



РЕПУБЛИКА СРБИЈА
УПРАВНИ СУД
20 У 16656/15
Дана 03.11.2017. године
Б Е О Г Р А Д

У ИМЕ НАРОДА

Управни суд, у већу састављеном од судија: Жељка Шкорића, председника већа, Павела Јонаша и мр Зорана Рељића, чланова већа, са судским саветником Катаринином Пецић Илић, као записничарем, одлучујући у управном спору по тужби тужиоца Привредног друштва „А.А.“ д.о.о. ..., ул. ... бр. ..., кога заступа пуномоћник Раде Бабовић, адвокат из Београда, ул. Славка Родића бр. 11/1/5, против туженог Министарства финансија Републике Србије, Пореске управе, Сектор за пореско правне послове и координацију, Регионалног одељења за другостепени поступак Београд, чије предмете је преузело Министарство финансија Републике Србије, Сектор за другостепени порески и царински поступак, Одељење за другостепени порески поступак Београд, ради поништаја решења број: 300-47-04-00708/2015-И1000 од 28.09.2015. године, у предмету пореза на додату вредност, у нејавној седници већа, одржаној дана 03.11.2017. године, донео је

ПРЕСУДУ

I Тужба СЕ ОДБИЈА.

II ОДБИЈА СЕ захтев тужиоца за накнаду трошкова управног спора.

Образложење

Оспореним решењем одбијена је, као неоснована, жалба тужиоца изјављена против решења Министарства финансија Републике Србије, Пореске управе – Филијале Стари Град, број: 47-00178/2014-0018-051 од 12.05.2015. године. Наведеним решењем, тужиоцу су, у поступку теренске контроле обрачунавања и плаћања пореза на додату вредност за период од 16.05.2012. до 31.12.2013. године, у циљу отклањања неправилности, утврђене непријављене обавезе пореза на додату вредност, у износима ближе наведеним у диспозитиву првостепеног решења, тачка 1-6, као и камата за непријављену обавезу пореза на додату вредност, те је одређено да је порески обвезник дужан да утврђене обавезе у тачкама 1-6 диспозитива тог решења евидентира у пословним књигама и другим прописаним евиденцијама, да рок за извршење решења износи 15 дана од дана пријема тог решења, с'тим да жалба не одлаже његово извршење.

У тужби, којом је покренуо управни спор, поднетој непосредно Управном суду, дана 04.12.2015. године, уређеној поднесцима од 10.12.2015. 17.12.2015., 05.01.2016. и 04.02.2016. године, тужилац, преко пуномоћника, оспорава законитост побијаног решења туженог органа због повреде правила поступка, погрешно утврђеног чињеничног стања и неправилне примене материјалног права. Истиче да је доставио доказе о пословним односима које је имао са односним правним лицима, са пратећим изјавама о пребијању на одговарајуће износе и спецификацијама уз рачуне, те, позивајући се на одредбе члана 21. и 31. Закона о порезу на додату вредност, наводи да је издато књижно одобрење у свему у складу са свим захтеваним условима прописаним наведеним члановима закона. Сматра да је рачун број 1/20-09 од 20.09.2012. године издат у свему у складу са одредбом члана 42. став 1. Закона о порезу на додату вредност, што је тужилац документовао још у примедбама на чињенично стање које је констатовано записником од 22.04.2015. године, па је у том смислу, применом одредбе члана 28. наведеног закона, тужилац испунио услове за одбитак претходног пореза. Даље наводи да су неосновани наводи туженог којима се оспорава правни основ привредне сарадње између тужиоца, предузећа “Б.Б.” д.о.о. и “В.В.” д.о.о., као и наводи туженог о различитим приложеним документима – власничким листовима, јер је тужилац ове доказе доставио у претходном поступку. Такође, тужилац је књижним одобрењима које је добио од стране предузећа “Г.Г.” д.о.о. и “Д.Д.” д.о.о. за по две фактуре умањио свој претходни ПДВ, што је све констатовано у првостепеном поступку, али је првостепени орган захтевао да, иако је умањен претходни ПДВ, тужилац исти плати по истом основу поново. Истиче и то да је предузећу “Ђ.Ђ.” д.о.о. тужилац доставио књижна одобрења по којима је “Ђ.Ђ.” д.о.о. умањио свој претходни ПДВ, али да првостепени орган тврди да је дат финансијски рабат, иако је тужилац доставио уговоре из којих се види да је уговорена друга цена производа за плаћање, а не финансијски рабат, при чему Закон о порезу на додату вредност нигде не ограничава уговарање друге цене производа за плаћање до одређеног рока. За овим, сматра нетачном и тврдњу туженог да је тужилац извршио авансно плаћање по рачуну који је издало предузеће “Д.Д.” д.о.о., и наводи да у фактурама, које доставља уз тужбу, не стоји да се ради о авансним рачунима. Сматра неоснованим и наводе из оспореног решења да, је тужилац прибавио сушено стајско ђубриво супротно члану 34. Закона о порезу на додату вредност, те с тим у вези истиче да је откупио предметну робу власничким листом од предузећа “Б.Б.” д.о.о., а ком предузећу је пољопривредни произвођач “Е.Е.”, који има статус пољопривредника, испоручио сушено стајско ђубриво на тражену локацију, где је и остало, а коју чињеницу је првостепени орган могао да провери. Према мишљењу тужиоца, долази се до недвосмисленог закључка да је оспорено решење туженог донето на основу погрешно утврђеног чињеничног стања и на основу тврдњи о “симулованом” правном послу, без икаквих доказа, те да је на такво чињенично стање погрешно примењено материјално право, па тужилац сматра да он није био дужан да доказује своју невиност и на закону засновано понашање, већ да је инспекцијски надзор туженог органа морао да своје тврдње поткрепи доказом који би неспорно показао да се тужилац бавио предузимањем незаконитих, фиктивних правних послова. Својим поступањем, тужилац ни на који начин није учинио штету буџету Републике Србије, веће је обрачунавао ПДВ на исправан начин и извршио све потребне уплате на које је законом обавезан. Исто су учинили и остала повезана лица, која су на исправан начин утврдила и обрачунала ПДВ,

који је у потпуности измирен. Са наведених разлога, предлаже да се тужба уважи и поништи оспорено решење, а тужени орган обавезе да тужиоцу накнади трошкове управног спора, колико буду износили.

Тужени орган је у одговору на тужбу истакао да је оспорено решење законито, па је остао у свему при разлозима из образложења тог решења и предложио да суд тужбу одбије, као неосновану.

Управни суд је одлучивао без одржавања усмене јавне расправе, у складу са чланом 33. став 2. Закона о управним споровима, па је испитујући законитост оспореног решења у границама захтева из тужбе, сагласно са одредбом члана 41. став 1. истог Закона, оценом навода тужбе, одговора на тужбу и списка предмета ове управне ствари, нашао да тужба није основана.

Одредбом члана 28. Закона о порезу на додату вредност (“Службени гласник РС”, број 84/04...68/14), прописано је да право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари, између осталог, ако добра набављена у Републици користи или ће их користити за промет добара, под условом да је тај промет опорезив ПДВ-ом и за који у складу са чланом 24. овог закона постоји ослобођење од плаћања ПДВ (став 1. тачка 1. и 2.), и то право обвезник може да оствари ако поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом, као и документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза (став 2.). У пореском периоду у коме су испуњени услови из става 1. и 2. овог члана, обвезник може да одбије претходни порез од дугованог ПДВ и то обрачунати и исказани ПДВ за промет добара, који је или ће му бити извршен од стране другог обвезника у промету (став 3. тачка 1.). Према члану 42. истог закона, обвезник је дужан да изда рачун или други документ који служи као рачун за сваки промет добара и услуга другим обвезницима (став 1.). Обавеза издавања рачуна из става 1. овог члана постоји и ако обвезник наплати накнаду или део накнаде пре него што је извршен промет добара и услуга (авансно плаћање), с тим што се у коначном рачуну одбијају авансна плаћања у којима је садржан ПДВ (став 2.). Према ставу 3. истог члана наведеног закона, рачун садржи нарочито податке из тачака 1-10: назив, адресу и ПИБ издаваоца рачуна; место, датум издавања и реди број рачуна; назив, адресу и ПИБ примаоца рачуна; врсту и количину испоручених добара или врсту и обим услуге; датум промета добара и услуга и висину авансних плаћања; износ основице; пореску стопу која се примењује; износ ПДВ који је обрачунат на основицу; напомену о одредби овог закона на основу које није обрачунат ПДВ и напомену да се за промет добара и услуга примењује систем наплате.

Према оцени Управног суда, правилно је поступио тужени орган када је оспореним решењем одбио, као неосновану, жалбу тужиоца изјављену против првостепеног решења, с обзиром да је у поступку код првостепеног органа без повреда правила поступка, правилно и потпуно утврђено чињенично стање, па је правилно примењено и материјално право када је одлучено као у диспозитиву тог решења. Ово због тога што је у управном поступку пред првостепеним органом утврђено да је тужилац, у контролисаном периоду од 16.05.2012. до 31.12.2013. године, неосновано, као свој, користио претходни порез, будући да предметни рачуни, а који се односе на промет добара (рибље брашно и десерт “дај гриз”) и пружање услуга (пласман кондиторских производа, рекламне кампање, штампа етикета и пропагандног материјала), као

документа пријављивања и обрачунавања пореске обавезе пореза на додату вредност, нису исправни, јер не одређују тачну врсту – спецификацију и количину добара односно обим услуга за чији промет су рачуни испостављени, нити је у управном поступку приложен било какав документ који би то одредио како у смислу врсте и количине добара, тако и у ком обиму и које врсте су услуге извршене. Наиме, из контролисаних рачуна, као и књижних одобрења, утврђено је да испостављени рачуни не садрже све елементе прописане напред цитираном одредбом члана 42. Закона о порезу на додату вредност, будући да у истима нису наведени врста и количина извршених услуга, да услуге нису извршене на дан који као датум стоји на рачунима као датум промета, да је у погледу авансних рачуна утврђено да исти нису ни плаћени у дане који су наведени у тим рачунима и спецификацијама уз те рачуне, док је у погледу књижних одобрења утврђено да у истима не стоје обавештења тужиочевих купаца као прималаца добара, да су исправили одбитак претходног ПДВ, као и да су о томе писмено обавестили тужиоца, као испоручиоца добара, сходно одредби члана 21. став 3. Закона о порезу на додату вредност, којом је прописано да ако се основица накнадно измени - смањи, обвезник који је извршио промет добара и услуга може да измени износ ПДВ само ако обвезник коме је извршен промет добара и услуга исправи одбитак претходног ПДВ и ако о томе писмено обавести испоручиоца добара и услуга. С обзиром да је тужилац својим купцима одобрио попусте у моменту вршења промета добара, исти је умањео обрачунати ПДВ супротно наведеној одредби члана 21. Закона, будући да се ова обавеза може смањити само на основу накнадно одобреног попушта, ако је прималац добара/услуга навео да је исправио одбитак претходног ПДВ-а и о томе писмено обавестио испоручиоца добара, а што у конкретној ситуацији није био случај. У погледу услуге пласмана кондиторских производа по рачуну број 1/20-09 од 20.09.2012. године добављача “Д.Д.” д.о.о. правилно је нашао првостепени орган, а што је поврдио и тужени у оспореном решењу, да се не може на јасан и недвосмислен начин утврдити да је ова врста услуга по том рачуну и извршена дана 20.09.2012. године, који је као датум промета услуга назначен на рачуну, будући да је контролом пословних књига тужиоца за 2012. годину утврђено да тужилац у истима није исказао производњу односно промет кондиторских производа. С тим у вези, утврђено је да је тужилац примио књижно одобрење од 02.07.2013. године, потписано од стране добављача “Д.Д.” д.о.о. на износ од 1.280.000,00 динара, на који износ гласи и наведени рачун, због немогућности да се изврши предметна услуга. Како добављач тужиоца није ни испоручио услуге дефинисане у уговору и исказане у наведеном рачуну, то је и ово књижно одобрење издато супротно члану 21. наведеног закона, у вези члана 31. став 1. који прописује да ако дође до измене основице опорезивог промета добара и услуга, обвезник коме је извршен промет добара и услуга дужан је да, у складу са том изменом, исправи одбитак претходног пореза који је по том основу остварио. Стога добављач “Д.Д.” д.о.о. није имао основа за измену пореске основице сходно члану 21. и 31. закона, и исти је дужан да исказани ПДВ и плати, на основу члана 44. закона, а тужилац није имао право на одбитак претходног пореза сходно члану 28. закона. У погледу рачуна и власничких листова који се односе на сушено стајско ђубриво, првостепени орган је правилно утврдио да је власничким листовима, сачињеним од стране законског заступника тужиочевог добављача “Б.Б.” д.о.о. пренето власништво над сушеним стајским ђубривом са овог добављача на друго правно лице – привредно друштво “В.В.” д.о.о., као и да се

роба налази на лагеру код правног лица “Д.Д” д.о.о., на кат. парцели број ... КО ..., а које је, пак, извршило набавку овог ђубрива од правног лица “В.В.” д.о.о., при чему промет предметне робе ниједно ових правних лица није извршило у сврху обављања своје пословне делатности (консултантске активности у вези са пословањем - “Б.Б.” д.о.о. и “В.В.” д.о.о., или узгој живине - “Д.Д.” д.о.о.). Такође, контролом пореског обвезника привредног друштва “Б.Б.” д.о.о. утврђено је да је исти исказао набавку сушеног стајског ђубрива од физичких лица “Е.Е.” и “Ж.Ж.”, обојица из ..., те да је наведено привредно друштво издало признанице на износе ближе наведене у образложењу ожалбеног решења, за које вредности је утврђено да нису плаћене именованим физичким лицима, као добављачима, као и да на признаницама нису наведени бројеви решења тих физичких лица којима су задужена од стране Пореске управе порезом на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства на основу катастарског прихода. Стога је правилно закључио првостепени орган да сва наведена документација не представља веродостојну књиговодствену документацију која би потврдила набавку сушеног стајског ђубрива. Ово посебно што, а како су то правилно нашли и управни органи, власнички лист не може никако бити доказ о постојању права својине над сушеним стајским ђубривом, будући да лист непокретности односно власнички лист представља основни документ о непокретностима и стварним правима на њима, у смислу члана 2. тачка 17. Закона о државном премеру и катастру.

Стога, како су рачуни, који се односе на промет добара и услуга, неисправни у смислу члана 42. Закона о порезу на додату вредност, то тужилац као порески обвезник није могао да користи право на претходни ПДВ из члана 28. став 1. и 2. истог закона, па је по оцени суда, правилан закључак туженог органа да тужилац нема право на одбитак претходног пореза по предметним рачунима, из разлога што је користио рачуне без доказа о извршености промета добара/услуга. Наиме, тужилац је могао да користи претходни порез само по исправним ПДВ документима (рачунима) и само за промет који је или ће њему бити извршен од стране другог обвезника у промету, а што у конкретној ситуацији није био случај.

По оцени суда, да би се стекло право на одбитак претходног пореза исказаног у рачунима, морају бити кумулативно испуњени сви законом прописани услови за то, а то су: да прималац и издавалац рачуна морају бити обвезници ПДВ-а, затим ПДВ мора бити посебно исказан у рачуну, који притом мора да садржи све податке прописане чланом 42. наведеног закона, при чему промет добара или услуга мора бити извршен или да је извршено плаћање добара и услуга пре испоруке (авансно плаћање), као и да се набављена добра и примљене услуге користе или ће се користити за пословне сврхе, односно, за промет добара и услуга који подлеже порезу на додату вредност. У складу са цитираним одредбама наведеног закона, према одговарајућем документу другог обвезника који је издао ПДВ рачун за услуге, обвезник ПДВ може да одбије претходни ПДВ само у случају када ПДВ рачун садржи све податке који су прописани за ПДВ рачун, при чему одређење промета добара и услуга може да се изврши позивом на одговарајући приложени документ, као што су нпр. уговор, отпремнице, чији садржај потврђује услугу која је у рачуну начелно наведена. У конкретном случају, тужилац је, као корисник претходног пореза, на коме је терет доказивања учињеног промета као основа остваривања тог бенефита, то чинио по рачунима који не садрже све законом прописане податке о врсти и обиму промета

услуга. Дакле, у конкретном случају, нису били испуњени сви кумулативно законом прописани услови за остваривање тог права, јер право на одбитак претходног пореза зависи управо од испуњености напред наведених прописаних услова, намене и поседовања ваљане документације, од чега зависи да ли се претходни порез може одбити у целости, делимично или се уопште не може одбити, те је због свега напред наведеног и по оцени суда правилно одлучено као у диспозитиву првостепеног решења, а што је као правилно и на закону засновано потврдио и тужени орган оспореним решењем.

Суд је ценио све наводе истакнуте у тужби, па је нашао да су ти наводи неосновани и без утицаја на другачију оцену законитости оспореног решења. Ово због тога што је тужилац, а како је то утврђено у поступку контроле обрачунавања и исказивања пореза на додату вредност, користио, као свој, претходни порез по рачунима који нису били исправни, а уз то га је користио у ситуацији да не поседује доказе да је издвалац рачуна извршио услуге које су на рачунима наведене, дакле, када промет уопште није ни извршен, а за који моменат се везује коришћење тог бенефита. Због тога тужилац, као порески обвезник, није имао основа да утврђену пореску обавезу на име промета добара и услуга умањује за износ пореза који терети набавку тих добара и услуга, односно у конкретном случају се због напред наведеног, нису стекли законом прописани услови да се пореска обавеза умањи за износ пореза обрачунатог при пружању услуга, тј. за износ пореског одбитка. Ово из разлога што се у систему пореза на додату вредност као вишефазног општег пореза посебно истиче начело документованости, те се пореска обавеза за дати обрачунски период умањује само за износ пореског одбитка који се према документацији о набавци производа и услуга или увозу производа односи на тај исти обрачунски период, при чему се порески одбитак одобрава само уколико је набавка производа и услуга стварно и извршена од стране пријављеног пореског обвезника и ако је набављене производа или услуга употребио за обављање промета. Наиме, право на одбитак једног обвезника се практично реализује кад износ пореског одбитка постане пореска обавеза другог обвезника. То значи да се износ одбитка једног пореског обвезника у обрачунском периоду поклапа са обавезом другог обвезника у истом периоду, што овде није случај, а што представља прву и основну претпоставку уз коју се веже право на порески одбитак. Посебно треба нагласити да је у пореском поступку терет доказивања чињеница релевантних за смањење или укидање пореза на пореском обвезнику, а у смислу члана 51. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији. С тим у вези, неосновани су и наводи тужбе да је тужени био дужан да своје тврдње поткрепљује доказима који би показали да се тужилац бавио предузимањем фиктивних правних послова, будући да је у управном поступку несумњиво утврђено да тужилац користио, као свој, претходни порез по рачунима који нису били исправни, у складу са чланом 42. наведеног закона, нити поседује доказе да је издвалац рачуна извршио услуге које су на рачунима наведене. Како је контролом материјалне (суштинске) исправности документације, а све у циљу правилности обрачуна и плаћања јавних прихода, утврђено да наведена документација не садржи све битне елементе, односно како тужилац, у конкретном случају, није поседовао одговарајуће документе - исправне рачуне у смислу члана 42. Закона о порезу на додату вредност, то тужилац није имао ни право на порески одбитак, односно није имао право да користи право на претходни ПДВ из члана 28. став 1. и 2. наведеног

закона. Дакле, тужбом оспорено решење је, према стању у списима предмета, засновано на потпуно и тачно утврђеном чињеничном стању на које су правилно примењене напред цитиране одредбе наведеног закона, а у образложењу побиијаног решења, јасно су наведене све чињенице које су у току поступка утврђене, као и релевантни прописи и разлози којима се руководио тужени орган приликом доношења решења.

Имајући у виду наведено, као и одредбу члана 33. став 2. Закона о управним споровима, а нарочито став 3. према коме је суд обавезан да посебно наведе разлоге због којих није одржао усмену расправу, овај суд је нашао да су се у конкретном случају стекли услови за одлучивање о законитости оспореног решења без одржавања усмене јавне расправе. Ово стога што је предмет спора такав да очигледно не изискује непосредно саслушање странака ради утврђивања чињеничног стања, а не ради се ни о другим ЗУС-ом прописаним ситуацијама по којима је одржавање усмене јавне расправе обавезно. Дакле, ради се о судској ствари, која не изискује додатни судски рад на утврђивању чињеница, јер се из навода тужбе, образложења оспореног решења и достављених списа види да је чињенично стање правилно и потпуно утврђено и да је законитост оспореног акта требало оценити само у погледу спорних правних питања.

Са изнетих разлога, Управни суд је, налазећи да оспореним решењем није повређен закон на штету тужиоца на основу одредбе члана 40. став 2. Закона о управним споровима, одлучио као у ставу I диспозитива ове пресуде.

Суд је одбио као неоснован и захтев тужиоца за накнаду трошкова управног спора, с обзиром на његов успех у овој управној ствари, па је, применом одредаба члана 66. и 67. Закона о управним споровима, а у вези члана 150. и 153. Закона о парничном поступку на чију сходну примену у управном спору упућује одредба члана 74. Закона о управним споровима, одлучио као у ставу II диспозитива пресуде.

ПРЕСУЂЕНО У УПРАВНОМ СУДУ
Дана 03.11.2017. године, 20 У 16656/15

Записничар
Катарина Пецић Илић,с.р.

Председник већа-судија
Жељко Шкорић,с.р.

За тачност отправка
Управитељ писарнице
Дејан Ђурић