РЕПУБЛИКА СРБИЈА
УПРАВНИ СУД
15 У. 16180/16
Дана 08.09.2017. године
Б Е О Г Р А Д

У ИМЕ НАРОДА

Управни суд, у већу састављеном од судија: Гордане Џакула, председника већа, Слађане Бојовић и Радојке Маринковић, чланова већа, са судским саветником Небојшом Симићем, записничарем, одлучујући у управном спору по тужби тужиоца "А.А." ..., улица ...бр..., које заступа адвокат Димитрије Милић из Београда, ул. Дурмиторска бр.4, поднетој против Министарства финансија Републике Србије, Пореска управа, Сектор за пореско правне послове и координацију, Регионално одељење за другостепени поступак Београд, чије је предмете преузело Министарство финансија Републике Србије, Сектор за другостепени порески и царински поступак, Одељење за другостепени порески поступак Београд, ради поништаја решења број: 300-47-00377/2016-I 1000 од 18.10.2016.године, у предмету пореском, у нејавној седници већа, одржаној дана 08.09.2017. године, донео је

П Р Е С У Д У

I Тужба **СЕ УВАЖАВА, ПОНИШТАВА** решење Министарства финансија Републике Србије, Пореске управе, Сектора за пореско правне послове и координацију, Регионалног одељења за другостепени поступак Београд, број: 300-47-00377/2016-I 1000 од 18.10.2016.године и предмет **ВРАЋА** надлежном органу на поновно одлучивање.

II ОБАВЕЗУЈЕ СЕ Министарство финансија Републике Србије, Сектор за другостепени порески и царински поступак, Одељење за другостепени порески поступак Београд, да тужиоцу "А.А." из ...надокнади трошкове управног спора у износу од 40.000,00 динара у року од 15 дана од дана пријема пресуде.

О б р а з л о ж е њ е

Оспореним решењем одбијена је жалба тужиоца изјављена против решења Пореске управе, Филијале Чукарица бр. 43-03864-2/15-16-145 СЋ од 05.01.2016. године. Ожалбеним решењем од 05.01.2016. године, пореском обвезнику "А.А." са седиштем у ..., оснивачу правног лица "Б.Б." са уделом од 100% утврђује се: I Обавеза по основу пореза на добит предузећа, за порески период од 30.04.2009. до 24.11.2009. године у износу од 49.367.179,24 динара; II Налаже се уплата утврђене пореске обавезе на означени рачун јавних прихода у року од 15 дана од дана достављања решења, III Одређује се да ће се на износ утврђене обавезе који не буде плаћен у остављеном року плаћати камата по прописаној означеној стопи; IV Ако порески обвезник не плати утврђени износ у прописаном року приступиће се принудној наплати пореске обавезе; V Жалба не одлаже извршење решења.

Тужбом, поднетом Управном суду дана 21.11.2016. године, тужилац је оспорио законитост решења туженог органа из свих разлога предвиђених чланом 24. став 1. тачка 1.,3. и 4. Закона о управним споровима. Тужилац сматра да је тужени повредио члан 69. став 2. Закона о управним споровима, јер није отклонио повреде правила поступања на које му је указано пресудом Управног суда 4 У 2121/12 од 15.05.2015. године. Указује на повреду начела законитости из члана 4. став 3. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, јер се порески органи позивају на члан 34. и 35. Закона о порезу на добит предузећа, али нису одговорили на кључно питање: ко је заправо у конкретом случају порески обвезник плаћања пореза, а што је одлучна чињеница за правилну примену материјалног права. Указује да је у образложењу првостепеног решења погрешно наведен као став суда из пресуде 4 У 2121/12 од 15.05.2015. године, да је првостепени орган правилно поступио када је ожалбеним решењем тужиоцу утврдио обавезу пореза, будући да из наведене пресуде произлази да је суд само констатовао да је према образложењу оспореног решења правилно поступио првостепени орган када је ожалбеним решењем тужиоцу утврдио обавезу по основу пореза на добит предузећа, као и да ову повреду тужени није санкционисао у поступку по жалби, већ је прихватио погрешне разлоге провстепеног органа. Истиче повреду члана 235. став 2. Закона о општем управном поступку, јер се тужени није изјаснио на наводе жалбе којима је тужилац указао да је у куповину 100% удела у фирму "Б.Б." уложио износ 5.000.000,00 еура, те да није дошло до капиталног добитка већ до капиталног губитка. Указује на погрешно утврђено чињенично стање у погледу параметара за утврђивање да ли је у конкретном случају остварен капитални добитак или губитак, да су порески органи и пре учешћа тужиоца као странке у записницама о утврђивању чињеница имали већ унапред утврђене чињенице потрекљене исфабрикованом реченицом из пресуде Управног суда, па је такво понашање пореских органа, понашање са позиције власти, а не одлучивање на основу чињеница утврђених одговорајућим доказима, што је непоштовање основних начела Закона о општем управном поступку и Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Указује на жалбене наводе у којима је истакнуто који приходи улазе у обрачун код утврђивања капиталног добитка, али да тужени орган прихвата утврђене чињенице првостепеног органа без изјашњавања на примедбе тужиоца и суда из разлога пресуде. Тужилац посебно указује на погрешну примену материјалног права, јер одредба члана 35. Закона о порезу на добит предузећа, на коју се порески органи позивају, као ни било која друга не говори о обвезнику плаћања тог пореза односно његовој страначкој легитимацији. Наглашавајући да је " Б.Б." као правно лице престало да постоји окончањем поступка ликвидације 24.11.2009. године, сматра да непостојећи правни субјекат не може да буде порески обвезник у 2010.,2011. и 2012. години, односно да се у односу на њега не може утврдити обавеза после брисања из Регистра, па да се стога не може говорити ни о законском јемству тужиоца према таквом правном лицу, будући да је јемство акцесорне природе и у зависности је од обавезе повериоца, а како у конкретном случају ова обавеза није конституисана према правном лицу "Б.Б." , то не постоји ни обавеза тужиоца из овог јемства. Такође указује да се преостала добит не исказује и не припада друштву као организационом облику, већ власницима, да се у њиховој имовини не остварује по Закону о привредним друштвима у одељку о стицању и расподели добити, те не може да буде реч о законском јемству из члана 364. тог Закона. Исиче да друштво у ликвидацији није остварило никакав ликвидациони остатак нити је куповало нити продавало, да право на учешће у ликвидационом поступку има карактер имовинског права његових власника у чијој се имовини остварују имовински ефекти тог поступка. Стога сматра да погрешно обрачунат капитални добитак, у крајњој линији је без правног значаја у односу на тужиоца јер он нема легитимацију пореског обвезника из члана 12. Закона о пореском поступку и пореској

администрацији. Указује посебно на разлоге за Измене и допуне Закона о порезу на добит правних лица из 2012. године, према којима се имовина која преостане након спроведеног ликвидационог поступка сматра дивидендом оснивача и/или чланова друштва, иза чега је извршено одговарајуће усклађивање према коме приход по основу дивиденде у смислу члана 35. тог закона не улази у основицу за опорезивање. Због тога сматра да се не ради о ретроактивној примени Закона, која би била да је закон о ранијем тексту имао у виду другог обвезника, па се изменама закона то мења, већ измена из 2012. године, само појашњава ко би био порески обвезник и по ранијем закону у коме такве изричите одредбе није било. Налази да је обавезивање тужиоца на плаћање утврђене пореске обавезе и повреда његовог права на имовину и Париског протокола уз Конвенцију о људским правима, због енормне висине утврђене обавезе. Предлаже да суд уважи тужбу и поништи оспорено решење, као и првостепено решење и обустави поступак у овој пореској правној ствари, а туженог обавеже на плаћање трошкова управног спора у износу од 40.000,00 динара по Адвокатској тарифи за састав тужбе или да тужбу уважи и поништи оспорено решење.

Тужени орган је у одговору на тужбу навео да сматра да је оспорено решење законито. Остајући при разлозима датим у оспореном решењу, предложио је да суд тужбу одбије.

Решавајући овај управни спор без одржавања усмене расправе, сагласно члану 33. став 2. Закона о управним споровима („Службени гласник РС”, бр. 111/09), будући да је предмет спора такав да не изискује непосредно саслушање странака и посебно утврђивање чињеничног стања и испитујући законитост оспореног решења у границама захтева из тужбе, у складу са чланом 41. став 1. истог закона, Управни суд је, оценом навода тужбе, одговора на тужбу и списа предмета ове управне ствари, нашао да је тужба основана.

Из образложења оспореног решења произлази да је тужени орган одлучио као у диспозитиву тог решења, јер је оценио да је првостепено решење којим је тужиоцу утврђена обавеза пореза на добит правних лица у означеном износу, у свему правилно и на закону засновнао. Према оцени туженог, у поновном поступку првостепени орган је отклонио неправилности за које је Управни суд сматрао да су учињене пресудом 4 У 2121/12 од 15.05.2015. године, којом је наложио да се спроведе поновни поступак и записник и допунски записник уз омогућавање и учешће тужиоца у управном поступку, тако што је у поновном поступку извршена канцеларијска контрола и утврђена обавеза пореза на добит предузећа за период од 30.04.2009. године до 24.11.2009. године, о чему је сачињен записник број: 43-03864-2/15-16-145 СЋ од 28.10.2015. године, на који је тужилац уложио примедбе, на основу чега је сачињен и допунски записник бр. 43-03864-2/15-16/АСЋ од 18.11.2015.године, и на основу истог је донето ожалбено решење од 05.01.2016. године. По оцени туженог, из списа произлази да је тужиоцу на законит начин утврђена обавеза уз уважавање изведених чињеница и доказа које ни Управни суд није оспорио у својој пресуди од 15.05.2015. године, због чега су, по налажењу туженог, неосновани наводи жалиоца да је порески орган донео одлуку на бази мишљења будући да и Управни суд, образлажући одлуку јасно наводи да је правилно поступио првостепени орган када је ожалбеним решењем тужиоцу утврдио обавезу по основу пореза на добит за порески период од 30.04.2009. до 24.11.2009. године у износу од 49.367.179,24 динара, као оснивачу са уделом од 100% пореског обвезника “Б.Б.” над којим је отворен поступак ликвидације, те да је тужбу уважио због учињених повреда правила поступка. Према разлозима из датог образложења тужени цени да је првостепени орган недвосмислено извео доказе и чињенице и да је правилно, сходно члану 35. у вези члана 34. став 1. Закона о порезу на добит (“Службени гласник РС”, бр. 25/01...84/04)

утврдио порез на добит тужиоцу, као солидарном јемцу, оснивачу ликвидационог друштва, правилно се позивајући на одредбу члана 364. став 2. Закона о привредним друштвима. Такође тужени цени да су неосновани наводи жалбе да тужилац није требало да плати порез на добит, будући да у решењу Агенције за привредне регистре од 01.02.2008. године, стоји да је оснивачки капитал 4.308,77 еура, а не 5.000.000,00 еура, како наводи тужилац на основу Уговора о преносу удела, за који не даје доказе када је и на који начин уплаћен и реализован износ дана 31.08.2008. године. Према закључивању туженог, како обвезник није по члану 260. став 1. Закона о привредним друштвима, регистровао одлуку о повећању основног капитала из средстава отвореног акционарског друштва, а увидом у решење Агенције за привредне регистре утврђено је да овај износ до окончања поступка ликвидације није измењен, порески обвезник "Б.Б." у ликвидацији остварио је капитални добитак у износу од 459.010.200,41 динара, који представља разлику између вредности укупне имовине на крају ликвидациног поступка и вредности уложеног капитала која није исказана у пореском билансу, па је на основу изнетих чињеница утврђен опорезиви добит који се састоји од остварене добити у току ликвидације, капитални добитак и износ камате на неблаговремено плаћене доприносе и друге приходе, те применом прописане стопе пореза на добит предузећа од 10% добијени износ утврђеног пореза на добит у износу од 49.367.179,24 динара. Ценећи да је у поступку правилно утврђено да је тужилац правно лице, оснивач Друштва "Б.Б." у ликвидацији са уделом 100% који је преузео ликвидацини остатак у целости, а Друштво "Б.Б." у ликвидацији брисано из Регистра привредних субјеката, чиме је престао његов правни субјективитет, с тим у вези и функција ликвидационог управника, није окончан поступак контроле законитости и правилности обрачуна добити у поступку ликвидације у складу са чланом 34. став 1. и 2. Закона о порезима на добит предузећа, а преостала имовина пренета је оснивачу (ликвидациног друштва), а позивајући се на одредбу члана 364. став 2. Закона о привредним друштвима, према којој оснивач ликвидационог привредног друштва постаје порески обвезник и одговара за обавезе ликвидационог друштва до висине примљеног износа из ликвидационог остатка, тужени орган је закључио да је у поступку пореске контроле правилно наложено отклањање неправилности у обрачуну и исказивању пореских обавеза у контролисаном периоду, те да се наводима жалбе не доводи у питање правилност и законитост утврђене обавезе, са којих разлога је одлучио као у диспозитиву оспореног решења.

Оцењујући законитост оспореног решења, Управни суд налази да тужилац основано наводима тужбе указује да је тим решењем повређен закон на његову штету.

Одредбом члана 5. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији ("Сл. гласник РС", број 8/02...105/14) прописано је да се пореска обавеза утврђује на основу прописа који су били на снази у време њеног настанка, осим ако је, у складу са уставом и законом, за поједине одредбе закона предвиђено да имају повратно дејство.

Одредбом члана 34. Закона о порезу на добит предузећа ("Службени гласник РС", бр. 25/01...84/04) прописано је: добит утврђена у поступку ликвидације обвезника подлеже опорезивању (став 1); добит обвезника у току ликвидације се утврђује као позивитна разлика имовине обвезника са краја и са почетка ликвидационог поступка (став 2); обвезник над којим се отвара поступак ликвидације дужан је да надлежном пореском органу поднесе пријаву и порески биланс, и то: 1) са стањем на дан отварања поступка ликвидације – у року од 15 дана од дана отварања поступка ликвидације; 2) са стањем на дан окончања поступка ликвидације – у року од 15 дана од достављања решења о окончању поступка ликвидације (став 3); период за који се утврђује основица из става 2. овог члана, одговара стварном

трајању поступка ликвидације, али не може бити дужи од једне године, с тим што, уколико се поступак пренесе у наредну годину, обвезник саставља и порески биланс с стањем на дан 31. децембра текуће године, који се подноси у року од 10 дана од дана истека рока прописаног за подношење финансијских извештаја (став 4).

Чланом 35. истог Закона о порезу на добит предузећа, прописано је да остатак имовине ликвидационе масе после подмирења поверилаца (ликвидациони вишак) изнад вредности уложеног капитала, сматра се капиталним добитком.

Одредбом члана 360. став 1. Закона о привредним друштвима ("Службени гласник РС",бр. 125/04) прописано је да имовина привредног друштва у ликвидацији која преостане после измирења потраживања поверилаца и других потраживања расподељује се од стране ликвидационог управника ортацима, члановима и акционарима; а ставом 2. истог члана закона прописано је да ако оснивачким актом, уговором ортака, статутом друштва или одлуком надлежног суда није друкчије одређено, расподела из става 1. овог члана врши се у складу са правилима приоритета, и то: 2) за плаћање ортацима (у случају ортачког друштва или командитног друштва), члановима (у случају друштва с ограниченом одговорношћу) сразмерно уделима у друштву и акционарима (у случају акционарског друштва) сразмерно поседованим акцијама у друштву.

Одредбом члана 364. став 2. истог Закона о привредним друштвима, прописано је да командитори командитног друштва, чланови друштва са ограниченом одговорношћу и акционари акционарског друштва за евентуално неизмирене обавезе ових друштава у ликвидационом поступку, одговорају после окончања тог поступка и брисања друштва из Регистра солидарно до висине примљеног износа из ликвидационог остатка.

Код изнетог Управни суд налази да образложење оспореног решења не садржи ваљане разлоге који спрам законских одредаба на које се порески органи позивају као правни основ решавања, упућују на правилност одлуке дате у диспозитиву тог решења. Ово јер из датих разлога не произлази јасан закључак да ли је тужиоцу у конкретном случају утврђена обавеза пореза на добит из члана 34. Закона о порезу на добит правних лица, по основу солидарне одговорности за обавезе ликвидираног привредног друштва "Б.Б." , у смислу члана 364. став 2. Закона о привредним друштвима, или је тужиоцу ова обавеза утврђена по основу пореза на капитални добитак из члана 35. Закона о порезу на добит правних лица, којим се сматра разлика између вредности уложеног капитала и имовине која му је на основу члана 360. Закона о привредним друштвима, после подмирења поверилаца (ликвидациони вишак) расподељена као оснивачу са 100% удела. Наведено је од битног утицаја за решавање ове пореске ствари, јер без јасног закључка да ли се ради о утврђивању пореза на добит правних лица у поступку ликвидације или о порезу на капитални добитак, зависи оцена правилности примене меродавног материјалног права односно оцена правилности начина, рокова и поступка утврђивања пореске обавезе, која обухвата и оцену правилности утврђивања висине пореске основице, будући да се према члану 34. Закона о порезу на добит правних лица, та основица утврђује као позитивна разлика имовине обвезника (ликвидираног привредног друштва) са краја и са почетка ликвидационог поступка за период стварног трајања тог ликвидационог поступка, а према члану 35. истог закона, пореска основица је капитални добитак којим се сматра остатак имовине ликвидационе масе после подмирења поверилаца (ликвидациони вишак) изнад вредности уложеног капитала, а потом и оцена правилности утврђене висине пореске обавезе, која се одређује у законом прописаном проценту од вредности пореске основице.

По оцени суда, образложење оспореног решења не садржи ни ваљане разлоге са позивом на правне прописе за дату оцену да је вредност уложеног капитала правилно утврђена и да су без утицаја жалбени наводи у којима је тужилац истицао да је према Уговору о преносу удела, који се налази у списима, његово улагање у ликвидирано привредно друштво 5.000.000,00 еура. Ово из разлога што из одредбе члана 260. Закона о привредним друштвима, као ни осталих законских одредби на коју се тужени позива, не произлази да се вредност уложеног капитала у привредно друштво искључиво утврђује према вредности основног капитала која је уписана у регистру Агенције за привредне регистре.

Такође, основано се тужбом указује да из списа предмета не произлазе разлози дати у образложењу ожалбеног решења, према којима је Управни суд пресудом 4 У.2121/12 од 15.05.2015. године, навео да је "првостепени орган правилно поступио када је ожалбеним решењем тужиоцу утврдио обавезу по основу пореза на добит предузећа за порески период од 30.04.2009. до 24.11.2009. године, у износу од 49.367.179,24 динара као оснивачу са уделом 100% проеског обвезина "Б.Б." из ...". Ово будући да се из наведене пресуде, која се налази и у списима, види да се не ради о оцени суда, већ о делу из образложења пресуде у коме је суд констатовао садржину образложења оспореног решења туженог број 4710-147/2011-20 од 06.01.2012. године, чију је законитост ценио у управном спору окончаном наведеном пресудом, којом према разлозима из образложења исте пресуде, због повреда правила поступања на које је пресудом указано суд законитост оспореног решења није ни ценио у материјално-правном смислу. Стога се не може прихватити као правилна оцена туженог да првостепени орган, поступајући на наведени начин није повредио правила поступања и да су жалбени наводи у том смислу неосновани, а како ове повреде тужени није отклонио у поступку по жалби, то је и сам повредио закон на штету тужиоца.

С обзиром на наведено, Управни суд налази да је оспорено решење донето уз битне повреде правила поступања прописане одредбама чл. 235. став 1. и 2. у вези са чл. 199. став 2. Закона о општем управном поступку, које се сходно примењују на основу члана 3. став 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, а које повреде су од битног утицаја на правилности и законитост решавања ове управне ствари, због чега их је у поновном поступку потребно отклонити. Тужени орган је дужан да у поновном поступку, имајући у виду јединственост управног поступка, оцени наводе истакнуте у жалби, као и наводе тужбе, и да да ваљане разлоге за оцену тих навода са позивом на правне прописе, те да на основу правилно и потпуно утврђених чињеница одлучних за законито решавање по жалби у овој пореско- правној ствари, сагласно начелу законитости из члана 4. Закона о пореском поступку и пореској администрацији и начелу истине из члана 8. Закона о општем управном поступку, цени испуњеност услова из Закона о порезу на добит правних лица за утврђивање тужиоцу обавезе пореза на добит правних лица и налагање плаћања утврђене обавезе, у конкретном случају, придржавајући се примедаба и правног схватања суда изнетих у овој пресуди у смислу члана 69. став 2. Закона о управним споровима.

Одлучујући о предлогу тужбе да суд реши ову управну ствар у спору пуне јурисдикције, суд налази да природа ове управне ствари не пружа поуздан основ за то у смислу члана 43. Закона о управним споровима и да је економичније и целисходније да учињене повреде правила управног поступка надлежни орган управе отклони у поновном поступку одлучивања.

Суд је ценио наводе тужбе којима се указује на повреду права на имовину из Париског протокола уз Конвенцију о људским правима, због енормне висине утврђене обавезе, али налази да дати наводи не могу да буду предмет оцене у овом управном спору. Наиме, чланом 1. Додатног Протокола уз Конвенцију о људским правима и слободама (од 20.03.1952), је под насловом "Заштита имовине", у ставу 1. прописано да свако физичко и правно лице има право на неометано уживање своје имовине, да нико не може бити лишен своје имовине, осим у јавном интересу и под условима предвиђеним законом и општим начелима међународног права, док је ставом 2. прописано да претходне одредбе, међутим, ни на који начин не утичу на право државе да примењује законе које сматра потребним да би регулисала коришћење имовине у складу с општим интересима или да би обезбедила наплату пореза или других дажбина или казни. У конкретном случају, имајући у виду одлуку из диспозитива пресуде донете у овом управном спору, поступак уврђивања пореске обавезе који се води применом важећих законских прописа Републике Србије, сагласно праву државе да примењује законе које сматра потребним да би обезбедила наплату пореза, није завршен.

Са наведених разлога Управни суд налази да је оспореним решењем повређен закон на штету тужиоца, па је на основу члана 40. став 2. и члана 42. став 1. Закона о управним споровима, одлучио као у ставу I диспозитива ове пресуде.

Одлуку као у ставу II диспозитива пресуде суд је донео применом члана 66. и 67. Закона о управним споровима као и члана 153.,154. и 163. Закона о парничном поступку који се сходно примењују на основу члана 74. Закона о управним споровима па је тужиоцу сагласно успеху у спору и опредељеним трошковима спора, признао трошкове на име састава тужбе од стране адвоката у износу од 40.000,00 динара, сагласно тарифном броју 42. и 13. Тарифе о наградама и накнадама трошкова за рад адвоката.

ПРЕСУЂЕНО У УПРАВНОМ СУДУ
Дана 08.09.2017. године, 15 У. 16180/16

Записничар
Небојша Симић, с.р.

Председник већа-судија
Гордана Џакула, с.р.

За тачност отправка
Управитељ писарнице
Дејан Ђурић

ТП