz člana 29. ovog zakona također je odgovorno za druge poreze pravnog lica ili organizacije:

- ako je to fizičko lice primilo nalog za plaćanje kojim se dokumentuje činjenica da pravno lice ili organizacija nije izvršila uplatu porezne obaveze i
- ako je to fizičko lice nakon toga odobrilo trošenje sredstava ili usmjerilo sredstva u neke druge svrhe, a ne u svrhe izmirivanja porezne obaveze.

tog zakona, fizičko lice, koje je zaposleno u nekom pravnom licu, solidarno odgovara za obaveze tog pravnog lica (porez, kaznu i kamatu) u sljedećim slučajevima:

1. ako je direktor tog pravnog lica ili organizacije⁷⁴ ili
2. ako je ovlašteno da raspolaže sredstvima ili odobrava trošenje sredstava tog pravnog lica ili organizacije⁷⁵ ili
3. ako je primilo nalog za plaćanje kojim se dokumentuje činjenica da to pravno lice ili organizacija nije izvršilo uplatu porezne obaveze⁷⁶ i ako je, nakon prijema takvog naloga za plaćanje, odobrilo trošenje sredstava ili usmjerilo sredstva u neke druge svrhe, a ne u svrhe izmirivanja porezne obaveze.⁷⁷

II - Vežano za kupovinu ili primanje na poklon imovine pravnog lica

Na osnovu odredaba člana 31.⁷⁸ Zakona o Poreznoj upravi FBiH, fizičko lice solidarno odgovara za porezne obaveze pravnog lica i u slučaju kada kupi ili primi na poklon imovinu pravnog lica, pod uslovom da je znalo ili je imalo razloga da zna da je ovu imovinu pravno lice na njega prenijelo u cilju izbjegavanja plaćanja porezne obaveze.

U ovim slučajevima fizičko lice odgovorno je za porezne obaveze pravnog lica bez obzira na to da li je zaposleno u tom pravnom licu i da li je u tom pravnom licu osnivač, direktor, član uprave ili neko drugo odgovorno lice.

Porezna obaveza fizičkog lica, prema ovom stavu neće prelaziti iznos sredstava koje je, nakon prijema naloga, to fizičko lice potrošilo u druge svrhe, a ne u svrhe izmirivanja porezne obaveze.

Stav 2. člana 29. ovog zakona primjenjuje se i na ovaj član.

⁷⁴ Vidjeti član 29. stav 1. alineja 1. Zakona o Poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine

⁷⁵ Vidjeti član 29. stav 1. alineja 2. Zakona o Poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine

⁷⁶ Vidjeti član 30. stav 1. alineja 1. Zakona o Poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine

⁷⁷ Vidjeti član 30. stav 1. alineja 2. Zakona o Poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine

⁷⁸ Član 31.

Lice koje kupi ili primi na poklon imovinu (primac) drugog lica (prenositelja) odgovorno je za porezne obaveze prenositelja ako je znalo ili imalo razlog da zna da je prenositelj ovu imovinu prenio na primaoca u cilju izbjegavanja plaćanja porezne obaveze. Postupak dokazivanja da je odgovornost na primaocu iz stava 1. ovog člana propisuje se podzakonskim aktima.

Fizičko lice u ovim slučajevima odgovorno je i za porezne obaveze jednog ili više drugih fizičkih lica, ako od njih kupi ili primi na poklon imovinu (ali opet pod uslovom da je znalo ili je imalo razloga da zna da su tu imovinu ta druga fizička lica na njega prenijela u cilju izbjegavanja plaćanja porezne obaveze).

III - Vežano za postupak likvidacije

Solidarna odgovornost fizičkih lica za porezne obaveze pravnog lica takođe je predviđena i odredbama člana 32. Zakona o Poreznoj upravi Federacije BiH,⁷⁹ prema kojima takva odgovornosti postoji i u slučaju kada, u postupku likvidacije pravnog lica, druge organizacije ili posebne organizacione jedinice, ne postoje dovoljna sredstva niti imovina za izmirenje svih poreznih obaveza, u kom slučaju porezne obaveze mogu postati odgovornost fizičkih lica u skladu s odredbama članova 29. i 30. tog zakona.

Posmatrano kroz sudsku praksu u upravnim sporovima koji se tiču ove materije, izgleda da se, bar na području Tuzlanskog kantona, od naprijed pomenutih odredaba kojima je regulisana solidarna odgovornost fizičkih lica za porezne obaveze pravnog lica uglavnom primjenjuju odredbe vezane za zaposlenje u pravnom licu na određenim poslovima (tj. odredbe članova 29. i 30. Zakona o Poreznoj upravi FBiH), budući da, prema saznanjima autora, nema upravnih sporova koji se odnose na odredbe vezane za kupovinu ili primanje na poklon imovine pravnog lica (tj. odredbe člana 31. Zakona o Poreznoj upravi Federacije BiH), te da nema ni upravnih sporova koji se odnose na odredbe vezane za postupak likvidacije (tj. odredbe člana 32. Zakona o Poreznoj upravi Federacije BiH).

⁷⁹ Član 32.

Poreznu obavezu pravnog lica ili organizacije u postupku likvidacije izmiruje likvidaciona komisija pravnog lica ili organizacije iz novčanih sredstava pravnog lica ili organizacije uključujući prihode od prodaje njene imovine.

Pravno lice ili organizacija u koju je uključena posebna organizaciona jedinica, koja je u postupku likvidacije, izmirit će poreznu obavezu te posebne organizacione jedinice pravnog lica ili organizacije.

Ako je pravno lice, druga organizacija ili posebna organizaciona jedinica predmetom likvidacije, a ne postoje dovoljna sredstva niti imovina za izmirenje porezne obaveze, neplaćena porezna obaveza može postati odgovornost fizičkih lica u skladu sa čl. 29. i 30. ovog zakona.

Solidarna odgovornost osnivača / članova / vlasnika udjela za obaveze društva s ograničenom odgovornošću za obaveze

Kao što je u uvodu rečeno, prvobitnim odredbama Zakona o Poreznoj upravi Federacije BiH nije bila predviđena solidarna odgovornost osnivača (članova / vlasnika udjela) u društvu s ograničenom odgovornošću nego, kako je naprijed opisano, samo odgovornost direktora i drugih lica (članova uprave i drugih) ovlaštenih da raspolažu sredstvima.

Međutim, Zakonom o izmjenama i dopunama tog Zakona⁸⁰ kao lice koje solidarno odgovara za porezne obaveze pravnog lica dodat je i osnivač,⁸¹ ali je izmjenama tog zakona,⁸² koje se primjenjuju od 29. 3. 2012. godine, solidarna odgovornost osnivača za porezne obaveze pravnog lica izostavljena.

Do ovih izmjena došlo je zbog presude Ustavnog suda Federacije BiH,⁸³ kojom je utvrđeno da član 16. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o Poreznoj upravi Federacije BiH nije u saglasnosti s Ustavom Federacije Bosne i Hercegovine, o čemu će više riječi biti nešto kasnije.

Odredbe Zakona o privrednim društvima o solidarnoj odgovornosti fizičkih lica

Solidarna odgovornost određenih fizičkih lica – osnivača (članova / vlasnika udjela) u društvu s ograničenom odgovornošću regulisana je i odredbama Zakona o privrednim društvima FBiH.

Prema odredbama člana 5. stav 2. tog zakona, fizička lica koja su osnivači društva s ograničenom odgovornošću ili su komanditori u komanditnom društvu, po pravilu, ne odgovaraju za obaveze društva, osim u slučajevima kada:

⁸⁰ „Službene novine Federacije BiH“, broj 40/10 (14. 7. 2010.), stupio na snagu 22. 7. 2010. godine.

⁸¹ Član 16. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o Poreznoj upravi Federacije BiH - „Službene novine Federacije BiH“, broj 40/10.

⁸² Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o Poreznoj upravi Federacije BiH – „Službene novine Federacije BiH“, broj 27/12 (28. 3. 2012.), stupio na snagu 29. 3. 2012. godine.

⁸³ Presuda Ustavnog suda Federacije BiH broj U-14/10, od 9. 3. 2011. godine („Službene novine Federacije BiH“, broj 29/11).

1. koriste društvo za postizanje ličnog cilja koji nije saglasan ciljevima drugih članova i društva u cjelini;
2. upravljaju imovinom društva kao svojom imovinom;
3. koriste društvo za prevaru ili oštećenje svojih povjerilaca;
4. utiču na smanjenje imovine društva u svoju korist ili korist trećih lica, ili utiču da društvo preuzme obaveze iako su znali ili morali znati da društvo nije ili neće biti sposobno da izvrši svoje obaveze.⁸⁴

U tim slučajevima fizička lica koja su osnivači u društvu s ograničenom odgovornošću, za sve obaveze pravnog lica u kome imaju to svojstvo (uključujući i porezne), odgovaraju neograničeno solidarno svojom vlastitom imovinom i to ne samo prema Poreznoj upravi nego i prema svim drugim povjeriocima (pravnim i fizičkim licima).

Pored toga, odredbama Zakona o privrednim društvima FBiH, za obavljanje djelatnosti protivno odredbama tog zakona (u šta bi se, vjerovatno, moglo svrstati i obavljanje djelatnosti na način opisan u odredbama člana 5. tog zakona), takvo ponašanje pravnog lica propisano je kao prekršaj za koji se pravnom licu može izreći novčana kazna u iznosu od 500,00 do 200.000,00 KM, a odgovornom licu u pravnom licu novčana kazna u iznosu od 50,00 do 20.000,00 KM.⁸⁵

Međutim, čini se da ove odredbe Zakona o privrednim društvima, ni kod Porezne uprave, ni kod povjerilaca, a ni u javnosti, nisu dovoljno afirmisane i da je mali broj slučajeva u kojima povjerioci koriste pogodnosti predviđene tim odredbama, a po svoj prilici (sudeći po sudskoj praksi na području Tuzlanskog kantona), ne koristi ih ni Porezna uprava Federacije BiH, a vjerovatno je i mali broj podnesenih prekršajnih prijava i izrečenih novčanih kazni pravnim i fizičkim licima koji se ponašaju na način opisan u odredbama člana 5. tog zakona.

⁸⁴ Član 5. sadašnjeg Zakona o privrednim društvima FBiH i član 6. ranijeg zakona o privrednim društvima.

⁸⁵ Član 367. tačka a) i član 368. Zakona o privrednim društvima FBiH.

Sa druge strane, prema odredbama člana 5. stav 1. Zakona o privrednim društvima FBiH, osnivači društva sa neograničenom solidarnom odgovornošću i komplementari u komanditnom društvu za obaveze društva odgovaraju neograničeno solidarno, cjelokupnom svojom imovinom.

Odredbe Krivičnog zakona Federacije BiH

Krivični zakon Federacije Bosne i Hercegovine propisao je krivičnu odgovornost za fizička lica koja, u pravnim licima, čine određene radnje vezane za utaju ili neplaćanje poreznih obaveza.

Tako je, naprimjer, krivična odgovornost predviđena za zloupotrebu ovlaštenja u privrednom poslovanju,⁸⁶ poreznu utaju,⁸⁷ izdavanje lažne porezne isprave,⁸⁸ nepravilno izdavanje sredstava pravnih osoba,⁸⁹ i podnošenje lažne porezne prijave.⁹⁰

Sa tim u vezi, ostaje pitanje koliko često se u praksi primjenjuju ove krivične odredbe, te posebno moguće povrede principa *ne bis in idem*, u slučaju kada, za isto djelo, postoji prekršajna odgovornost predviđena odredbama Zakona o privrednim društvima FBiH i krivična odgovornost predviđena Krivičnim zakonom FBiH.⁹¹

Presuda Ustavnog suda Federacije BiH

Neusklađenost odredaba član 16. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o Poreznoj upravi Federacije BiH s Ustavom Federacije BiH, vezanu za uvođenje osnivača u krug lica koja za obaveze pravnog lica - glavnog poreznog dužnika, odgovaraju solidarno, svojom ličnom imovinom, Ustavni sud je u naprijed pomenutoj presudi cijenio sa stanovišta usaglašenosti tih odredaba sa temeljnim zakonom

kojim je regulisana materija koja se tiče privrednih društava, tj. sa Zakonom o privrednim društvima FBiH, kao i sa stanovišta povrede prava na imovinu fizičkih lica – osnivača (članova / vlasnika udjela) u društvu s ograničenom odgovornošću, te ocijenio da te zakonske odredbe nisu usaglašene sa tim temeljnim Zakonom i da se takvim odredbama povređuje pravo fizičkih lica na imovinu.⁹²

Obrazloženje presude

U obrazloženju navedene presude Ustavni sud FBiH konstatuje da Zakon o poreznoj upravi spada u zakone pretežno organizacione prirode, koji definišu formiranje, organizaciju i procesna pravila postupanja tog upravnog organa u vršenju njegovih zakonom definisanih ovlaštenja.

Dalje navodi da ocjenjivanje osporenih odredbi ovog zakona ni u kom slučaju ne može dovesti u pitanje nesporno pravo zakonodavca da, u skladu sa javnim interesom, u najširem smislu riječi, reguliše poreznu politiku, vrste, visinu i opseg poreznih obaveza, porezne obveznike, itd., i da, u tom pravcu, zakonodavac ima široku dispoziciju izbora mjera za postizanje porezne discipline.

Međutim, Ustavni sud smatra da, u pogledu principa zakonitosti, ovo pravo nije potpuno neograničeno, nego da podrazumijeva opštu obavezu da zakon mora biti, između ostalog, formulisan s odgovarajućom tačnošću i preciznošću i kompatibilan sa vladavinom prava, što dalje podrazumijeva da sloboda odlučivanja Porezne uprave nije, i ne smije biti, neograničena, odnosno da zakon koji utvrđuje procedure postupanja mora osigurati građanima odgovarajuću zaštitu od proizvoljnog miješanja, u kom kontekstu, je Ustavni sud i analizirao osporene odredbe člana 16. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o Poreznoj upravi Federacije BiH.

Sa tim u vezi, Ustavni sud smatra da uvođenje fizičkog lica - osnivača u krug lica koja odgovaraju solidarno svojom ličnom imovinom za obaveze pravnog lica - glavnog poreznog dužnika,

⁸⁶ Član 247. Krivičnog zakona Federacije Bosne i Hercegovine.

⁸⁷ Član 273. Krivičnog zakona Federacije Bosne i Hercegovine.

⁸⁸ Član 274. Krivičnog zakona Federacije Bosne i Hercegovine.

⁸⁹ Član 275. Krivičnog zakona Federacije Bosne i Hercegovine.

⁹⁰ Član 276. Krivičnog zakona Federacije Bosne i Hercegovine.

⁹¹ O tim pitanjima vidjeti više u Priručniku o zabrani dvostrukog suđenja za prekršaj i krivično djelo, USAID-ov Projekat pravosuđa u Bosni i Hercegovini, Sarajevo, 2018, u kome se autori pozivaju na stavove Evropskog suda za ljudska prava u Strazburu i praksu Ustavnog suda BiH.

⁹² „Službene novine Federacije BiH“, broj 81/15 – primjenjuje se od 21. 12. 2015. godine, kada je prestao da se primjenjuje stari Zakon o privrednim društvima – „Službene novine FBiH“, br. 23/99, 45/00, 2/02, ispravka 6/02, 29/03, 68/05, 91/07, 84/08, ispravka 88/08, ispravka 7/09, 63/10 i 75/13.

nije usaglašeno sa temeljnim zakonom, tj. sa Zakonom o privrednim društvima, koji zakon, između ostalog, uređuje i odgovornost osnivača za obaveze privrednog društva i kojim je propisano da vlasnik udjela društva s ograničenom odgovornošću ne odgovara za obaveze društva, osim u slučajevima, odnosno pod uslovima propisanim tim zakonom, zbog čega Ustavni sud smatra upitnim da li se Zakonom o Poreznoj upravi, koji je prvenstveno organizacione prirode, uopšte može, bez jasnih kriterija, uvesti imovinska odgovornost osnivača u obimu većem od onog koji je propisan Zakonom o privrednim društvima.

Odgovarajući na to pitanje, Ustavni sud ističe da fizičko lice, koje se upusti u privredni život već samim aktom o osnivanju privrednog društva mora biti upoznato sa svojim zakonskim pravima, obavezama i odgovornostima, što je uspostavljeno odredbama Zakona o privrednim društvima, i da zakonodavno tijelo ima pravo i obavezu da na najcjelishodniji način obezbijedi da se poštuju porezni zakoni i da se u tom smislu dug naplati od poreznih obveznika, ali da taj segment odnosa između države i pojedinca pretpostavlja poštivanje principa preciznosti, usaglašenosti i jasnoće zakona, i da je država obavezna omogućiti da organi za sprovođenje zakona (porezna uprava ili sud) mogu primijeniti zakon pravično, a ne proizvoljno, odnosno da tekst zakona treba da bude dovoljno jasan, tako da pojedinci, fizička lica koja se upuštaju u privrednu aktivnost, budu svjesna mogućnosti miješanja države u njihovu ličnu imovinu.

Oprečnost ta dva zakona, po shvatanju Ustavnog suda, stvara konfuziju koja je pojačana time što u Zakonu o Poreznoj upravi nisu predviđeni uslovi odgovornosti osnivača - fizičkih lica, čime se dovodi u pitanje test zakonitosti, odnosno ispunjavanje uslova zakonitosti pri miješanju države u imovinu pojedinca.

Pri ocjeni ustavnosti člana 16. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o Poreznoj upravi, Ustavni sud FBiH pošao je od člana II.A.2.(1) k) Ustava Federacije (kojim je propisano da sva lica na teritoriji Federacije imaju pravo na imovinu), i člana 1. stav 1. Prvog protokola uz Evropsku konvenciju 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 opštim načelima međunarodnog prava), te ocijenio da se, zbog navedenih neusklađenosti i nedorečenosti, spornim odredbama Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o Poreznoj upravi povređuje pravo osnivača na imovinu, u smislu navedenih ustavnih odredaba, te da se tim Zakonom ne može proširivati odgovornost osnivača - fizičkih lica mimo odgovornosti utvrđene Zakonom o privrednim društvima.

Pravne posljedice presude

Tačkom 3. izreke navedene presude Ustavni sud FBiH je odlučio da se odredbe Zakona iz izreke te presude⁹³ mogu primjenjivati do usaglašavanja tih zakona s Ustavom Federacije Bosne i Hercegovine, ali najkasnije do isteka roka od šest mjeseci od dana objavljivanja presude u „Službenim novinama Federacije BiH“.

Pošto je presuda u „Službenim novinama Federacije BiH“ objavljena dana 25. 5. 2011. godine, to znači da su se odredbe o solidarnoj odgovornosti osnivača za porezne obaveze društva s ograničenom odgovornošću, shodno stavu Ustavnog suda, mogle primjenjivati i nakon donošenja te presude, i to sve do 25. 11. 2011. godine, sa tim što su te odredbe izmijenjene tek 29. 3. 2012. godine, stupanjem na snagu Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o Poreznoj upravi Federacije BiH,⁹⁴ kada je solidarna odgovornost osnivača izostavljena.

Ipak, po mišljenju autora, ukoliko je tačna ocjena Ustavnog suda da se tim odredbama povređuje pravo osnivača na imovinu (koje je zaštićeno odredbama Ustava FBiH i odredbama Prvog protokola uz Evropsku konvenciju ljudskim pravima), tada se tačka 3. izreke presude Ustavnog suda, kojom se ostavlja mogućnost daljne primjene tih neustavnih odredaba (u roku od šest mjeseci od dana objavljivanja presude Ustavnog suda u „Službenim novinama Federacije BiH“), ukazuje problematičnom i protivrječnom s obrazloženjem same presude.

Ovo stoga što se, ukoliko je tačna ocjena Ustavnog suda da se tim odredbama povređuje pravo osnivača na imovinu, odredbe o njegovoj

⁹³ Misli se na član 50. Zakona o Poreznoj upravi FBiH i član 16. naprijed pomenutog Zakona o izmjenama i dopunama tog Zakona.

⁹⁴ „Službene novine Federacije BiH“, broj 27/12.

solidarnoj odgovornosti za porezne obaveze društva ne bi smjele zakonito primjenjivati zbog obavezne i direktne primjene Evropske konvencije o ljudskim pravima, o čemu će nešto više biti rečeno u nastavku.

Posebno je važno da Ustavni sud FBiH navedenom, a ni drugim presudama, nije cijenio ustavnost sadašnjih odredaba Zakona o Poreznoj upravi u pogledu utvrđene solidarne odgovornosti direktora i drugih lica (članova uprave i drugih) ovlaštenih da raspolažu sredstvima pravnog lica, nego isključivo u pogledu solidarne odgovornosti osnivača, zbog čega se ova presuda ne odnosi na direktore i druga fizička lica, ukoliko nisu osnivači nekog pravnog lica.

Još je važnija činjenica da je Ustavni sud neustavnost odredaba Zakona o Poreznoj upravi o solidarnoj odgovornosti osnivača, između ostalog, zasnovao i na neusaglašenosti tog zakona sa „temeljnim zakonom“ (kako ga naziva Ustavni sud), tj. sa Zakonom o privrednim društvima, kojim je propisano da vlasnik udjela društva s ograničenom odgovornošću ne odgovara za obaveze društva, osim u slučajevima, odnosno pod uslovima propisanim tim zakonom.

Međutim, Ustavni sud pritom nije imao u vidu činjenicu da, pored društava s ograničenom odgovornošću, po Zakonu o privrednim društvima postoje i druga privredna društva, kod kojih svaki član (osnivač) za obaveze društva odgovara neograničeno solidarno, cjelokupnom svojom imovinom (kao što su članovi društva sa neograničenom solidarnom odgovornošću i komplementari u komanditnom društvu), kao i da, pored osnivača privrednih društava, postoje i osnivači drugih pravnih lica (kao što su ustanove i udruženja), čija odgovornost za obaveze pravnih lica materijalnim zakonima koji se odnose na takve pravne subjekte, nije isključena ili ograničena.

Pored toga, Ustavni sud, izgleda, nije dovoljno cijenio ni činjenicu da je i odgovornost osnivača društva s ograničenom odgovornošću, po odredbama Zakona o privrednim društvima, solidarna i neograničena prema svim povjericima u slučajevima iz člana 5. tog zakona, tj. u slučajevima kada: koriste društvo za prevaru ili oštećenje povjericilaca, ili kada utiču na smanjenje imovine društva u svoju korist ili korist trećih lica, ili utiču

da društvo preuzme obaveze, iako su znali ili morali znati da ono nije ili neće biti sposobno da izvrši svoje obaveze prema Poreznoj upravi.

Direktna primjena Evropske konvencije o ljudskim pravima

Prema Ustavu Bosne i Hercegovine, *svi sudovi*, ali i *sve ustanove*, odnosno *organi vlasti i drugi organi kojima posredno rukovode entiteti*, dužni su da primjenjuju ljudska prava i osnovne slobode predviđene u Konvenciji i njenim protokolima,⁹⁵ sa tim što se Konvencija i njeni protokoli u Bosni i Hercegovini primjenjuju direktno i imaju prioritet nad svim domaćim zakonima.⁹⁶

Dakle, prema Ustavu Bosne i Hercegovine, svi redovni sudovi imaju ustavnu obavezu da odredbe o ljudskim pravima i osnovnim slobodama koje su predviđene u Konvenciji u njenim protokolima primjenjuju direktno, i to u svakom konkretnom predmetu, i da, po službenoj dužnosti i prigovorima stranaka, paze na to da ta prava ne budu povrijeđena u postupcima koji se vode pred tim sudovima.

Dosljedno tome, ukoliko je tačna ocjena Ustavnog suda da se odredbama o solidarnoj odgovornosti osnivača povređuje njihovo pravo na imovinu, tada ne bi trebala da postoji pravno valjana mogućnost daljne primjene takvih zakonskih odredaba (u roku od šest mjeseci od dana objavljivanja presude Ustavnog suda u „Službenim novinama Federacije BiH“), jer bi se njihovom primjenom (i u upravnom postupku, i u upravnom sporu), moglo povrijediti pravo stranaka na imovinu, koje je zaštićeno Evropskom konvencijom o ljudskim pravima i njenim Protokolima.

Po mišljenju autora, primjena odredaba Zakona o poreznoj upravi, o solidarnoj odgovornosti osnivača za porezne obaveze pravnog lica, mogla bi se, eventualno, dopustiti samo u izuzecima koji su

⁹⁵ Član 2. stav 6. Ustava Bosne i Hercegovine:

„6. Implementacija

Bosna i Hercegovina, i svi sudovi, ustanove, organi vlasti, te organi kojima posredno rukovode entiteti ili koji djeluju unutar entiteta podvrgnuti su, odnosno primjenjuju ljudska prava i osnovne slobode na koje je ukazano u stavu 2.“

⁹⁶ Član II stav 2. Ustava Bosne i Hercegovine:

„Prava i slobode predviđeni u Evropskoj konvenciji za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda i u njenim protokolima se direktno primjenjuju u Bosni i Hercegovini. Ovi akti imaju prioritet nad svim ostalim zakonima.“

predviđeni odredbama člana 6. stav 2. tačke 3. i 4. Zakona o privrednim društvima, tj. u slučajevima kada osnivač: koristi društvo za prevaru ili oštećenje Porezne uprave, kao povjerioca, ili kada 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 ono nije ili neće biti sposobno da izvrši svoje obaveze prema Poreznoj upravi, koji slučajevi su (kao i neki drugi), već predviđeni u odredbama Opšteg poreznog zakona Republike Hrvatske.

U ovakvim i sličnim slučajevima zloupotrebe ovlaštenja od strane osnivača, čini se da bi se možda mogao izvući zaključak da miješanje u njihovu imovinu slijedi legitiman javni interes (suzbijanje krivičnih i drugih protivpravnih radnji od strane osnivača), da primjena zakona zadovoljava princip adekvatnosti javnog interesa i princip proporcionalnosti između javnog i pojedinačnog interesa.

Nedostaci zakonskih rješenja koja se tiču odgovornosti direktora i drugih zaposlenih lica za porezne obaveze pravnog lica

Čini se da u trenutno važećim odredbama Zakona o Poreznoj upravi Federacije BiH postoji više manjkavosti u pogledu odredaba koje regulišu solidarnu **odgovornost fizičkih lica** za porezne obaveze pravnog lica, o kojima će biti više riječi u nastavku.

a) Povreda prava na imovinu

Kao prvo, po mišljenju autora, postoji velika vjerovatnoća da se sadašnjim odredbama Zakona o Poreznoj upravi Federacije BiH, koje propisuju solidarnu odgovornost direktora i drugih zaposlenih lica za porezne obaveze pravnog lica (ukoliko nemaju svojstvo osnivača), povređuje njihovo pravo na imovinu.

Po mišljenju autora, miješanje u imovinu direktora i drugih fizičkih lica u takvim slučajevima ne slijedi jasan legitiman javni interes, jer nije jasno iz kojih razloga i sa kojim ciljem se vrši takvo miješanje.

Iz istog razloga autor smatra da primjena ovih zakonskih odredaba ne zadovoljava princip adekvatnosti javnog interesa, te da pogotovo ne zadovoljava princip proporcionalnosti između javnog i pojedinačnog interesa

Stoga bi primjeni odredaba Zakona o Poreznoj upravi o solidarnoj odgovornosti direktora i drugih fizičkih lica za porezne obaveze pravnog lica, eventualno, možda moglo biti mjesta samo u izuzecima koji su predviđeni odredbama Zakona o privrednim društvima za odgovornost osnivača, te eventualno u drugim sličnim slučajevima koji su predviđeni naprijed pomenutim odredbama Općeg poreznog zakona Republike Hrvatske (sa tim da bi ta vrsta odgovornosti morala biti izričito propisana Zakonom o Poreznoj upravi Federacije BiH).

b) Nepotpunost zakonskih odredaba

Iz sadržaja odredaba člana 29. Zakona o Poreznoj upravi Federacije BiH, vidljivo je da je fizičko lice iz tog člana 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, samo po osnovu činjenice da je direktor tog pravnog lica ili organizacije, odnosno da je ovlašteno da raspolaže sredstvima ili odobrava trošenje sredstava pravnog lica ili organizacije, iz čega slijedi da je solidarna odgovornost tih lica ustanovljena po automatizmu, tj. bez bilo kakvih posebnih uslova, i da za obaveze pravnog lica može odgovarati svaki direktor ili drugo odgovorno lice, bez obzira na moguće opravdane razloge zbog kojih porezne obaveze nisu plaćene (prezaduženost, odnosno nedostatak sredstava na računu, itd.).

S obzirom na opštepoznatu prezaduženost i nesolventnost mnogih pravnih subjekata u Federaciji BiH, čini se da bi, u slučaju dosljedne primjene ovih zakonskih odredaba, vrlo brzo došlo do situacije u kojoj bi se rijetko ko prihvatio obavljanja poslova direktora i drugih poslova na kojima je fizičko lice ovlašteno da raspolaže sredstvima ili odobrava trošenje sredstava pravnog lica ili organizacije, jer bi, samim prihvatanjem tih poslova, postajali solidarni dužnici za porezne obaveze pravnog lica.

Odredbama člana 30. tog zakona, kao uslov za uspostavljanje solidarne odgovornosti,

propisano je da je odgovorno fizičko lice primilo nalog za plaćanje kojim se dokumentuje činjenica da pravno lice ili organizacija nije izvršila uplatu porezne obaveze pa je, nakon toga, odobrilo trošenje sredstava ili usmjerilo sredstva u neke druge svrhe, a ne u svrhe izmirivanja porezne obaveze, iz čega je vidljivo da su tim odredbama propisana samo dva uslova za solidarnu odgovornost, ali da se nijedan od njih ne tiče pitanja opravdanosti, odnosno neopravdanosti razloga za neplaćanje poreznih obaveza, zbog čega se, suštinski gledano, i po tim odredbama solidarna odgovornost ustanovljava po automatizmu, tj. bez suštinskih uslova koji ukazuju na odgovornost tih fizičkih lica za neplaćanje poreznih obaveza.

Pored toga, pošto u mnogim pravnim subjektima, pored direktora, postoji jedno ili više drugih fizičkih lica, koja su takođe ovlaštena da raspolaze sredstvima ili odobravaju trošenje sredstava pravnog lica ili organizacije, ostaje nejasno da li se solidarna odgovornost za neplaćene porezne obaveze pravnog lica uspostavlja samo za jedno od tih lica ili za sve njih, a ako se uspostavlja odgovornost samo jednog od njih, kako se ona utvrđuje.

c) Izostanak supsidijarnosti

Kao jednu od manjkavosti sadašnjih odredaba Zakona o Poreznoj upravi Federacije BiH o solidarnoj odgovornosti fizičkih lica za porezne obaveze pravnih lica, autor vidi i u činjenici da je ta vrsta odgovornosti propisana nesupsidijarno, tj. da nije propisana na način da ta lica odgovaraju tek u slučaju kada nadležno porezno tijelo prethodno pozove pravno lice (tj. glavnog poreznog dužnika) da plati određenu obavezu i ta obaveza, u određenom roku, ostane neplaćena i nakon pokušaja njene naplate od poreznog dužnika.

Prema Općem poreznom zakonu Republike Hrvatske, lica za koja je po tom zakonu ustanovljeno zakonsko jemstvo, kao što je naprijed navedeno, odgovaraju supsidijarno, tj. tek nakon što ta porezna obaveza ostane neplaćena nakon što porezno tijelo pozove glavnog poreznog dužnika da plati tu obavezu (osim u dva slučaja; kada to fizičko lice odgovara kao jemac platilac, i kada je utajio porez, ili je sudjelovao u utaji poreza).

d) Izostanak subrogacije

Čini se da nedostatak sadašnjih odredaba Zakona o Poreznoj upravi Federacije BiH o solidarnoj odgovornosti fizičkih lica za porezne obaveze pravnih lica predstavlja i činjenica što te odredbe ne sadrže zakonsku pretpostavku da pravo potraživanja dužnog iznosa porezna obaveza, nakon njenog plaćanja od strane solidarnog dužnika, *ex lege*, tj. po sili zakona, prelazi na fizičko lice koje je, u ime pravnog lica, platilo poreznu obavezu i da, na taj način, platilac obaveze stiže zakonit osnov da od glavnog poreznog dužnika traži povrat cjelokupnog iznosa plaćenog na ime porezne obaveze.

Sudska praksa

Autoru nije poznata sudska praksa drugih kantonalnih sudova u vezi sa pitanjima koja se tiču solidarne odgovornosti fizičkih lica za porezne obaveze pravnih lica, kao ni, eventualno, stanovište Vrhovnog suda Federacije ili Ustavnog suda Bosne i Hercegovine u predmetima po apelacijama pokrenutim u ovakvim predmetima.

Međutim, iz sudske prakse Kantonalnog suda u Tuzli proizlazi stav da bi dosljednom primjenom sadašnjih odredaba Zakona o Poreznoj upravi, kojima je takva odgovornost propisana bez ikakvih uslova i ograničenja, bilo povrijeđeno pravo na imovinu direktora i drugih fizičkih lica, koje pravo je garantovano Ustavom Bosne i Hercegovine i Protokolom 1. uz Evropsku konvenciju o ljudskim pravima, jer bi, u takvoj 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 možda uopšte nije odgovorno.

Zaključci

Čini se da su pitanja koja se tiču solidarne odgovornosti fizičkih lica za porezne obaveze pravnih lica u Federaciji BiH regulisana na način koji ne postoji ni u Republici Srpskoj, ni u naprijed pomenutim susjednim zemljama.

U Republici Srpskoj i Republici Srbiji ovaj oblik odgovornosti nije uopšte predviđen, dok je u Republici Hrvatskoj predviđeno zakonsko

jemstvo fizičkih lica, ali samo ako su vršili određene (štetne, zlonamjerne, prekršajne ili krivične) radnje i aktivnosti, koje su, kao uslovi za uspostavljanje takvog jemstva, bliže propisane odredbama Općeg poreznog zakona Republike Hrvatske.

Lako je moguće da se sadašnjim odredbama Zakona o Poreznoj upravi FBiH krše prava tih fizičkih lica na imovinu, koja su zaštićena Ustavom Bosne i Hercegovine i Protokolom 1. uz Evropsku konvenciju o ljudskim pravima.

Iako Ustavni sud FBiH naprijed pomenutom, a ni drugim presudama, nije cijenio ustavnost odredaba Zakona o Poreznoj upravi u pogledu solidarne odgovornosti direktora i drugih fizičkih lica za porezne obaveze pravnih lica, čini se logičnijim da je takva odgovornost propisana za fizička (pa čak i pravna) lica koja su osnivači pravnih lica koja duguju porezne obaveze, budući da od neplaćanja poreznih obaveza direktnu korist imaju samo osnivači, dok direktori i druga odgovorna lica nemaju od toga nikakvu korist nego, naprotiv, mogu imati štetne posljedice u vidu prekršajnih ili krivičnih sankcija (ukoliko je do izostanka plaćanja došlo njihovom krivicom), za razliku od osnivača koji, uglavnom, ne snose takve sankcije (osim, eventualno, kao podstrekači ili pomagači).

Što se tiče (ne)ustavnosti odredaba Zakona o Poreznoj upravi FBiH o solidarnoj odgovornosti osnivača, čini se da nakon donošenja predmetne presude Ustavnog suda FBiH ostaje dilema da li neustavnost tih odredaba postoji i u odnosu na osnivače društava sa neograničenom solidarnom odgovornošću, komanditnih društava, ustanova i udruženja, budući da njihova odgovornost za obaveze pravnih lica nije isključena ili ograničena ni Zakonom o privrednim društvima, ni drugim posebnim materijalnim zakonima.

Kod osnivača takvih pravnih lica ne može se kao argument koristiti tvrdnja o neusaglašenosti Zakona o Poreznoj upravi FBiH sa posebnim materijalnim zakonima, zbog čega se kod njih mora cijeliti da li se odredbama tog zakona povređuje njihovo pravo na imovinu i to posebno s aspekta njihove lične odgovornosti za izostanak plaćanja poreznih obaveza, odnosno njihovog djelovanja i ponašanja povodom neplaćanja tih obaveza.

Isto tako, čini se da postoji dilema o (ne)ustavnosti odredaba Zakona o Poreznoj upravi FBiH o solidarnoj odgovornosti osnivača društava s ograničenom odgovornošću u slučaju kada fizička lica, koja su osnivači tih društava, koriste društvo za prevaru ili oštećenje Porezne uprave, kao povjerioca, odnosno kada utiču na smanjenje imovine društva u svoju korist ili korist trećih lica ili kada utiču da društvo preuzme određene obaveze, iako su znali ili morali znati da ono nije ili neće biti sposobno da izvrši svoje obaveze prema Poreznoj upravi.

U takvim slučajevima, po odredbama poreznog zakona koji se primjenjuje u Republici Hrvatskoj, postoji solidarno jemstvo takvih fizičkih lica za porezne obaveze njihovih pravnih lica.

U tom smislu čini se da bi trebalo razmotriti mogućnosti izmjene sadašnjih odredaba Zakona o Poreznoj FBiH upravi na način da se, umjesto solidarne odgovornosti direktora i drugih fizičkih lica za obaveze pravnog lica, propiše solidarno jemstvo osnivača i to pod uslovima i ograničenjima koja će biti propisana tim zakonom (koji uslovi bi mogli biti slični onima koji su u odredbama Zakona o privrednim društvima predviđeni za neograničenu solidarnu odgovornost za osnivače društava sa ograničenom odgovornošću).

Takođe je potrebno razmisliti i o mogućnostima da se postojeće odredbe Zakona o Poreznoj upravi FBiH, u smislu solidarne odgovornosti, odnosno zakonskog jemstva, izmijene i dopune na način kakav već postoji u poreznom zakonu Republike Hrvatske.

Što se tiče direktora i drugih fizičkih lica, ukoliko postoji njihova lična odgovornost za neplaćanje poreznih obaveza pravnog lica (ako su vršili određene prekršajne ili krivične radnje i aktivnosti), prema njima bi, ukoliko su za to odgovorni i ako su ispunjeni odgovarajući zakonski uslovi, trebalo preduzimati mjere za njihovo prekršajno i krivično gonjenje (koje mjere se, čini se, u sadašnjoj praksi rijetko preduzimaju).

U suprotnom, čini se da bi dosljedna i bezrezervna primjena predmetnih zakonskih odredaba, u svom sadašnjem obliku, u Federaciji BiH mogla dovesti do izrazito negativnih posljedica, kako za fizička lica na koja se odnose, tako i za

širu društvenu zajednicu, jer ove odredbe, u svom sadašnjem obliku, praktično pružaju široke i neograničene mogućnosti konstituisanja solidarne odgovornosti za sva odgovorna lica u svim poslovnim subjektima i svim drugim pravnim licima, bez ikakvih uslova i ograničenja i bez utvrđivanja njihove lične odgovornosti za neplaćanje poreznih obaveza.

Stoga, po mišljenju autora, postoji mogućnost da bi sadašnja federalna zakonska regulativa o solidarnoj odgovornosti direktora i drugih fizičkih lica za porezne obaveze pravnih lica, ukoliko se ne bi promijenila, dugoročno gledano, kao krajnji ishod, mogla imati situaciju u kojoj bi fizička lica vrlo rijetko pristajala da budu direktori ili druga odgovorna lica kod bilo kog pravnog lica, što bi za daljnu posljedicu moglo imati otežane mogućnosti funkcionisanja i poslovanja takvih pravnih subjekata i stvaranje negativnog imidža u pogledu privlačenja stranih investicija i ulaganja stranog kapitala.

*Cijena – 35 KM
sa PDV-om i poštarinom*

TRADICIONALNO I ELEKTRONSKO KANCELARIJSKO POSLOVANJE



*Cijena – 70 KM
sa PDV-om i poštarinom*

FORENZIČNO RAČUNOVODSTVO



Sudska praksa

1. PROCESNO PRAVO DOSTAVLJANJE

Dostavljanje pravnom licu rješenja protiv kojeg je dozvoljena žalba

Član 80. stav 1. člana 83. stav 1., člana 84. stav 1. i člana 90. Zakona o upravnom postupku („Službene novine Federacije BiH“ broj 2/98 i 48/99)

DA BI DOSTAVLJANJE PRAVNIM LICIMA (OSOBAMA) BILO ZAKONITO PISMENO MORA BITI DOSTAVLJENO U SKLADU SA POSEBNIM ODREDBAMA ZAKONA O UPRAVNOM POSTUPKU KOJE REGULIŠU DOSTAVLJANJE PRAVNIM LICIMA, IZ KOJIH PROIZILAZI DA SE DOSTAVLJANJE PISMENA TIM LICIMA VRŠI PREDAJOM PISMENA ZAPOSLENIKU TIH PRAVNIH LICA KOJI JE U TOM PRAVNOM LICU SLUŽBENO LICE, ODNOSNO LICE ODREĐENO ZA PRIMANJE PISMENA, S TIM DA, AKO DOSTAVLJAČ U TOKU RADNOG VREMENA NE NAĐE FIZIČKO LICE ODREĐENO ZA PRIMANJE PISMENA, PREDAJU PISMENA MOŽE IZVRŠITI MA KOM DRUGOM FIZIČKOM LICU ZAPOSLENOM U TOM PRAVNOM LICU, KOJE SE ZATEKNE U PROSTORIJAMA TOG PRAVNOG LICA.

NIJE ZAKONITO DOSTAVLJANJE PISMENA BILO KOM FIZIČKOM LICU KOJE NIJE ZAPOSLENO U PRAVNOM LICU KOME SE PISMENO DOSTAVLJA, BEZ OBZIRA ŠTO SE ONO ZATEKLO U PROSTORIJAMA TOG PRAVNOG LICA, I BEZ OBZIRA NA SRODSTVO TOG LICA SA OSNIVAČEM I/ILI ZAKONSKIM ZASTUPNIKOM PRAVNOG LICA.

Iz obrazloženja:

„Iz činjenica predmeta slijedi: da je osporenim rješenjem prvostepeni organ protiv tužioca pokrenuo postupak prinudne naplate poreznih obaveza iz naloga za plaćanje, u ukupnom iznosu od 37.159,06 KM; da je tužilac protiv tog rješenja izjavio žalbu tuženom; da je prvostepeni

organ, u postupku po žalbi, na osnovu odredaba člana 231. stav 2. Zakona o upravnom postupku („Službene novine Federacije BiH“ broj 2/98 i 48/99), žalbu tužioca odbacio kao neblagovremenu, tvrdeći da je ista podnesena trinaesti dan od dana prijema rješenja, iako je rok za žalbu bio osam dana; da prvostepeno rješenje ne sadrži bilo koje druge činjenice koje se tiču datuma prijema ožalbenog rješenja, te lica koje je to rješenje primilo, niti se poziva na bilo kakve dokaze iz kojih proizilazi da je žalba izjavljena trinaesti dan od dana prijema rješenja.

Protiv prvostepenog rješenja tužilac je izjavio žalbu tuženom, posebno ističući da naprijed pomenuto rješenje nije dostavljeno tužiocu, jer je isto, u odsutnosti „žalitelja“ (pri čemu se očigledno misli na zakonskog zastupnika žalioca), primila ženska osoba, koja nije član porodičnog domaćinstva zakonskog zastupnika tužioca, te isto rješenje uručila zakonskom zastupniku tužioca dana 23.09.2015. godine, kada se on upoznao sa sadržajem rješenja, s tim što je, uz žalbu, kao dokaz da pomenuta osoba nije član porodičnog domaćinstva zakonskog zastupnika tužioca, dostavljena kućna lista.

Odlučujući o žalbi tužioca protiv prvostepenog rješenja, tužena strana je istu osporenim aktom koji se pobija predmetnom tužbom odbila kao neosnovanu, posebno ističući da je sporno rješenje dostavljeno na adresu tužioca i uručeno punoljetnoj ženskoj osobi za koju je dostavljač označio da se radi o kćerki „žalitelja“ (pri čemu se i ovdje očigledno misli na kćerku zakonskog zastupnika tužioca), te da je ovakav način dostavljanja u skladu sa odredbama člana 84. Zakona o upravnom postupku („Službene novine Federacije BiH“ broj 2/98 i 48/99), a da je žalbeni prigovor tužioca, u kome je istakao da osoba koja je primila rješenje nije član porodičnog domaćinstva „žalitelja“, pravno irelevantan, jer je, iz kućne liste dostavljene uz žalbu, vidljivo da je ista izdata za domaćinstvo na drugoj adresi.

Imajući u vidu izloženo, sud je ocijenio da su prvostepenim aktom povrijeđena pravila upravnog

postupka sadržana u odredbama člana 80. stav 1. člana 83. stav 1., člana 84. stav 1. i člana 90. Zakona o upravnom postupku („Službene novine Federacije BiH“ broj 2/98 i 48/99), kojima je propisan način dostavljanja pismena fizičkim i pravnim osobama.

Naime, odredbama člana 80. stav 1. Zakona o upravnom postupku propisano je da se dostavljanje pismena (poziva, rješenja, zaključaka i drugih službenih spisa) vrši, po pravilu, tako što se pismeno predaje osobi kojoj je namijenjeno, dok je odredbama člana 83. stav 1. propisano da se dostavljanje mora izvršiti lično osobi kojoj je pismeno namijenjeno kad je takvo dostavljanje određeno ovim zakonom ili drugim propisom, kad od dana dostavljanja počinje teći rok koji se po zakonu ne može produžavati, ili kad to odredi organ koji je naredio dostavljanje.

Dalje, odredbama člana 90. Zakona o upravnom postupku propisano je:

- c) *Dostavljanje pismena organima vlasti, preduzećima (društvima), ustanovama i drugim pravnim osobama*

Član 90.

- (1) *Dostavljanje pismena organima vlasti, preduzećima (društvima), ustanovama i drugim pravnim osobama vrši se predajom pismena službenoj osobi odnosno osobi određenoj za primanje pismena, tih organa odnosno pravnih osoba, ako za pojedine slučajeve nije drukčije propisano.*
- (2) *Ako u postupku učestvuju poslovne jedinice, naselja, grupe osoba i dr. (član 49. stav 2.) dostavljanje se vrši predajom pismena osobi koju su oni odredili za primanje pismena (član 52. stav 4.).*
- (3) *Ako dostavljač u toku radnog vremena ne nađe osobu određenu za primanje pismena, predaju pismena može izvršiti ma kojoj osobi zaposlenoj u tom organu, odnosno pravnoj osobi, koja se zatekne u njihovim prostorijama.*

S obzirom da je tužilac pravna osoba, sud smatra da su prvostepeni organ i tužena strana, prilikom ocjene urednosti i zakonitosti dostavljanja spornog rješenja, bili dužni poći i odredaba kojima je regulisano obavezno lično dostavljanje, ali i od odredaba kojima je regulisan postupak dostavljanja pravnim osobama, o čemu, u konkretnom slučaju, nisu vodili računa ni tuženi, ni prvostepeni organ,

iako za dostavljanje pravnim osobama (isto kao i organima vlasti) postoje posebne odredbe o dostavljanju, koje su sadržane u članu 90. Zakona o upravnom postupku.

Shodno odredbama člana 80. stav 1. i člana 83. stav 1. Zakona o upravnom postupku, sud smatra da je rješenje prvostepenog organa od 14.09.2015. godine, kojim je protiv tužioca pokrenut postupak prinudne naplate, i protiv kojeg je dozvoljena žalba u roku od osam dana, trebalo biti predato tužiocu lično, budući da od dana dostavljanja tog rješenje počinje teći rok za žalbu koji se po zakonu ne može produžavati.

S druge strane, s obzirom da je tužilac pravna osoba (kao privredno društvo sa ograničnom odgovornošću), sud smatra da je dostavljanje navedenog rješenja tužiocu trebalo biti dostavljeno u skladu sa posebnim odredbama Zakona o upravnom postupku koje regulišu dostavljanje pravnim osobama (i organima vlasti), tj. u skladu sa odredbama člana 90. tog Zakona, iz kojih proizilazi da se dostavljanje pismena organima pravnim osobama vrši predajom pismena zaposleniku te pravne osobe koji je u toj pravnoj osobi službena osoba, odnosno osoba određena za primanje pismena, s tim da, ako dostavljač u toku radnog vremena ne nađe osobu određenu za primanje pismena, predaju pismena može izvršiti ma kojoj drugoj osobi zaposlenoj toj pravnoj osobi, koja se zatekne u prostorijama te pravne osobe.

U konkretnom slučaju, međutim, iz činjenica predmeta nespornim proizilazi da je sporno rješenje primila osoba za koju se navodi da je kćerka „žalitelja“, ali iz činjenica nije vidljivo da li je ta osoba zaposlenik tužioca, odnosno da li je ta osoba službena osoba, odnosno osoba koja je kod tužioca određena za primanje pismena, te da li je dostavljanje spornog rješenja vršeno u toku radnog vremena, da li dostavljač u toku radnog vremena nije uspio da nađe osobu određenu za primanje pismena, te da li je u tom slučaju dostavljanje spornog rješenja moglo biti izvršeno osobi koja je primila rješenje (kao ma kojoj drugoj osobi zaposlenoj kod tužioca, koja se zatekla u prostorijama tužioca u vrijeme kada je primila to rješenje).

Imajući u vidu da navedene činjenice ne samo da nisu utvrđene, nego i da nisu ni utvrđivane,

sud je ocijenio da taj nedostatak postupka predstavlja nedostatak zbog kojeg se osporeni i prvostepeni akt moraju poništiti, budući da se bez utvrđivanja tih činjenica ne može ocijeniti da li je dostavljanje spornog rješenja tužiocu u konkretnom slučaju bilo uredno i zakonito, kako tvrdi tužena strana, ili neuredno i nezakonito, kako tvrdi tužilac.“

(Iz presude Kantonalnog suda u Tuzli broj 03 0 U 017108 17 U, od 06.08.2019. godine)

2. PROCESNO I MATERIJALNO PRAVO DOSTAVLJANJE

Dostavljanje pravnom licu poreznog rješenja protiv kojeg je dozvoljena žalba

Član 2. i 3. 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)

NE MOŽE SE SMATRATI UREDNIM I ZAKONITIM DOSTAVLJANJE RJEŠENJA KOJIM JE PRAVNOM ILI FIZIČKOM LICU UTVRĐENA POREZNA OBAVEZA, UKOLIKO JE TAKVO RJEŠENJE PRAVNOM ILI FIZIČKOM LICU POSLATO PREPORUČENOM POŠTOM NA POSLJEDNJU POZNATU ADRESU ILI MJESTO STANOVANJA, A POREZNI OBVEZNIK GA NIJE PRIMIO.

Iz obrazloženja:

„Iz činjenica predmeta slijedi: da je rješenjem Porezne uprave Federacije BiH - Kantonalni porezni ured Tuzla, povodom kojeg je tužilac podnio predmetni prijedlog za obnovu postupka, utvrđena solidarna odgovornost tužioca, kao odgovornog lica u pravnom licu „S.T“ za porezne obaveze tog pravnog lica u ukupnom iznosu od 3.306.383,35 KM, i da je tužiocu istim rješenjem naloženo da izvrši uplatu cjelokupnog iznosa navedenog duga u roku od osam dana; da tužilac nije primio to rješenje i da je, po saznanju za njegovo postojanje, od prvostepenog organa tražio da mu se isto dostavi, nakon čega mu je prvostepeni organ, dana 15.06.2015. godine, dostavio „kopiju“ tog rješenja; ...

S druge strane, sud smatra neosnovanim navode tužene strane da je, shodno odredbama člana 3. tačka 12. alineja 3. Zakona o Poreznoj upravi, sporno rješenje uručeno tužiocu, a koje navode tužena strana pravda činjenicom da mu je isto rješenje poslato preporučenom poštom na posljednju poznatu adresu.

S tim u vezi sud ističe da je odredbama člana 2. Zakona o upravnom postupku propisano *da se pojedina pitanja postupka za određenu upravnu oblast mogu samo izuzetno, posebnim zakonom urediti drukčije nego što su uređena ovim zakonom, ako je to nužno za drugačije postupanje u tim pitanjima, s tim da ne mogu biti protivna načelima ovog zakona*, zbog čega smatra da u konkretnom slučaju drugačije uređenje u pogledu dostavljanja koje je propisano odredbama člana 3. st. 1. tačka 12. alineja 3. Zakona o poreznoj upravi Federacije BiH nije ni nužno, ni opravdano, ni zakonito, te da je takvo uređenje protivno osnovnim načelima Zakona o upravnom postupku (načelu zakonitosti, načelu zaštite prava građana i javnog interesa i načelu materijalne istine).

Pored toga sud ističe da je odredbama člana 2. Zakona o poreznoj upravi Federacije BiH propisano da, *ukoliko su odredbe tog 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.*

Iz sadržaja člana 2. Zakona o poreznoj upravi Federacije BiH vidljivo je da se prioriteta odredaba iz tog člana u odnosu na druge zakone ne odnose na pitanja koja se tiču dostavljanja rješenja strankama, nego isključivo na druga pitanja koja su taksativno navedena tim članom, iz čega dalje slijedi da odredbe tog Zakona, koje se tiču pitanja

dostavljanja rješenja strankama, po tom Zakonu nemaju prioritet u odnosu na Zakon o upravnom postupku, koji ne propisuje mogućnost da se rješenje pravnom ili fizičkom licu smatra uručenim ako mu je poslato preporučenom poštom na posljednju poznatu adresu ili mjesto stanovanja.

Dalje, sud smatra da bi, čak i u slučaju da se odredbe člana 2. Zakona o poreznoj upravi Federacije BiH odnose i na pitanja dostavljanja rješenja strankama, takve odredbe bile neprimjenjive iz razloga što bi bile u protivnosti sa pravom na pravično suđenje i pravom na pristup sudu iz člana 6. Evropske konvencije o ljudskim pravima, koja prava i slobode, shodno odredbama člana 2. stav 6. Ustava Bosne i Hercegovine, primjenjuju ne samo svi sudovi, nego i sve ustanove, organi vlasti, te organi kojima posredno rukovode entiteti ili koji djeluju unutar entiteta (koja Konvencija se, zajedno sa njenim Protokolima, shodno odredbama člana II stav 2. Ustava Bosne i Hercegovine direktno primjenjuje u Bosni i Hercegovini i ima prioritet nad svim ostalim zakonima).

U suprotnom, tj. ukoliko bi bila dozvoljena primjena odredaba člana 3. st. 1. tačka 12. Zakona o poreznoj upravi Federacije BiH (kojima je, između ostalog, propisano da je dokument uručen pravnom i fizičkom licu i *ako je poslan preporučenom poštom na posljednju poznatu adresu ili mjesto stanovanja tog pravnog ili fizičkog lica*), i ukoliko bi se te i druge odredbe tog Zakona primjenjivale na način na koji to, u konkretnom slučaju, čine tužena strana i prvostepeni organ, sud smatra da bi to dovelo do mogućnosti da se kompletan upravni postupak u kome se odlučuje o jednoj ili više poreznih obaveza, provede bez bilo kakvog učešća poreznog obveznika, i bez uručenja stranci rješenja kojim se utvrđuju, ili prinudno naplaćuju potencijalno nezakonite ili potencijalno pogrešno utvrđene porezne obaveze, a da porezni obveznik u takvom slučaju ne bi imao mogućnost da koristi bilo kakvu pravnu zaštitu, odnosno mogućnost da osporava zakonitost i sadržaj tako donesenih rješenja, i to čak i u slučaju kada raspolaze nesumnjivim dokazima iz kojih proizilazi da su ta rješenja nezakonita, odnosno da je pogrešno utvrđeno postojanje i/ili visina poreznih obaveza.“

(Iz presude Kantonalnog suda u Tuzli broj 03 0 U 017737 18 U, od 03.10.2018. godine)

3. MATERIJALNO PRAVO DOPRINOSI

Obavezni doprinosi u slučaju kada radnik radi nepuno radno vrijeme kod dva ili više poslodavaca

Član 7. stav 1. Zakona o doprinosima („Službene novine Federacije BiH“ broj 35/98, 54/00, 16/01, 37/01, i 1/02, 17/06, 14/08, 91/15, 104/16 i 34/18)

ZA ZAPOSLENIKA KOJI RADI NEPUNO RADNO VRIJEME KOD DVA, ILI VIŠE POSLODAVACA, SVAKI OD POSLODAVACA DUŽAN JE DA OBAVEZNE DOPRINOSE OBRAČUNA I UPLATI U SKLADU SA STVARNIM BROJEM SATI KOJE JE PROVEO NA RADU KOD NJEGA.

OVO SE NE ODNOSI NA ZAPOSLENIKA KOJI SA NEPUNIM RADNIM VREMENOM RADI SAMO KOD JEDNOG POSLODAVCA, U KOM SLUČAJU SE, UKOLIKO ZAPOSLENIK OSTVARUJE PLATU KOJA JE NIŽA OD NAJNIŽE PLATE UTVRĐENE KOLEKTIVNIM UGOVOROM, DOPRINOSI OBRAČUNAVAJU NA PUNU OSNOVICU, TJ. NA NAJNIŽU PLATU UTVRĐENU KOLEKTIVNIM UGOVOROM.

UKOLIKO ZAPOSLENIK KOJI RADI NEPUNO RADNO VRIJEME KOD DVA, ILI VIŠE POSLODAVACA, KOD KOJIH SVEUKUPNO NE OSTVARI PROPISANO PUNO RADNO VRIJEME, A OSTVARI NAJNIŽU PLATU UTVRĐENU OPŠTIM KOLEKTIVNIM UGOVOROM, ILI PLATU KOJA JE NIŽA OD TE NAJNIŽE PLATE, TADA JE SVAKI OD POSLODAVACA DUŽAN DA OBAVEZNE DOPRINOSE OBRAČUNA I UPLATI NA NAČIN DA IZNOS DOPRINOSA BUDE U SRAZMJERI SA BROJEM SATI KOJE JE PROVEO NA RADU KOD NJEGA, ALI NA TAKAV NAČIN DA SVAKI OD POSLODAVACA DOPRINOSE OBRAČUNA U SRAZMJERI I SA VISINOM ISPLAĆENE PLATE I SA VISINOM NAJNIŽE PLATE UTVRĐENE OPŠTIM KOLEKTIVNIM UGOVOROM, I VREMENOM PROVEDENIM NA RADU.

Iz obrazloženja:

„Iz činjenica predmeta slijedi: da je prvostepeni organ, u postupku inspekcijskog nadzora, izvršio kontrolu uplate poreza na dohodak i obaveznih doprinosa, i to za vremenski period

od 01.09.2016. do 30.04.2017. godine, u kome je, između ostalog, utvrdio: da su obavezni doprinosi za penzijsko i invalidsko, zdravstveno i osiguranje za slučaj nezaposlenosti, kod tužioca nepravilno obračunati, jer su računati na osnovice koje su niže od najniže plate, zbog čega je prvostepeni organ u tabelarnom dijelu tačke 1. izreke prvostepenog rješenja, pod rednim brojem 1. do 16., utvrdio obavezu tužioca da plati doprinose za penzijsko i invalidsko, zdravstveno i osiguranje za slučaj nezaposlenosti, kao i kamate na te obaveze, u iznosima koji su za svaku od tih obaveza taksativno navedeni po vrsti i visini, u ukupnom iznosu od 7.031,47 KM, s tim što se pri obavezivanju tužioca na plaćanje tih doprinosa prvostepeni organ pozvao na odredbe člana 7. stav 1. Zakona o doprinosima („Službene novine Federacije BiH“ broj 35/98, 54/00, 16/01, 37/01, i 1/02, 17/06, 14/08, 91/15, 104/16 i 34/18), kao i na pravni stav ovog suda izražen u presudi broj 03 0 U 012887 14 U, od 30.09.2015. godine, koja je donesena u drugom predmetu.

Protiv prvostepenog akta tužilac je izjavio 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 je materijalno pravo u ovoj upravnoj stvari nepravilno primjenjeno, te da je i činjenično stanje u prvostepenom postupku nepotpuno i nepravilno utvrđeno u pogledu činjenica odlučnih za zakonito i pravilno rješavanje ove upravne stvari.

Naime, odredbama člana 7. stav 1. Zakona o doprinosima propisano je *da je osnovica iz člana 6. tačka 1. do 9. ovog Zakona je bruto - plata, odnosno naknada plate radnika, utvrđena u skladu sa zakonom ili drugim propisima, s tim da osnovica za obračun doprinosa ne može biti niža od najniže plate utvrđene Opštim kolektivnim ugovorom.*

Tim, a ni drugim odredbama tog ili drugog Zakona, nije posebno regulisano pitanje utvrđivanja visine osnovice za obračun doprinosa u slučaju kada radnik radi nepuno radno vrijeme kod dva, tri ili više poslodavaca, zbog čega sud smatra da u pogledu tog pitanja u istom Zakonu postoji pravna praznina, jer nije regulisano koliko će iznositi osnovica za obračun doprinosa takvim radnicima.

Ukoliko bi se i za takve radnike primjenilo pravilo iz člana 7. stav 1. Zakona o doprinosima da osnovica za obračun doprinosa ne može biti niža od najniže plate utvrđene Opštim kolektivnim ugovorom, tada bi takvi radnici, ukoliko kod svakog od poslodavaca primaju najnižu platu (srazmjerno vremenu provedenom na radu), bili u znatno nepovoljnijem položaju u odnosu na zaposlenike koji primaju najnižu platu, a zaposleni su sa punim radnim vremenom kod samo jednog poslodavca, jer bi, u slučaju kada bi, primjera radi, bili zaposleni po dva sata dnevno kod četiri poslodavca, poslodavci bili dužni platiti doprinose koji bi bili četiri puta veći od doprinosa za zaposlenike koji bi sa punim radnim vremenom bili zaposleni kod samo jednog poslodavca i primali najnižu platu kod tog poslodavca.

Stoga sud smatra da se odredbe člana 7. stav 1. Zakona o doprinosima, prema kojima osnovica za obračun doprinosa ne može biti niža od najniže plate utvrđene Opštim kolektivnim ugovorom, odnose isključivo na obračun doprinosa u slučaju kada zaposlenik radi samo kod jednog poslodavca, jer, za radnike koji rade nepuno radno vrijeme kod dva, tri ili više poslodavaca, takav obračun ne bi bio pravičan.

Ovo stoga što bi, takvi radnici, ukoliko, primjera radi, rade kod četiri poslodavca po dva sata, i ostvare ukupnu platu u visini najniže plate, kao osnovicu za obračun doprinosa imali četiri najniže plate, i po tom osnovu platili četiri puta veće doprinose od zaposlenika koji kod jednog poslodavca radi po dva sata (čime bi bio oštećen ne samo takav zaposlenik, nego i svi njegovi poslodavci, s obzirom da plaćanje većeg iznosa doprinosa opterećuje troškove poslovanja poslodavaca, a dio doprinosa se isplaćuje i iz dohotka poslodavca).

Na ovaj način, po shvatanju suda, došlo bi do povrede prava takvih zaposlenika i takvih poslodavaca na nediskriminaciju, koje je zaštićeno odredbama člana 14. Evropske konvencije o ljudskim pravima, kao i do povrede njihovog prava na imovinu, koje je zaštićeno odredbama člana 1. Prvog protokola uz tu Konvenciju, jer bi to dovelo do njihove neopravdane diskriminacije u odnosu na radnike koji rade samo kod jednog poslodavca.

Iz tog razloga sud smatra pravilnim mišljenje Porezne uprave Federacije BiH na koje se poziva tužilac, a prema kojem je za zaposlenike koji rade nepuno radno vrijeme kod dva, ili više poslodavaca, svaki od poslodavaca dužan da obavezne doprinose obračuna i uplati u skladu sa stvarnim brojem sati koje je proveo na radu kod njega.

Ovo se, međutim, ne odnosi na zaposlenika koji sa nepunim radnim vremenom radi samo kod jednog poslodavca, u kom slučaju se, ukoliko zaposlenik ostvaruje platu koja je niža od najniže plate utvrđene kolektivnim ugovorom, doprinosi obračunavaju na punu osnovicu, tj. na najnižu platu utvrđenu kolektivnim ugovorom, kako je navedeno i u pomenutom mišljenju Porezne uprave Federacije BiH.

Ukoliko zaposlenici koji rade nepuno radno vrijeme kod dva, tri ili više poslodavaca, kod tih poslodavaca sveukupno ne ostvare propisano puno radno vrijeme, a ostvare najnižu platu utvrđenu Opštim kolektivnim ugovorom, ili platu koja je niža od te najniže plate, tada bi, po shvatanju suda, svaki od poslodavaca bio dužan da obavezne doprinose obračuna i uplati na način da iznos doprinosa bude u srazmjeri sa brojem sati koje je zaposlenik proveo na radu kod njega, ali na takav način da svaki od poslodavaca doprinosi obračuna u srazmjeri i sa visinom isplaćene plate i sa visinom najniže plate utvrđene Opštim kolektivnim ugovorom, i vremenom provedenim na radu.

Stoga sud smatra da u konkretnom slučaju nije bilo mjesta tumačenju i primjeni odredaba člana 7. stav 1. Zakona o doprinosima na način kako je to učinjeno u predmetnom upravnom postupku, i cijeni da visinu doprinosa za zaposlenike tužioca, koji su sa tužiocem zaključili ugovor o radu sa nepunim radnim vremenom, treba odrediti tek nakon što se u ponovnom postupku prethodno utvrde činjenice koje se tiču slijedećih pitanja: da li su ti zaposlenici, kako se tvrdi u tužbi, za ostatak do punog radnog vremena imali zaključen ugovor o radu sa nekim drugim poslodavcem, i koliko je u predmetnom vremenskom periodu iznosila njihova plata kod svakog od tih poslodavaca.

Ukoliko navedeni zaposlenici u tom vremenskom periodu nisu radili kod jednog ili više drugih poslodavaca, tada bi visinu doprinosa

u ponovnom postupku trebalo utvrditi na taj način što bi se za osnovicu uzela najniža plata utvrđena Opštim kolektivnim ugovorom, tj. na isti način kao što je prvostepeni organ učinio prilikom donošenja predmetnog prvostepenog rješenja.

Ukoliko su, međutim, navedeni zaposlenici u tom vremenskom periodu zaista radili kod jednog ili više drugih poslodavaca, tada bi visinu doprinosa u ponovnom postupku trebalo utvrditi na taj način što bi se prethodno morale utvrditi činjenice koje se tiču pitanja koliko je u predmetnom vremenskom periodu iznosila njihova pojedinačna plata kod svakog od tih poslodavaca (posmatrano kroz satnicu), da li je ukupna plata kod svih poslodavaca bila manja ili veća od najniže plate utvrđene Opštim kolektivnim ugovorom, kao i međusobni odnos (srazmjer) između njihovih pojedinačnih plata i te najniže plate.

Ukoliko je ukupna plata tih zaposlenika, koja je isplaćena kod tužioca i kod jednog ili više drugih poslodavaca (posmatrano kroz satnicu), bila u istoj visini kao i najniža plata, ili manja od nje, tada bi iznos doprinosa za te zaposlenike trebalo utvrditi tako što bi se za osnovicu uzeo iznos najniže plate koji je srazmjernan vremenu rada kod tužioca.

Primjera radi, ukoliko je određeni zaposlenik kod tužioca radio dva sata dnevno, a šest sati kod drugog poslodavca, i tako, posmatrano kroz satnicu, ostvario ukupnu platu u iznosu najniže plate, tada bi se za osnovicu za obračun doprinosa kod tužioca uzeo iznos koji predstavlja dvije osmine najniže plate (dok bi osnovica kod drugog poslodavca iznosila šest osmina od najniže plate).

Ovo, naravno, pod uslovom da obje plate odgovaraju najnižoj plati u srazmjeri sa vremenom provedenim na radu, tj. pod uslovom da tužilac kod nekog od poslodavaca ne prima platu koja je, računato po satnici, veća od najniže plate.

Dalje, ukoliko je plata predmetnih zaposlenika koja je isplaćena kod tužioca, bila veća od najniže plate utvrđene Opštim kolektivnim ugovorom (posmatrano kroz satnicu), tada bi iznos doprinosa za te zaposlenike trebalo utvrditi tako što bi se za osnovicu uzela najniža plata u srazmjeri sa isplaćenom platom kod svakog poslodavca.

Primjera radi, ukoliko je određeni zaposlenik kod tužioca radio dva sata dnevno, i za to vrijeme ostvarivao platu koja, posmatrano kroz satnicu, predstavlja jednu polovinu najniže plate, tada bi se za osnovicu za obračun doprinosa kod tužioca trebao uzeo iznos koji predstavlja jednu polovinu najniže plate.“

(Iz presude Kantonalnog suda u Tuzli broj 03 0 U 017409 18 U, od 06.11.2019. godine)

4. MATERIJALNO PRAVO PRIVREDNA DRUŠTVA

Prestanak poslovanja i prestanak postojanja društva sa ograničenom odgovornošću

Član 72. i 360. Zakona o privrednim društvima (“Službene novine Federacije BiH”, broj 81/15 – primjenjuje se od 21.12.2015. godine, kada je prestao da se primjenjuje stari 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)

Član 15. Zakona o likvidacionom postupku („Službene novine Federacije BiH“, broj 29/03)

PREMA ODREDBAMA ZAKONA O PRIVREDNIM DRUŠTVIMA, POSTOJE DVIJE VRSTE PRESTANKA KOJE SE ODOSE NA DRUŠTVO SA OGRANIČENOM ODGOVORNOŠĆU, I TO:

1. PRESTANAK POSLOVANJA, KOJI PRESTANAK PODRAZUMIJEVA PRESTANAK RADA, ODNOSNO PRESTANAK OBAVLJANJA DJELATNOSTI KONKRETNOG PRAVNOG SUBJEKTA, I

2. PRESTANAK POSTOJANJA, KOJI PRESTANAK PODRAZUMIJEVA POTPUNI GUBITAK (PRESTANAK) SVOJSTVA PRAVNOG LICA NA STRANI KONKRETNOG PRAVNOG SUBJEKTA. NAKON PRESTANKA POSLOVANJA DRUŠTVO SA OGRANIČENOM ODGOVORNOŠĆU NE GUBI SVOJSTVO PRAVNOG LICA, JER SE, PRIJE PRESTANKA POSTOJANJA, MORA PROVESTI POSTUPAK LIKVIDACIJE ILI STEČAJA DRUŠTVA.

DO PRESTANKA POSTOJANJA DRUŠTVA DOLAZI TEK NA DAN UPISA PRESTANKA (POSTOJANJA) U REGISTAR DRUŠTAVA, KADA SE U REGISTARSKOM SUDU VRŠI BRISANJE KONKRETNOG PRAVNOG LICA.

Iz obrazloženja:

„Iz činjenica predmeta slijedi: da je prvostepenom organu dana 24.08.2017. godine, dostavljena presuda Opštinskog suda u T., od 29.06.2016. godine, kojom je utvrđeno da je pravno lice MG, na osnovu notarski obrađenog kupoprodajnog ugovora koji je to pravno lice (inače tužilac u tom parničnom postupku), kao kupac, zaključilo sa tužiocem iz ovog upravnog spora, kao prodavcem, stekao valjan pravni osnov za sticanje prava vlasništva na nekretninama bliže opisanim u izreci i obrazloženju te presude, te pravo da se u zemljišnu knjigu Opštinskog suda u G. upiše kao isključivi vlasnik na tim nekretninama; da je upravni postupak pokrenut po zahtjevu naprijed pomenutog pravnog lica; da je Komisija za utvrđivanje tržišne vrijednosti nepokretnosti i prava, vezano za vrijednost pomenutih nekretnina, sačinila zapisnik o procjeni tržišne vrijednosti tih nekretnina i utvrdila njihovu vrijednost u ukupnom iznosu od 911.600,00 KM; da je tužilac izjavio prigovor na visinu utvrđene vrijednosti, nakon čega je ista Komisija, sačinila novi zapisnik i izvršila novu procjenu vrijednosti nekretnina u iznosu od 509.500,00 KM; da je prvostepeni organ ovu novu vrijednost prihvatio kao osnovicu za utvrđivanje poreza na promet nepokretnosti, i da je tužiocu, na osnovu odredaba člana 7. stav 1., člana 9. stav 1. i člana 10. stav 3. 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), prvostepenim rješenjem utvrđena obaveza plaćanja poreza na promet nepokretnosti, i to u visini od 5% od pomenute osnovice, što iznosi 25.475,00 KM, te da je izrekom prvostepenog rješenja tužilac obavezan da taj iznos plati u roku od 15 dana od dana dostavljanja rješenja, s tim što je, pored toga, u izreci prvostepenog rješenja konstatovano da kupac nepokretnosti solidarno jamči za naplatu tog poreza.

Pored toga, iz činjenica predmeta slijedi da je rješenjem Opštinskog suda u T., utvrđen prestanak tužioca, s tim da je iz obrazloženja tog rješenja

vidljivo da je isto doneseno na osnovu odredaba člana 71. tačka 5. ranijeg Zakona 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, koji Zakon je prestao da važi dana 21.12.2015. godine, kada je stupio na snagu aktuelni Zakon o privrednim društvima - "Službene novine Federacije BiH", broj 81/15), i to na osnovu zahtjeva tužioca za donošenje odluke o prestanku rada društva, koji zahtjev je podnesen na osnovu odluke osnivača tužioca o prestanku rada tužioca. Protiv prvostepenog akta tužilac je izjavio žalbu tuženom koju je tuženi osporenim aktom odbio kao neosnovanu, nalazeći da je prvostepeni akt u svemu pravilan i zakonit, posebno ističući da su neosnovani žalbeni navodi da je tužilac prestao sa poslovanjem na osnovu rješenja Opštinskog suda u T., od 22.09.2011. godine, budući da je u vrijeme poslovanja zaključio kupoprodajni ugovor od 30.12.2009. godine.

Imajući u vidu izloženo, sud je ocijenio da je materijalno pravo u ovoj upravnoj stvari pravilno primjenjeno, te da je, s tim u vezi, i činjenično stanje u prvostepenom postupku potpuno i pravilno utvrđeno u pogledu činjenica odlučnih za zakonito i pravilno rješavanje ove upravne stvari. ...

Iz sadržaja tužbe proizilazi da tužilac ni žalbom, ni tužbom nije dovodio u pitanje tačnost utvrđenih činjenica koje se tiču postojanja navedenog kupoprodajnog ugovora, kao ni činjenice koje se tiču visine utvrđene porezne obaveze, nego da se, u suštini, žalbeni i tužbeni prigovori svode isključivo na tvrdnju da je rješenjem Opštinskog suda u T. utvrđen „prestanak tužioca“ i da tužilac, poslije donošenja tog rješenja, nije dalje mogao sticati prava, a ni obaveze.

Ova tvrdnja tužbe po shvatanju suda nema valjanog uporišta u odredbama bilo kog postojećeg zakona.

Ovo stoga što, prema odredbama Zakona o privrednim društvima, postoje dvije vrste prestanka koje se odnose na društvo sa ograničenom odgovornošću, i to: 1. prestanak poslovanja, koji prestanak podrazumijeva prestanak rada, odnosno prestanak obavljanja djelatnosti konkretnog pravnog subjekta, i 2. prestanak postojanja, koji prestanak podrazumijeva potpuni gubitak (prestanak) svojstva

pravnog lica na strani konkretnog pravnog subjekta. S tim u vezi, sud napominje da, prema odredbama Zakona o privrednim društvima, nakon prestanka poslovanja društvo sa ograničenom odgovornošću ne gubi svojstvo pravnog lica, jer se, nakon prestanka poslovanja, mora provesti postupak likvidacije ili stečaja društva.

Prema odredbama istog Zakona, do prestanka postojanja društva dolazi tek na dan upisa prestanka (postojanja) u registar društava, kada se u registarskom sudu vrši brisanje konkretnog pravnog lica.

Pored toga sud napominje da je i odredbama člana 15. Zakona o likvidacionom postupku („Službene novine Federacije BiH“, broj 29/03), izričito propisano da registarski sud *određuje brisanje pravnog lica u svim javnim registrima tek nakon što je postalo pravosnažno rješenje o zaključenju likvidacionog postupka.*

Navedene odredbe se po shvatanju ovog suda imaju tumačiti na taj način da društvo sa ograničenom odgovornošću prestaje da postoji (gubi svoju pravnu egzistenciju) tek nakon što registarski sud izvrši brisanje društva iz sudskog registra, koje brisanje se zakonito vrši tek nakon što se pravosnažno okonča likvidacioni ili stečajni postupak (u kojim postupcima se povjeriocima pruža potencijalna prilika i mogućnost za namirenje njihovih potraživanja).

Stoga su za ovaj sud neosnovani i neprihvatljivi navodi tužbe da tužilac poslije datuma donošenja pomenutog rješenja Opštinskog suda u T., više nije mogao sticati prava i obaveze, jer, i po pomenutim, i po drugim zakonima, prava i obaveze privredna društva ne mogu zakonito sticati tek nakon prestanka njihovog postojanja, tj. tek kada se u potpunosti ugasi njegova pravna egzistencija (pošto nepostojeće pravno lice ne može biti titular prava i obaveza).

S tim u vezi, sud smatra da se tužilac u tužbi neosnovano poziva na presudu Suda Bosne i Hercegovine broj S1 3 U 017874 14 U, od 09.09.2016. godine, budući da je i u obrazloženju te presude navedeno da pravno lice gubi svoj pravni subjektivitet tek brisanjem iz sudskog registra.

Međutim, sud je provjerom kod Opštinskog suda u T. utvrdio da tužilac nije brisan u registru poslovnih subjekata kod tog suda, i da, nakon donošenja pomenutog rješenja tog Suda o prestanku (rada, odnosno prestanku obavljanja djelatnosti), kod tog Suda nije bilo drugih upisa (o provođenju likvidacionog ili drugog postupka ili o brisanju tužioca iz registra poslovnih subjekata).

Pored toga, iz sadržaja rješenja kojim je utvrđen prestanak tužioca, proizilazi da je to rješenje doneseno na osnovu odredaba člana 71. tačka 5. ranijeg Zakona o privrednim društvima (i to na osnovu zahtjeva tužioca za donošenje odluke o prestanku rada društva, koji zahtjev je podnesen na osnovu odluke osnivača tužioca o prestanku rada tužioca), iz čega se takođe može zaključiti da je u konkretnom slučaju utvrđen samo prestanak poslovanja (koji prestanak podrazumijeva prestanak rada, odnosno prestanak obavljanja djelatnosti), a ne i prestanak postojanja (koji prestanak podrazumijeva potpuni gubitak svojstva pravnog lica), jer se rješenje o prestanku društva, shodno odredbama člana 71. tačka 5. ranijeg Zakona o privrednim društvima, donosi u slučaju kada skupština društva donese odluku o prestanku (poslovanja/rada/obavljanja djelatnosti).

(Iz presude Kantonalnog suda u Tuzli broj 03 0 U 017410 18 U, od 08.11.2019. godine)

Pripremio: Predrag Krsmanović, sudija Kantonalnog suda u Tuzli



U ovom priručniku sabrana su najčešća pitanja i zvanični stavovi Federalnog ministarstva rada i socijalne politike a koja se odnose na radno-pravne odnose.

Priručnik sadrži preko **128 Mišljenja**, sistematizovanih prema zakonskim institutima.

Priručnik je namijenjen:

Pravnicima u državnoj službi, privatnom i javnom sektoru, javnim institucijama, ustanovama, članovima uprava privrednih društava, drugih pravnih subjekata i udruženja koja zapošljavaju radnike, pravnicima u pravnim odjelima, odjelima općih poslova, menadžerima za upravljanje ljudskim potencijalima, sudijama, advokatima, notarima, poslodavcima, ekonomistima i svima onima koje interesuje navedena tematika.

Pruredili:

Ernis Imamović

Amila Gajević