

BOSNA I HERCEGOVINA
FEDERACIJA BOSNE I HERCEGOVINE
ZENIČKO-DOBOJSKI KANTON
KANTONALNI SUD U ZENICI
Broj: 04 0 U 016083 24 U
Zenica, 20.03.2025. godine

Kantonalni sud u Zenici, Ranka Baškarad, kao sudija pojedinac, uz učešće zapisničarke Nazife Avdagić, u upravnom sporu tužitelja „SARAJLIĆ - PROM” d.o.o. Žepče, kojeg zastupa punomoćnik Franjo Marjanović, advokat iz Žepča, protiv rješenja broj: 03-12-2-IN-98/23 L.H. od 01.10.2024. godine, tuženog Federalno ministarstvo finansija Sarajevo, u predmetu dodatno utvrđenih poreznih obaveza, nakon javne rasprave održane dana 25.02.2025. godine, u prisustvu punomoćnika tužitelja i u odsustvu uredno pozvanog tuženog, dana 20.03.2025. godine, donio je sljedeću:

PRESUDU

Tužba se odbija kao neosnovana.

Obrazloženje

Osporenim rješenjem tuženog, koje je pobliže označeno u uvodu presude, odbijena je kao neosnovana žalba tužitelja izjavljena protiv rješenja Porezne uprave F BiH, Kantonalni porezni ured Zenica, broj: 13-4-02-12-20-19-2/23 od 30.03.2023. godine. Tim rješenjem prvostepeni organ je u postupku inspekcijskog nadzora imenovanom poreznom obvezniku utvrdio obavezu i naložio za uplatu dodatno utvrđene porezne obaveze u ukupnom iznosu od 475.859,21 KM. Navedene dodatne obaveze odnose se na porez na dohodak, doprinose za PIO, doprinose za zdravstveno osiguranje, doprinose za osiguranje od nezaposlenosti, posebnu naknadu za zaštitu prirodnih i drugih nesreća, opću vodnu naknadu, porez na dobit i zatezne kamate, a koje obaveze su konstatovane Zapisnikom o inspekcijskom nadzoru broj: 13-4-02-1220-19-1/23 od 31.01.2023. godine.

Blagovremeno podnesenom tužbom od 27.11.2024. godine, tužitelj pobija zakonitost navedenog rješenja tuženog, zbog pogrešne primjene zakona i propisa donesenih na osnovu zakona, što se u provedenom upravnom postupku koji je prethodio donošenju ožalbenog rješenja, nije vodilo računa o pravilima postupka, naročito u pogledu činjenice, da stranci nije omogućeno da učestvuje u postupku i nepravilno i nepotpuno utvrđenog činjeničnog stanja i povrede odredaba Zakona o upravnom postupku. U tužbi ističe, da su pobijanim upravnim aktom povrijeđeni materijalni propisi pobliže navedeni u tužbi na temelju kojih je doneseno osporeno rješenje i utvrđene dodatne porezne obaveze sa kamatama. Navodi, da u prvostepenom postupku Kantonalni porezni ured Zenica nije omogućio tužitelju da sudjeluje u postupku i nije pružio mogućnost da se izjasni o svim činjenicama i okolnostima koje su važne za donošenje rješenja, čime je učinjena apsolutno bitna povreda načela saslušanja stranke iz člana 8. i 141. Zakona o upravnom postupku. Kantonalni porezni ured Zenica dakle nije u skladu sa citiranim odredbom procesnog prava, provela poseban ispitni postupak i zakazala usmenu raspravu, a što je bilo posebno opravdano nakon uručenja zapisnika o kontroli, na koje je tužitelj imao pravo radi razjašnjenja spornih računovodstvenih i pravnih pitanja, te radi predlaganja i provođenja dokaza, koje je tužitelj planirao predložiti, prvenstveno dokaz vještačenjem po vještaku ekonomske struke, te dostaviti ugovor o zajmu i sve druge dokaze, čime je učinjena apsolutno bitna povreda prva stranke da učestvuje u postupku, odnosno prva na pravično suđenje prema čl. 6. stav 1. Evropske konvencije

o ljudskim pravima i osnovnim slobodama. Navodi, da prvostepeni organ nije pravilno tretirao isplate izvršene putem biznis kartice kao prihod od nesamostalne djelatnosti direktora tužitelja, iz razloga što se iste odnose na ugovor o zajmu koje je tužitelj dostavio uz žalbu, ovaj organ cijeni neosnovanim. S tim u vezi, ukazuje da su inspektori uvidom u mjesečne preglede transakcija dostavljene od strane Raiffeisen banke prema opisu i mjestu nastanka transakcije utvrdili da su predmetne isplate vršene sa bankomata s opisom „Gotovina -ATM Agencija Žepče” i to: u 2018. godini u iznosu od 43.200,00 KM, u 2019. godini 52.548,75 KM, u 2020. godini u iznosu od 44.036,20 KM i u 2021. godini u iznosu od 54.963,20 KM. Naime, u toku inspekcijskog nadzora porezni obveznik, ovdje tužitelj za predmetne isplate sa bankomata nije inspektorima prezentovao ugovore o pozajmici, već je iste dostavio uz žalbu. Tužitelj uz žalbu dostavlja nove dokaze koji nisu predloženi u toku inspekcijskog nadzora i to: Ugovore o zajmu od 03.01.2018. godine, 03.01.2019. godine, 03.01.2020. godine i 03.01.2021. godine i u žalbi ne obrazlaže iz kojih razloga ti dokazi nisu dostavljeni u toku inspekcijskog nadzora koji je izvršen u januaru 2023. godine, jer iz dostavljenih dokaza proizilazi da isti datiraju prije izvršenog inspekcijskog nadzora. Nadalje, tužitelj navodi da inspektori troškove evidentirane na kontu po osnovu računa pravnih lica „Almy transport” d.o.o. i „Bautim” d.o.o. Žepče nisu pravilno tretirali kao potrošnju koja nije izvršena u poslovne svrhe. U odnosu na dodatno utvrđene porezne obaveze po osnovu troškova koje je porezni obveznik evidentirao na kontu 5322- troškovi održavanja, računi pravnih lica „Almy transport” d.o.o. i „Bautim” d.o.o. Žepče na kojima je evidentirana nabavka građevinske opreme, žalitelj navodi, da je navedene ulazne inpute nabavio radi renoviranja i adaptacije nepokretne imovine, koja je u vlasništvu društva, kao i one koja je u zakupu, a koje služe radi obavljanja registrovane djelatnosti, te da su inspektori navedene troškove pogrešno tretirali kao neto prihod od nesamostalne djelatnosti direktora društva. Nadalje, tužitelj pobija i Rješenje u dijelu utvrđenih obaveza po osnovu isplata izvršenih putem blagajne koje su inspektori tretirali kao oporezivo primanje direktora društva na ruke, te ukazuje da su predmetne isplate izvršene direktoru društva koji je isplate pravdao vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama ili dokumentima, te da je pogrešan stav inspektora da je porezni obveznik morao osigurati potpis blagajničkog naloga i ovjeru pečatom dobavljača, odnosno dodatno uvjerenje, kao što su izvodi otvorenih stavki i sl. Navodi da su inspektori za lice P. N. i H. H. naložili retroaktivnu prijavu u Jedinostvenom sistemu registracije, te da su kao osnovicu za obračun doprinosa poreza iz plaće izvršili po osnovu Općeg kolektivnog ugovora za teritoriju F BiH, koji je prestao da važi 22.12.2017. godine, sa pozivom na Odluku o iznosu najniže plaće za 2022. godinu što je nezakonito, jer se ista ne može retroaktivno primjenjivati. Nadalje, ukazuje da sa navedenim uposlenicima nije zaključio ugovor o radu nego ugovore o djelu, čime su ugovorne strane na jasan i nedvosmislen način iskazale svoju volju glede pravnog posla koje žele zaključiti. Žalitelj smatra, da su inspektori bili u obavezi saslušati lica P. N. i H. H. radi izjašnjenja da li je postojala volja da sa kontrolisanim poreznim obveznikom zaključi ugovore o radu ili ugovore o djelu, jer je za zasnivanje radnog odnosa potrebna volja obje ugovorne strane. Također, smatra da su se naknade koje su isplaćene davateljima usluga po osnovu službenih putovanja jedino mogle oporezovati na način da se utvrdi obaveza uplate poreza na dohodak i „malih doprinosa”. Ističe, da su pobijanim Rješenjem dodatno utvrđene porezne obaveze po osnovu korištenja službenih automobila, pogrešno utvrđene na temelju usmene izjave odgovornog lica kontrolisanog poreznog obveznika P. E., koja ne može imati pravnu snagu, već da izjava u pismenoj formi može imati pravnu snagu. Zbog svega navedenog predlaže, da Kantonalni sud u Zenici, donese presudu kojom se tužba uvažava i saglasno tome osporeno rješenje tuženog i prvostepenog organa ponište.

U odgovoru na tužbu tuženi ističe da osporenim rješenjem nije povrijeđen Zakon, niti lični interes tužitelja zasnovan na Zakonu, zbog čega ostaje kod rješenja u cijelosti, te predlaže da se tužba odbije kao neosnovana. Tuženi organ je na traženje ovog suda dostavio sve spise provedenog upravnog postupka, radi odlučivanja po predmetnoj tužbi.

Na prijedlog tužitelja ovaj sud je zakazao i održao usmenu javnu raspravu dana 25.02.2024. godine koja je održana u prisustvu punomoćnika tužitelja Beganović Denisa, advokata iz Zenice i u odsustvu tuženog. Na održanoj usmenoj javnoj raspravi punomoćnik tužitelja je naveo, da u cijelosti ostaje kod navoda iz tužbe kao i prijedloga za donošenje presude, te u spis dostavio nove dokaze, kao i dokaze koji do sada nisu mogli biti korišteni.

Na javnoj raspravi sud je donio rješenje kojim se odbija prijedlog tužitelja da se izvedu dokazi uvidom i čitanjem Ugovora o zajmu za 2018. godinu, 2019., 2020. i 2021. godinu na okolnosti da je između tužitelja kao poreznog obveznika i P. E. zaključen ugovor o zajmu u iznosima i pod uvjetima navedenim u samim ugovorima, da se saslušaju svjedoci: P. N. i H. H. iz Ž, ..., na okolnosti da li su bili zaposlenici tužitelja kao poreznog obveznika, odnosno da li su kod istog subjekta bili angažirani po osnovu ugovora o djelu, da se sasluša zakonski zastupnik tužitelja P. E. na okolnosti da li je sudjelovao u postupku i da li je od istog Porezna uprava uzimala izjavu, a temeljem kojih navodi izjava je Porezna uprava tokom prvostepenog postupka vršila obračun dodatne porezne obaveze i da se u ovoj pravnoj stvari provede dokaz vještačenja po vještaku ekonomske struke, sa zadatkom kao u podnesku od 25.02.2025. godine, obzirom da nisu predloženi u tužbi, niti je tužitelj dokazao da ove dokaze bez svoje krivice nije mogao iznijeti, odnosno predložiti do završetka upravnog postupka. Pored naprijed navedenog odredbom člana 22. Zakona o upravnim sporovima ("Službene novine FBiH", broj: 9/2005) propisano, da se u tužbi ne mogu iznositi nove činjenice i predlagati novi dokazi, osim da je činjenično stanje drukčije od onoga koje je utvrđeno u upravnom postupku i pod uvjetom da tužitelj pruži dokaze kako ih bez svoje krivnje nije mogao iznijeti odnosno predložiti do okončanja upravnoga postupka.

Ocjenjujući zakonitost osporenog akta u granicama zahtjeva iz tužbe i razloga tužbe, u smislu odredbe člana 34. stav 1. Zakona o upravnim sporovima („Službene novine Federacije BiH“, broj: 9/05), ovaj sud je nakon održane usmene javne rasprave, odlučio kao u izreci ove presude iz slijedećih razloga:

Tužba nije osnovana.

Iz stanja spisa predmeta proizilazi da je kod tužitelja izvršen inspekcijski nadzor pravilnosti obračuna i uplate javnih prihoda, za period 09.01.2018. godine do 09.01.2023. godine, o čemu je sačinjen Zapisnik broj: 13-4-02-12-20-19-1/23 od 31.01.2023. godine iz kojeg proizilazi da su porezni inspektori prilikom kontrole izvršene 31.01.2023. godine, uvidom u knjigovodstvenu dokumentaciju za kontrolisani period knjigovodstvenu (analitičke kartice, izvode biznis kartice, dnevnik blagajne, putne naloge, nalozi za isplatu, analitičke kartice konta - dnevnicke za službena putovanja u zemlji, utvrdili da je porezni obveznik u periodu od 2018. do 2021. godine dizanje gotovine sa bankomata u ukupnom iznosu od 194.748,15 KM (tabelarni prikaz na strani od 4/37 do 6/37 pobijanog Rješenja) evidentirao na raznim kontima troškova i obaveza i da nije prezentovao vjerodostojne knjigovodstvene isprave iz koje se moglo jasno utvrditi da su pozajmice (da porezni obveznik u toku inspekcijskog nadzora nije dostavio dokaze da se gotovina podignuta sa bankomata u naprijed navedenim iznosima odnosi na zajam), da je porezni obveznik sa svog transakcijskog računa vršio uplate računa društvima Jačimović d.o.o. Zenica, Chops Grill, Zara Skoplje i dr. u ukupnom iznosu od 20.297,89 KM, odnosno uplate računa za koje nije posjedovao u poslovnoj dokumentaciju, a na osnovu kojih bi se moglo utvrditi da li su predmetni računi plaćeni za usluge korištene u poslovne svrhe, da je porezni obveznik u toku 2021. godine na kontu 5322-troškovi održavanja knjižio račune pravnih lica Almy transport d.o.o. i Bautim d.o.o. Žepče na kojim računima je evidentirana nabavka građevinske opreme sa naznačenim mjestom za isporuku na adresu direktora društva, da je porezni obveznik vršio isplate dobavljačima u gotovini putem

blagajne u periodu od 2018. godine do 2020. godine u ukupnom iznosu od 176.245,49 KM (tabelarni pregled na strani 15/37 pobijanog Rješenja), da je kontrolisani porezni obveznik na navedenim kontima evidentirao iznose koji se odnose na gotovinske isplate putem blagajne u 2022. godini u ukupnom iznosu od 63.666,67 KM i podignutu gotovinu sa biznis kartice u 2022. godini u ukupnom iznosu od 134.389,43 KM kao potraživanje od direktora društva Prasko Edina, da su uvidom u Naloge za službena putovanja u inostranstvo i blagajničku dokumentaciju inspektori utvrdili da je porezni obveznik kontinuirano u 2020. godini, 2021. godini i 2022. godini (strana od 21/37 do 24/37 pobijanog Rješenja) iz blagajne vršio isplate troškova službenih putovanja vozačima koji upravljaju teretnim vozilima poreznog obveznika radi međunarodnog prevoza robe, da su prednje isplate izvršene na osnovu obračuna dnevnica za službena putovanja i pravdanih troškova nastalih pri vršenju usluga prevoza plaćenih gotovinom, da je porezni obveznik upošljavao radnike koje nije prijavio u Jedinostveni sistem registracije kod nadležne Porezne ispostave, te da su dva lica H. H. i P. N. prijavljeni kod FZ PIO kao primaoci penzije, da porezni obveznik pored teretnih službenih vozila neophodnih za rad posjeduje još četiri putnička vozila, za koja nema evidencije o korištenju istih, čime je tužitelj postupao suprotno odredbama Zakona o računovodstvu i reviziji Federacije BiH („Službene novine Federacije BiH”, broj: 83/09), Zakona o unutrašnjem platnom prometu F BiH („Službene novine F BiH” broj: 48/15) i Uredbom o uslovima i načinu plaćanja gotovim novcem („Službene novine F BiH”, broj: 72/15 i 82/15) i članovima 7. i 19. Uredbe o naknadama troškova za službena putovanja („Službene novine Federacije BiH”, broj: 63/10, 9/11 i 80/11), zbog čega su rješenjem Porezne uprave Federacije BiH, Kantonalni ured Zenica, Odsjek za inspekcijski nadzor, broj: 13-4-02-12-20-19-2/23 od 30.03.2023. godine, tužitelju utvrđene dodatne porezne obaveze sa kamatama (prihod od poreza na dohodak fizičkih lica od nesamostalne djelatnosti, doprinos za PIO/MIO, doprinos za zdravstveno osiguranje, doprinos za osiguranje od nezaposlenosti, posebne naknade za zaštitu od prirodnih i drugih nesreća i opće vodne naknade), u ukupnom iznosu od 475.859,21 KM, primjenom odredbi Zakona o porezu na dohodak F BiH („Službene novine F BiH broj: 10/08, 9/10, 44/11, 7/13 i 65/13), Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak („Službene novine F BiH“, broj: 67/08, 4/10, 86/10, 10/11, 53/11, 20/12, 27/13, 71/13, 90/13, 45/14 i 52/16), Zakona o doprinosima F BiH („Službene novine FBiH”, broj: 35/98, 54/00, 16/01, 37/01, 01/02, 17/06, 14/08 i 91/15), Pravilnika o načinu obračunavanja i uplate doprinosa („Službene novine FBiH”, broj: 64/08 i 81/08), Zakona o porezu na dobit („Službene novine F BiH” broj: 97/07, 14/08 i 39/09), Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dobit („Službene novine F BiH” broj: 36/08 i 79/08) Zakona o računovodstvu i reviziji F BiH” broj: 83/09) i Zakona o visini stope zatezne kamate na javne prihode („Službene novine FBiH”, br. 48/01, 52/01, 42/06 i 28/13).

Protiv pobijanog rješenja tužitelj je izjavio žalbu zbog pogrešno i nepotpuno utvrđenog činjeničnog stanja, povrede materijalnog prava i povrede odredaba Zakona o upravnom postupku, a iz sadržaja žalbe proizilazi da je tužitelj osporavao utvrđene predmetne obaveze po osnovu podizanja novca sa biznis kartice društva, po osnovu troškova koje je porezni obveznik evidentirao na kontu 5322- troškovi održavanja, da su i za lica P. N. i H. H. naložili retroaktivnu prijavu u Jedinostvenom sistemu registracije, te da su kao osnovicu za obračun doprinosa poreza iz plaće izvršili po osnovu Općeg kolektivnog ugovora za teritoriju F BiH koji je prestao da važi 22.12.2017. godine, sa pozivom na Odluku o iznosu najniže plaće za 2022. godinu, dodatno utvrđene porezne obaveze po osnovu korištenja službenih automobila, pogrešno utvrđene na temelju usmene izjave odgovornog lica kontrolisanog poreznog obveznika P. E., koja ne može imati pravnu snagu, već da izjava u pismenoj formi može imati pravnu snagu.

Odlučujući o žalbi izjavljenoj protiv navedenog prvostepenog rješenja tuženi je donio pravilno i na zakonu zasnovano rješenje i suprotno navodima iz tužbe u skladu sa članom 242. stav 1., u vezi sa članom 207. Zakona o upravnom postupku („Službene novine Federacije BiH“ broj:

2/28, 8/99 i 61/22) u osporenom rješenju cijenio sve navode žalbe, a posebno u okviru istaknutih žalbenih navoda i prigovora tužitelja i detaljno obrazložio iz kojih razloga su navodi žalbe neosnovani. Za takvu odluku tuženi je dao valjane razloge i pozvao se na odgovarajuće odredbe materijalnog prava, pa te razloge ovaj sud prihvata.

Po ocjeni ovog suda, upravni organi su prilikom obračunavanja dodatnih poreznih obaveza tužitelju, pravilno primijenili odredbe članova 7. i 9. Zakona o Poreznoj upravi Federacije BiH („Službene novine Federacije BiH“, broj: 33/02, 28/04, 57/09, 40/10, 27/12, 7/13, 71/14, 91/15 i 44/22) kojim je propisano da porezna uprava i njeni zaposlenici u okviru svojih ovlaštenja utvrđenih zakonima Federacije BiH, imaju obaveze i pravo da: utvrđuju poreznu obavezu poreznog obveznika na osnovu njegove porezne prijave, poslovnih knjiga i evidencija, kao i drugih dokaza, uključujući korištenje indicija, kao dokaza u skladu sa članom 67. ovog Zakona. Inspekcijski nadzor je izvršen u skladu sa odredbama člana 64. - 67. Zakona o Poreznoj upravi Federacije BiH, kojim je propisan postupak inspekcijskog nadzora i koje su od strane inspektora u potpunosti primijenjene prilikom utvrđivanja tačnih obaveza tužitelja kao poreznog obveznika, a tužitelj kao porezni obveznik snosi teret dokazivanja da određivanje porezne obaveze nije ispravno, prema odredbi člana 21. Zakona o poreznoj upravi Federacije BiH.

Bez osnova tužitelj ističe da mu u postupku inspekcijskog nadzora nije bilo omogućeno učešće u postupku na način da mu nije omogućeno da se izjasni o svim činjenicama i okolnostima koje su važne za donošenje Rješenja, te da su inspektori bili u obavezi da zakažu raspravu nakon dostave Zapisnika o inspekcijskom nadzoru poreznom obvezniku. Iz spisa predmeta proizlazi da ovaj prigovor tužitelja nema osnova, kako je to pravilno obrazložio i tuženi u svom rješenju od 01.10.2024. godine, na strani 5. tog rješenja. Ovaj sud u cijelosti prihvata navedene razloge tuženog i nema ih potrebe ponavljati, cijeneći pored toga i da je inspekcijska kontrola provedena u prisustvu direktora društva, koji je imao mogućnost da ukaže inspekciji u radu na sve činjenice koje je smatrao relevantnim, da je zapisnik o inspekcijskom nadzoru broj: 13-4-02-12-20-19-1 /23 od 31.01.2023. godine, dostavljen tužitelju sa poukom o pravnom lijeku da u roku 5 (pet) radnih dana može podnijeti prigovor na prednji Zapisnik, odnosno da izjavi prigovor na Zapisnik uz koji je mogao dostaviti dokaze i sl. što porezni obveznik, nije učinio.

Odredbom člana 10. stav 3. tačka 2. Zakona o porezu na dohodak je propisano da u koristi koje su primljene na osnovu nesamostalne djelatnosti ulaze smještaj, hrana kao i korištenje drugih dobara i usluga koji su besplatni ili po cijeni koja je niža od tržišne cijene. Članom 12. stav 1. Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak („Službene novine Federacije BiH“, broj: 67/08, 4/10, 86/10, 10/11, 53/11, 20/12, 27/13, 71/13, 90/13, 45/14, 52/16, 59/16, 38/17, 3/18 i 30/18) je propisano da koristima iz člana 10. stav 3. Zakona smatraju se primanja zaposlenika u stvarima i uslugama koja se mogu izraziti novčano; stavom 2. da vrijednost primanja u stvarima i uslugama iz stava 1. ovog člana utvrđuje se prema tržišnoj vrijednosti sa uračunatim porezom na dodatu vrijednost u mjestu davanja stvari, odnosno izvršenja usluga. Članom 13. stav 3. Pravilnika o primjeni zakona o porezu na dohodak da kod korištenja kredita uz kamatnu stopu ispod visine prosječne godišnje kamatne stope koje daju banke, vrijednost prihoda se utvrđuje u visini razlike kamata obračunatih primjenom prosječne kamatne stope i ugovorene beneficirane kamatne stope.

Neosnovan je prigovor tužitelja da prvostepeni organ nije pravilno tretirao isplate izvršene putem biznis kartice kao prihod od nesamostalne djelatnosti direktora tužitelja, iz razloga što se iste odnose na ugovor o zajmu koje je tužitelj dostavio uz žalbu, jer tužitelj u toku inspekcijskog nadzora nije dostavio dokaze da se gotovina podignuta sa bankomata u iznosima utvrđenim uvidom u mjesečne preglede transakcija dostavljene od strane Raiffeisen banke prema opisu i mjestu nastanka transakcije utvrdili da su predmetne isplate vršene sa bankomata s opisom

„Gotovina - ATM Agencija Žepče” i to: u 2018. godini u iznosu od 43.200,00 KM, u 2019. godini 52.548,75 KM, u 2020. godini u iznosu od 44.036,20 KM i u 2021. godini u iznosu od 54.963,20 KM.

Odredbom člana 8. stav 1. Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak je propisano da se nesamostalnom djelatnošću po osnovu koje se ostvaruju prihodi u smislu člana 10. Zakona, smatra djelatnost koju zaposlenik obavlja po uputama poslodavca, a stavom 2. da za odlučivanje o tome da li se radi o nesamostalnoj ili samostalnoj djelatnosti odlučujuća je cjelovita slika međusobnih odnosa. U konkretnoj pravnoj stvari, odgovorno lice tužitelja je njegov direktor E. P., koji u toku postupka ne spori da je istovremeno i zaposlenik tužitelja, kao i osnivač društva, što ukazuje da je kao direktor društva prihod ostvarivao i po osnovu rada kod tužitelja bez obzira pod kojim nazivom ili u kojem obliku su prihodi isplaćeni u smislu člana 11. stav 1. Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak. Kako tužitelj nije dokazao da se gotovina podignuta sa bankomata u naprijed navedenim iznosima odnosi na zajam, nije prezentovao vjerodostojne knjigovodstvene isprave iz koje se moglo jasno utvrditi da se gotovina podignuta sa bankomata u naprijed navedenim iznosima odnosi na zajam, te i u krajnjem slučaju kada bi se uzelo u obzir da se radilo o zajmu da je direktor izvršio povrat pozajmice, to je tuženi organ pravilno utvrdio da koristi koje je primio direktor tužitelja, ulaze u dohodak od nesamostalne djelatnosti koje je tužitelj bio dužan obračunati i izvršiti uplatu poreza na dohodak na osnovu člana 10. Zakona o porezu na dohodak u vezi sa odredbom člana 17. Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak, te u skladu sa članom 10. i 11. Zakona o doprinosima izvršiti obračun i uplatu pripadajućih doprinosa.

Neosnovana je tvrdnja tužitelja da tuženi nije odgovorio na njegov prigovor da inspektori troškove evidentirane na kontu po osnovu računa pravnih lica „Almy transport” d.o.o. i „Bautim” d.o.o. Žepče nisu pravilno tretirali kao potrošnju koja nije izvršena u poslovne svrhe, kao i da direktor društva P. E. nije dao usmenu izjavu da isporučeni građevinski materijal nije koristio za izvođenje radova na objektima poreznog obveznika, niti da nisu utrošeni u svrhu obavljanja registrirane djelatnosti, odnosno da su utrošeni u privatne svrhe osnivača društva, niti takve pismene izjave direktora poreznog obveznika nema u spisu predmeta. Tuženi je u tom pogledu pravilno postupio prihvativši razloge prvostepenog organa, jer je u prvostepenom rješenju od 30.03.2023. godine, navedeno da je na računima evidentirana nabavka građevinske opreme sa naznačenim mjestom za isporuku na adresu direktora društva ... i da je građevinski materijal utrošen u privatne svrhe, a što je potvrđeno usmenom izjavom direktora društva, pa je pravilno obavezan na uplatu ovih poreznih obaveza. Stoga je bez uticaja na pravilnost i zakonitost osporenog rješenja pozivanje tužitelja na odredbu člana 180. Zakona o upravnom postupku kojom je propisano da se za utvrđivanje činjenice može kao dokazno sredstvo uzeti i usmeno data izjava stranke, uz izvođenje zaključka da se izjava uzima u pismenoj formi, a takve pismene izjave direktora poreznog obveznika nema u spisu predmeta.

Bez osnova su i navodi tužbe kojim tužitelj pobija Rješenje u dijelu utvrđenih obaveza po osnovu isplata izvršenih putem blagajne dobavljačima u gotovini putem blagajne u periodu od 2018. godine do 2020. godine u ukupnom iznosu od 176.245,49 KM (tabelarni pregled na strani 15/37 pobijanog Rješenja) koje su inspektori tretirali kao oporezivo primanje direktora društva (tužitelja) na ruke, jer su inspektori Porezne uprave pregledom originalne dokumentacije tužitelja utvrdili da je tužitelj prije svega vršio isplate iz blagajne u iznosima koji prelaze 200,00 KM dnevno (tabelarni prikaz na strani 15/37 pobijanog Rješenja), a potom da za predmetne isplate iz blagajne ne posjeduje propratnu dokumentaciju kojom bi opravdao navedena plaćanja, koju je bio u obavezi imati, dakle ne postoji vjerodostojna dokumentacija sa aspekta Zakona o računovodstvu i reviziji Federacije BiH. Pri tome je tuženi organ u obrazloženju osporenog rješenja na strani 6., se detaljno očitovao o navodima tužitelja istaknutim u ovom pogledu, koje navedene razloge

tuženog ovaj sud u cijelosti prihvata i nema ih potrebe ponavljati. Kako isplate iz blagajne ne prati propratna dokumentaciju kojom bi opravdao navedena plaćanja, koju je bio u obavezi imati, odnosno druga vjerodostojan dokumentacija na osnovu koje se jasno može zaključiti za šta su izvršne isplate i na kraju u knjigovodstvenoj dokumentaciji evidentirati kome je izvršena isplata, odnosno na blagajničkim nalogima za isplatu trebao se nalaziti potpis i pečat dobavljača ista se smatra nevjerodostojnom dokumentacijom sa aspekta Zakona o računovodstvu i reviziji Federacije BiH (čl. 15. i 22.), u vezi sa Zakonom o unutrašnjem platnom prometu F BiH („Službene novine F BiH” broj: 48/15) i Uredbom o uslovima i načinu plaćanja gotovim novcem („Službene novine F BiH” broj: 72/15 i 82/15), kojim su određeni uslovi i način plaćanja učesnika u platnom prometu u gotovom novcu sa računa, kao i držanje gotovog novca u blagajni, te uslovi i način uplate dnevnog pazara na račun, zbog čega je po osnovu isplata izvršenih putem blagajne pravilno tretirali kao oporezivo primanje direktora društva na ruke u skladu sa odredbama 10. stav 3. Zakona o porezu na dohodak F BiH, kao i odredbama Zakona o računovodstvu i reviziji Federacije BiH.

Stoga je neosnovano ukazivanje u tužbi da inspektori nisu sa svoje strane preduzimali nikakve radnje kojima bi pribavili dokaze - pomoćne evidencije i drugu dokumentaciju, te tokom kontrole izvršiti dodatne provjere evidentiranja poslovnih događaja (prodaje) u poslovnim knjigama dobavljača poreznog obveznika, koja bi se cijenila u ovom upravnom postupku, ali nije mogla nalagati kontroliranom poreznom obvezniku, da je on dužan da osigura da blagajnički budu ovjereni od dobavljača, jer osim što porezni obveznik nije ovlašten da bilo šta naređuje drugim poreznim obveznicima, on nije niti dužan da pribavlja bilo što drugo, osim vjerodostojnih knjigovodstvenih dokumenata kao što su porezne fakture i slično, koje je uostalom i imao i koje je evidentirao u svojim poslovnim knjigama, kao i pozivanje na odredbu člana 166. Zakona o upravnom postupku.

Ovo iz razloga što su inspektori u inspekcijskom nadzoru koristili dokumentaciju ponuđenu od tužitelja i na osnovu te dokumentacije utvrdili porezne obaveze tužitelja u skladu s naprijed navedenim propisima, a tužitelj je imao mogućnost da predlaže dokaze i utvrđuje činjenice imajući u vidu da je inspekcijska kontrola provedena u prisustvu direktora društva, koji je imao mogućnost da ukaže inspekciji u radu na sve činjenice koje je smatrao relevantnim, jer je članom 21. Zakona o poreznoj upravi Federacije BiH propisano da porezni obveznik snosi teret dokazivanja, da određivanje porezne obaveze nije ispravno, a tužitelj nije dostavio dokaz iz koga proizilazi da je stanje utvrđeno inspekcijskim nadzorom drugačije od utvrđenog, pa se ne mogu prihvatiti kao osnovani navodi tužitelja, da su mu prvostepenim i osporenim rješenjem nametnute neosnovano utvrđene dodatne obaveze.

Neosnovano tužitelj osporava obračun poreza na dohodak, doprinosa i zakonskih zateznih kamata na iznose zajma poreznom obvezniku kroz tvrdnju da je davanje zajma oslobođeno plaćanje poreza na dodatnu vrijednost, a zabranjeno je dvostruko oporezivanje, iz razloga koje je obrazložio tuženi u osporenom rješenju na strani 7. drugi pasus. Pored razloga na koje pravilno ukazuje tuženi, ovaj sud cijeni da tužitelj pogrešno ukazuje na odredbu člana 20. stav 10. tačka 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost („Službeni glasnik BiH“, broj: 9/2005, 35/2005, 100/2008, 33/2017, 46/2023 i 80/2023) i odredbe Pravilnika o primjeni Zakona o PDV-u („Službeni glasnik Bosne i Hercegovine“, broj: 93/2005, 21/2006, 60/2006, 6/2007, 100/2007, 35/2008, 65/2010, 85/2017, 44/2020, 47/2022, 87/2022 i 62/2023)), jer u konkretnom slučaju nije vršen nadzor obračunavanja, plaćanja i naplate PDV-a, već inspekcijski nadzor pravilnosti obračuna i uplate javnih prihoda, obračun poreza na dohodak, doprinosa i zakonskih zateznih kamata na iznose zajma poreznom obvezniku primjenom odredbi Zakona o porezu na dohodak F BiH i Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak. Kako je prvostepeni organ pravilno utvrdio visinu koristi od nesamostalne djelatnosti na iznose zajma primjenom kamatne stope objavljene od strane

Centralne banke BiH, to je tuženi organ cijenio da je prvostepeni organ pravilno utvrdio i dodatne obaveze za uplatu poreza na dohodak, doprinosa za PIO, doprinosa za zdravstveno osiguranje i doprinosa za osiguranje od nezaposlenosti.

Suprotno navodima tužitelja, tuženi je pravilno zaključio da su inspektori uvidom u dostavljene naloge za službena putovanja utvrdili da je porezni obveznik upošljavao radnike koje nije prijavio u Jedinstveni sistem registracije kod nadležne Porezne ispostave, tj. da su dva lica H. H. i P. N. prijavljeni kod FZ PIO kao primaoci penzije. Obzirom da su prednje navedena lica u kontinuitetu obavljala poslove kod kontrolisanog poreznog obveznika za koje je porezni obveznik odredio vrijeme, mjesto, vrstu rada putem naloga za službeni put (strana 21/37, 22/37, 23/37 i 24/37 pobijanog Rješenja), stavio sredstva za rad u vidu teretnog i priključnog vozila, snosio troškove puta u vidu goriva, cestarina i ostalih pratećih troškova, to su inspektori utvrdili da ovakva vrsta rada shodno odredbama člana 8. Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak F BiH predstavljaju nesamostalnu djelatnost, zbog čega su primjenom člana 6a i 7. Zakona o doprinosima F BiH („Službene novine Federacije BiH”, broj: 35/1998, 54/2000, 16/2001, 37/2001, 48/2001 - dr. zakon, 1/2002, 17/2006, 14/2008, 91/2015, 104/2016, 34/2018 i 99/2019) izvršili obračun osnovice za uplatu doprinosa samim tim pravilno utvrdili dodatnu obavezu za uplatu poreza na dohodak i doprinosa iz plaće za 2020. godinu i 2021. godinu.

Članom 6a Zakona o doprinosima F BiH je propisano da je plaća iz člana 6., 7. i 8. ovog Zakona novčano i svako drugo primanje, bez obzira na oblik isplate, oporeziv prema propisima o porezu na dohodak, koji je na osnovu radnog odnosa poslodavac isplatio ili je bio dužan isplatiti zaposleniku prema odredbama Zakona o radu, kolektivnom ugovoru i drugim propisima iz oblasti rada, a sastoji se od doprinosa iz osnovice, poreza na dohodak i iznosa koji se isplaćuje zaposleniku sa tog osnova. Članom 7. istog zakona propisano je: osnovica iz člana 6. tačka 1. do 9. ovog zakona je - plaća, odnosno naknada plaće radnika, utvrđena u skladu sa zakonom ili drugim propisima, s tim da osnovica za obračun doprinosa ne može biti niža od najniže plaće utvrđene Općim kolektivnim ugovorom.

Iz naprijed navedenog proizilazi da je Zakonom o doprinosima F BiH propisan najniži iznos osnovice za obračun doprinosa, te su inspektori uz pravilnu primjenu člana 7. Zakona o doprinosima F BiH izvršili obračun osnovice za uplatu doprinosa, samim tim pravilno utvrdili dodatnu obavezu za uplatu poreza na dohodak i doprinosa iz plaće za 2020. godinu i 2021. godinu, uzimajući najniži iznos osnovice za obračun doprinosa, odnosno najnižu plaću primjenom Općeg kolektivnog ugovorom za teritoriju F BiH („Službene novine F BiH”, broj: 48/16) i Odlukom o iznosu najniže plaće za 2022. godinu („Službene novine F BiH”, broj: 3/22) kojom je propisano: „Najniža plaća za razdoblje od 01. januara do 31. decembra 2022. godine utvrđuje se u neto iznosu od 543,00 KM”. Dakle ne radi se o retroaktivnoj primjeni Odluke o iznosu najniže plaće za 2022. godinu, niti je ista primijenjena prije nego što je stupila na snagu.

Suprotno shvatanju tužitelja da porezni obveznik nije sa navednim licima (preduzimačima, izvođačima radova), zaključio ugovor o radu, nego ugovore o djelu, čime su ugovorne strane na jasan i nedvosmislen način iskazali svoju volju glede pravnog posla koje žele zaključiti, upravo iz odredbe člana 24. stav 3. Zakona o radu („Službene novine Federacije BiH“, broj: 26/16, 89/18, 23/20 –26/16), kojom je propisano da, ako poslodavac ne zaključi ugovor o radu sa radnikom u pisanoj formi, a radnik obavlja poslove za poslodavca uz naknadu, smatra se da je zasnovan radni odnos na neodređeno vrijeme, ako poslodavac drugačije ne dokaže. Stoga su i navodi tužbe kojim tužitelj ukazuje da je evidentno da u spornom poslovnom odnosu između poreznog obveznika i trećih lica, kao preduzimača, izvođača radova, nesporno je da ne postoje zaključeni ugovori o radu između istih, da bi se na naknade koje su isplaćivane davateljima usluga po ugovorima o

djelu, u visini obračunatih dnevnica, trebalo i moglo jedino obračunati porez na dohodak i tzv. „mali doprinosi”, da je ovaj obračun i nezakonit, jer je izvršen temeljem punog radnog vremena u mjesecu za koji se vrši obračun, iako su putni nalazi uzeti na probir i preskok, te iako navedeni radnici su povremeno obavljali poslove samo za nekoliko dana u mjesecima u toku 2020 - 2022. godine, a iz zaključenih ugovora o djelu sasvim jasno proizlazi da nema volje ugovorača da zaključe ugovor o radu, da bi se naknada koju su primili poslenici smatrala prihodom od nesamostalne djelatnosti, u visini na iznos dnevnica, ona mora biti bruto - plaća isplaćena po osnovu ugovora o radu, odnosno radnog odnosa kod poslodavca, kao i da je porezna uprava imala zakonsku obvezu, da u skladu sa načelom materijalne istine iz odredbe člana 7. Zakona o upravnom postupku, u ispitnom (dokaznom), postupku sasluša treća lica, kao preduzimače, izvođače radova, vozače H. H. i P. N. i nesporno utvrdi šta je bila volja ovih lica, da zaključe ugovor o radu i/ili ugovor o djelu (član 133. stav 1. i 2. Zakona o upravnom postupku), su bez osnova kod nesporne činjenice, da je u postupku utvrđeno da su inspektori uvidom u dostavljene naloge za službena putovanja utvrdili da su navedena lica u kontinuitetu obavljala poslove kod kontrolisanog poreznog obveznika za koje je porezni obveznik odredio vrijeme, mjesto, vrstu rada putem naloga za službeni put (strana 21/37, 22/37, 23/37 i 24/37 pobijanog Rješenja), stavio sredstva za rad u vidu teretnog i priključnog vozila, snosio troškove puta u vidu goriva, cestarina i ostalih pratećih troškova, te da ovakva vrsta rada shodno odredbama člana 8. Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak F BiH predstavljaju nesamostalnu djelatnost, a samim tim pravilno utvrdili dodatnu obavezu za uplatu poreza na dohodak i doprinosa iz plaće za 2020., 2021. godinu i za 2022. godinu.

Neosnovani su i navodi tužbe kojim se osporavaju dodatne utvrđene obveze po osnovu korištenja službenih automobila, temeljem usmene izjave odgovornog lica kontroliranog poreznog obveznika, E. P. utvrdila, da kontrolirano lice ne posjeduje evidenciju o korištenju četiri putnička motorna vozila. Ovo iz razloga što novi Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dohodak („Službene novine FBiH”, broj: 48/21 i 77/21) koji je stupio na snagu 26.06.2021. godine detaljnije regulirao način utvrđivanja novčanog iznosa koristi koju je zaposlenik ostvario u slučaju kada je vozilo društva koristio za osobne potrebe, da prema članu 17. stav 5. Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak određeno je da ukoliko se ne vodi evidencija o stvarnom korištenju iz stava 4. člana 17. Pravilnika, prihodi od korištenja vozila u privatne svrhe se utvrđuju u visini 1% nabavne vrijednosti vozila mjesečno (uvećano za porez na dodanu vrijednost) odnosno u visini 20% iznosa mjesečne rate za operativni lizing ili dugotrajni najam (uvećano za porez na vrijednost), bez obzira na obim korištenja vozila u privatne svrhe, te da je u postupku kontrole izvršen obračun novčanog iznosa koristi koju je direktor društva E. P. ostvario u visini od 1% nabavne vrijednosti uvećano za porez na dodanu vrijednost, te na tako utvrđenu osnovicu izvršili obračun poreza na dohodak, doprinosa sa pripadajućih zakonskim zateznim kamatama.

Imajući u vidu navedeno neosnovano se u tužbi navodi da je prednji obračun dodatno utvrđene obveze po osnovu korištenja službenih automobila nezakonit iz razloga što je Porezna uprava zapravo visinu koristi utvrdila na osnovu navodno date usmene izjave zakonskog zastupnika P. E., da ne posjeduje evidenciju o korištenju službenih automobila, da takvu izjavu direktor nije dao i u skladu sa odredbom člana 180. Zakona o upravnom postupku, za utvrđivanje činjenice može se kao dokazno sredstvo uzeti i usmeno data izjava stranke, što znači da se izjava uzima u pismenoj formi, da je Porezna uprava izmislila sadržaj navodne usmene izjave direktora poreznog obveznika, te da je Porezna uprava mogla utvrditi spornu činjenicu da li postoje putni nalazi, odnosno u koje svrhe su se koristili automobili, sravnjenjem broja pređenih kilometara, u momentu nabavke vozila u odnosu na stanje kilometar sati u momentu kontrole, te na taj način nesporno i van svake razumne sumnje, utvrditi činjenično stanje.

Na kraju sud ukazuje i na ostale navode tužitelja vezane za povredu člana 207. stav 2. i 242. stav 2. Zakona o upravnim sporovima ukazujući da isti navodi nisu osnovani i nisu utemeljeni jer obrazloženje rješenja tuženog organa sadrži sve elemente propisane navedenom zakonskom odredbom kao i navode tuženog organa vezane za žalbene razloge iznesene u žalbi tužitelja od 11.04.2023.godine.

Isto tako neosnovano se u tužbi osporava pravilnost osporenog rješenja tuženog i iz razloga što nije uzeta u obzir tvrdnja tužitelja da je između tužitelja kao poreznog obveznika i P. E. zaključen ugovor o zajmu u iznosima i pod uvjetima navedenim u samim ugovorima o zajmu za 2018. godinu, 2019., 2020. i 2021. godinu, da se saslušaju svjedoci: P. N. i H. H. iz Ž., ... , na okolnosti da li su bili zaposlenici tužitelja kao poreznog obveznika, odnosno da li su kod istog subjekta bili angažirani po osnovu ugovora o djelu, da se sasluša zakonski zastupnik tužitelja P. E. na okolnosti da li je sudjelovao u postupku i da li je od istog Porezna uprava uzimala izjavu, koji dokaz tužitelj po prvi put predlaže na javnoj raspravi, jer je odredbom člana 22. Zakona o upravnim sporovima propisano da se u tužbi ne mogu iznositi nove činjenice i predlagati novi dokazi, osim ako nesumnjivo ukazuju da je činjenično stanje očigledno drugačije od onog koje je utvrđeno u upravnom postupku i pod uslovom da tužitelj pruži dokaze da ih bez svoje krivice nije mogao iznijeti, odnosno predložiti do završetka upravnog postupka. Kako je tužitelj naprijed navedene dokaze, odnosno prijedlog za izvođenje tih dokaza prvi put ponudio na javnoj raspravi i tek tada predložio izvođenje tih dokaza, a kod činjenice da je tužitelj nije dokazao da te dokaze bez svoje krivice nije mogao ranije predložiti u upravnom postupku, zbog čega ovaj sud isti nije mogao ni cijeniti.

Ostali navodi tužbe nisu od značaja za rješavanje ove upravne stvari, pa ih ovaj sud, temeljem odredbi člana 55. Zakona o upravnim sporovima u vezi sa odredbama člana 231. Zakona o parničnom postupku („Službene novine Federacije BiH“, broj: 53/03, 73/05, 19/06 i 98/15), nije posebno ni obrazlagao.

Zbog svega navedenog, ovaj sud je zaključio da navodi tužbe nisu doveli u pitanje pravilnost i zakonitost osporenih upravnih akata tuženog i prvostepenog organa, pa je primjenom odredbi člana 28. stav 1. i člana 36. stav 2. Zakona o upravnim sporovima, tužbu valjalo odbiti kao neosnovanu, jer pobijanim rješenjima tuženog i prvostepenog organa, nije povrijeđen zakon na štetu tužitelja.

Zapisničarka

Naziaf Avdagić

Sudija

Ranka Baškarad