Република Србија
УПРАВНИ СУД
8 У 1821/17
13.05.2022. године
Б е о г р а д

У ИМЕ НАРОДА

Управни суд, у већу састављеном од судија: Јелице Пајовић, председника већа, Весне Иконић и Елене Петровић, чланова већа, са судским саветником Горданом Вукићевићем, као записничарем, одлучујући у управном спору по тужби тужиоца А.А. ДОО ... из …, …, … ..., чији је пуномоћник Владимир Љ. Добрић, адвокат из Београда, Бирчанинова 15, поднетој против туженог Министарства финансија Републике Србије, Пореске управе, Сектор за пореско правне послове и координацију, сада Министарство финансија Републике Србије, Сектор за другостепени порески и царински поступак, Одељење за другостепени порески поступак Београд, ради поништаја решења број 300-47-04-00592/2016-I1000 од 12.12.2016. године, у пореској правној ствари, у нејавној седници већа, одржаној дана 13.05.2022. године, донео је

П Р Е С У Д У

Тужба **СЕ УВАЖАВА, ПОНИШТАВА** решење Министарства финансија Републике Србије, Пореске управе, Сектор за пореско правне послове и координацију број 300-47-04-00592/2016-I1000 од 12.12.2016. године.

О б р а з л о ж е њ е

Оспореним решењем, одбијена је, као неоснована, жалба тужиоца, пореског обвезника, изјављена против закључка Пореске управе – Филијала Младеновац број 47-00096/2015-0070-024, број предмета 866780702 од 30.03.2016. године. Наведеним закључком од 30.03.2016. године, одбачена је као неблаговремено поднета жалба тужиоца, изјављена против решења Министарства финансија – Пореске управе, Филијале Младеновац број 47-00096/2015-0070-010 од 20.01.2016. године. Тим решењем се тужиоцу, пореском обвезнику у поступку теренске контроле у циљу отклањања неправилности утврђује непријављена обавеза Порез на додату вредност у износу од 215.987,00 динара за период од 01.07.2014. до 30.09.2014. године, утврђује се камата за непријављену обавезу пореза на додату вредност у износу од 40.040,44 динара обрачуната закључно са 24.11.2015. године и налаже се уплата утврђене обавезе и камате до дана уплате, на начин ближе наведен у том делу диспозитива решења (тачка 1). Утврђује се непријављена обавеза Порез на додату вредност у износу од 619.358,00 динара за период од 01.10.2014. до 31.12.2014. године, утврђује се камата за непријављену обавезу порез на додату вредност у износу од 86.481,04 динара обрачуната закључно са 24.11.2015. године и налаже се уплата утврђене обавезе и

камате на начин наведен у том делу диспозитива (тачка 2). Утврђује се непријављена обавеза Порез на додату вредност у износу од 808,00 динара за период од 01.01.2015. до 31.03.2015. године, утврђује се камата за непријављену обавезу Порез на додату вредност у износу од 77,42 динара обрачуната закључно са 24.11.2015. године и налаже се уплата утврђене обавезе и камате на начин ближе описан у том делу диспозитива (тачка 3). Утврђује се непријављена обавеза Обједињена наплата пореза по одбитку (остали приходи) за период јули – септембар 2014. године у износу од 355.596,38 динара, утврђује се камата за непријављену обавезу Обједињена наплата пореза по одбитку (остали приходи) у износу од 76.677,31 динара обрачуната закључно са 20.01.2016. године и налаже се обвезнику да поднесе ППП ПД, врста пријаве 4 (по налазу контроле), као и да изврши плаћање утврђене обавезе на начин наведен у том делу диспозитива наведеног решења (тачка 4). Утврђује се непријављена обавеза Обједињена наплата пореза по одбитку (остали приходи) за период октобар – децембар 2014. године у износу од 1.033.690,60 динара, утврђује се камата за непријављену обавезу обједињена наплата пореза по одбитку (остали приходи) у износу од 175.387,59 динара обрачуната закључно са 20.01.2016. године и налаже се обвезнику да поднесе ППП ПД врста пријаве 4 (по налазу контроле), као и да изврши плаћања утврђене обавезе на начин ближе наведен у том делу диспозитива наведеног решења (тачка 5). Утврђује се непријављена обавеза Обједињена наплата пореза по одбитку (остали приходи) за јануар 2015. године у износу од 170.866,29 динара, утврђује се камата за непријављену обавезу обједињене наплате по одбитку (остали приходи) у износу од 26.382,04 динара обрачуната закључно са 20.01.2016. године и налаже се пореском обвезнику да поднесе ППП ПД врста пријаве 4 (по налазу контроле), као и да изврши плаћање утврђене обавезе на начин ближе наведен у том делу диспозитива наведеног решења (тачка 6). Утврђује се непријављена обавеза Порез на добит предузећа у износу 270.569,00 динара, утврђује се камата за непријављену обавезу Порез на добит предузећа у износу од 30.440,87 динара обрачуната закључно са 24.11.2015. године и налаже се уплата утврђене обавезе и камате до дана уплате на начин наведен у том делу диспозитива наведеног решења (тачка 7). Налаже се пореском обвезнику да сам обрачуна и уплати камату од дана до када је у контроли обрачуната камата до дана уплате главног дуга у тачкама 1. до 7. диспозитива овог решења (тачка 8). Порески обвезник је дужан да утврђене обавезе у тачкама 1. до 7. диспозитива овог решења прокњижи у пословним књигама и другим прописаним евиденцијама (тачка 9), с тим да рок за извршење решења износи 15 дана од пријема овог решења, а жалба не одлаже његово извршење.

Тужбом поднетом Управном суду дана 09.02.2017. године, преко пуномоћника, тужилац оспорава законитост решења туженог органа због битне повреде одредби управног, односно пореског поступка, погрешно и непотпуно утврђеног чињеничног стања и погрешне примене материјалног права. Наводи да се суштина конкретног управног спора своди на то да ли је првостепени порески орган уредно и у складу са законом уручио тужиоцу првостепено пореско решење, односно да је ли тужилац благовремено изјавио жалбу и следствено томе да ли је тужени орган имао законску обавезу да мериторно одлучи о основаности жалбених навода. Истиче да је тужени истог става да је достава решења о утврђивању пореске обавезе извршена у складу са чланом 36. Закона о пореском поступку и пореској администрацији и у складу са чланом 86. став 2. и 3. Закона о општем управном поступку. Сматра да је став

и првостепеног и другостепеног пореског органа у супротности у односу на жалбене наводе тужиоца, осим у једној неспорној чињеници, а то је да је првостепени порески орган покушао телефонским путем да договори преузимање решења, али није сматрао да треба да образлаже да ли је релевантно да је тај разговор обављен са овлашћеним лицем пореског обвезника Б.Б., као и да му је она рекла да нико од одговорних лица пореског обвезника није у могућности да преузме решење и предложила да се достава изврши путем поште на адресу Београд ... ... или ... ..., али је првостепени порески орган покушао доставу на адресу Сенаја, ... Истиче да ни првостепени ни другостепени орган нису разматрали наводе жалбе који се односе на начин уручења других пореских аката у поступку теренске контоле ради оцене да ли је постојала могућност да се на исти начин уручи и пореско решење у месту пословних просторија пореског обвезника, на месту где је извршена пореска контрола и седишту регистрованог огранка. Истиче да тужилац није избегавао пријем пореских аката, иако достава није била у складу са законом, што указује на чињеницу да порески орган није примењивао правила из члана 36. Закона о пореском поступку и пореској администрацији и члана 86. ст 2. и 3. Закона о општем управном поступку приликом теренске контроле. Указује да је првостепено пореско решење преузето 08.03.2016. године и да је у законском року изјављена жалба. Посебно указује на погрешну примену члана 86. ст 2. и 3. Закона о општем управном поступку која се односи на правила у погледу доставе аката у случају промене седишта, те да је у складу са наведеном, достава неправилна јер је првостепени порески орган пре доставе неспорно био обавештен да је препорученом поштом могућа достава на адресу регистрованог седишта огранка тужиоца као пореског обвезника или на адреси ... . Сматра да у сваком случају није било основа за примену наведених одредби Закона о општем управном поступку будући да се исте односе само на ситуацију када тужилац као странка у пореском поступку промени седиште у току пореског поступка, а да како је неспорно да у конкретном случају то није случај, порески орган доставу није основано могао вршити преко своје огласне табле. Наводи да закључком првостепеног органа жалба тужиоца није одбачена применом одредбе члана 36. Закона о пореском поступку и пореској администрацији већ искључиво на основу одредбе члана 86. ст 2. и 3. Закона о општем управном поступку, а да се оспорено решење позива на обе ове одредбе. Указујући на праксу Управног суда и Уставног суда у погледу примене чл. 36. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, предложио је да Суд одржи јавну расправу због грубих повреда правила достављања, а након тога да уважи тужбу и поништи оспорено решење.

Тужени је у одговору на тужбу од 04.04.2017. године, остао у свему при разлозима датим у образложењу оспореног решења. Предложио је да суд тужбу одбије као неосновану.

Управни суд је, у смислу члана 33. став 2. Закона о управним споровима („Службени гласник РС”, број 111/09), решио предмет без одржавања усмене расправе, будући да је предмет такав да очигледно не изискује непосредно саслушање странака и посебно утврђивање чињеничног стања и испитујући законитост оспореног решења у границама захтева из тужбе, у смислу члана 41. став 1. Закона о управним споровима, оценом навода тужбе, одговора на тужбу и списа ове управне ствари, Управни суд је нашао да је тужба основана.

Наиме, према разлозима образложења оспореног решења и стања у списима ове правне ствари, произлази да су решењем Министарства финансија, Пореске управе, Филијала Младеновац број 47-00096/20158-0070-010 од 20.01.2016. године тужиоцу, пореском обвезнику у поступку теренске контроле у циљу отклањања неправилности утврђене непријављене пореске обавезе, на начин и у висини ближе описане диспозитивом истог решења. Незадовољан наведеним решењем, тужилац је поднео жалбу Министарству финансија Републике Србије, Пореској управи – Филијала Младеновац, поступајући по којој је првостепени орган у поступку претходног испитивања уредности жалбе донео закључак број 47-00096/2015-0070-024 од 30.03.2016. године, којим је иста жалба одбачена као неблаговремено поднета, налазећи да је решење од 20.01.2016. године уручено тужиоцу дана 09.02.2016. године у смислу одредбе члана 36. став 3. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, те да је ценећи формалну исправност изјављене жалбе поступајући орган нашао да иста није благовремено поднета, будући да је одредбама члана 142. Закона о општем управном поступку предвиђен рок од 15 дана за подношење жалбе од дана пријема пореског управног акта, те да је, како је тужилац предао жалбу дана 22.03.2016. године, а рок за њену предају је истекао дана 24.02.2016. године (датум пријема решења 09.02.2016. године), иста поднета после истека предвиђеног рока, па је на основу члана 144. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији исту одбацио као неблаговремену. У поступку по жалби, тужени је нашао да, како је првостепено решење од 20.01.2016. године уручено тужиоцу као пореском обвезнику дана 09.02.2016. године, а исти је жалбу изјавио 22.03.2016. године, по истеку рока од 15 дана, то је правилно ожалбеним закључком одбачена жалба на наведено решење као неблаговремено поднета. Тужени је ценио жалбене наводе према којима ожалбено решење није уручено 09.02.2016. године, али је нашао да су исти без утицаја на другачију одлуку. Ово стога што се у складу са одредбама члана 36. Закона о пореском поступку и пореском администрацији достављање пореског акта пореском обвезнику – правном лицу и предузетнику врши на адресу његовог седишта уписану у прописаном регистру, односно на посебну адресу за пријем поште која је регистрована код Агенције за привредне регистре, при чему се ако се достављање пореског акта врши слањем препоручене пошиљке, порески акт сматра достављеним даном уручења, а ако уручење није било могуће порески акт се сматра достављеним 15-тог дана од дана предаје пореског акта пошти, те како је према неспорним доказима из списа предмета решење 47-00096/201-0070-010 од 20.01.2016. године предато пошти дана 25.01.2016. године, да се препорученом пошиљком уручи на адресу седишта контролисаног пореског обвезника, овде тужиоца, која је регистрована код Агенције за привредне регистре (Младеновац, улица Сенаја Луг 4), то је правилно првостепени орган утврдио да се предметно решење сматра урученим дана 09.02.2016. године, односно 15-ог дана од дана предаје пореског акта пошти. Уједно налази и да је предметно решење од 20.01.2016. године тужиоцу уручено и у складу са одредбама члана 86. став 2. и 3. Закона о општем управном поступку, истицањем акта на огласној табли органа који је водио поступак (дана 27.02.2016. године), о чему је сачињена службена белешка на самом акту који је био истакнут на огласној табли, те се истеком рока од 8 дана од дана прибијања писмена на огласну таблу органа који води поступак достављање сматра извршеним (27.02.2016. године). Тужени налази и да је, осим наведеног првостепени орган покушао телефонским путем да договори преузимање решења у просторијама пореског органа, те да је како у томе није успео, исто решење предао пошти на доставу. Тужени налази да су без утицаја наводи жалбе да је порески

инспектор требало да пошаље предметно решење на адресу ... ... Београд, на коју адресу га је у телефонском разговору упутио књиговођа пореског обвезника. Ово стога што наведена адреса у смислу члана 36. став 3. Закона о пореском поступку и пореској администрацији није регистрована код Агенције за привредне регистре као адреса за пријем поште. Налазећи да наводима жалбе није доведена у питање правилност и законитост ожалбеног закључка, већ да је исто у свему правилно и на закону засновано, тужени је одлучио као у диспозитиву применом одредбе члана 151. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, са ког разлога је жалбу одбио, као неосновану.

Међутим, основано се тужбом указује да су оспореним решењем повређена правила поступка предвиђена чланом 36. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС”, бр. 80/02...112/15), којим је прописано да се порески акт доставља се пореском обвезнику слањем препоручене пошиљке, обичне пошиљке или преко службеног лица пореског органа (став 1). Порески акт сматра се достављеним пореском обвезнику када се уручи пореском обвезнику, његовом законском заступнику, његовом пуномоћнику, његовом пореском пуномоћнику или његовом заступнику по службеној дужности (став 2). Ако се достављање пореског акта врши слањем препоручене пошиљке, порески акт сматра се достављеним даном уручења, а ако уручење није било могуће, порески акт сматра се достављеним 15-ог дана од дана предаје пореског акта пошти (став 3). Достављање пореског акта пореском обвезнику - правном лицу и предузетнику врши се на адресу његовог седишта уписану у прописаном регистру, односно на посебну адресу за пријем поште која је регистрована код Агенције за привредне регистре (став 5). Ако је порески обвезник правно лице, порески акт сматра се достављеним и када се уручи лицу запосленом код правног лица (став 7). Пореска управа одређује начин достављања аката из ст. 1-9. овог члана (став 12). Ово стога, што је одредбом члана 34. став 2. истог закона, прописано да је порески управни акт, којим Пореска управа решава у појединачним правима и обавезама пореског дужника из пореског правног односа - пореско решење и закључак, те из наведеног произлази да се достављање пореских аката у писаном облику врши на начин прописан одредбом члана 36. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, а да се у недостатку посебних одредаба о достављању пореских управних аката примењују правила о обавезном личном достављању, прописана одредбом члана 77. став 1., 2. и 3. Закона о општем управном поступку („Службени гласник РС”, бр. 30/10). Наведеном одредбом члана 36. али ни осталим одредбама Закона о пореском поступку и пореској администрацији, није прописано када уручење акта послатог препорученом пошиљком није могуће, па се у овом случају имају применити одредбе Закона о општем управном поступку.

Наиме, чланом 77. став 1. наведеног закона, прописано је да се достављање мора извршити лично лицу коме је писмено намењено, када је такво достављање одређено овим законом или другим прописом, кад од дана достављања почиње тећи рок који се не може продужавати или кад то нарочито одреди орган који је наредио достављање. Сматра се да је извршено лично достављање адвокату и предајом писмена запосленом у адвокатској канцеларији. Одредбом става 2. истог члана, прописано је да кад се лице коме достављање треба извршити лично не затекне у стану, пословној просторији, на радном месту или се у адвокатској канцеларији не затекне ни лице које је у њој запослено, достављач ће се обавестити када и на ком месту га може

наћи, па ће му код неког од лица наведених у члану 74. овог закона оставити писмено обавештење да у одређени дан и час буде у свом стану, односно на радном месту ради примања писмена.

Код оваквог стања ствари, а имајући у виду цитиране одредбе Закона о општем управном поступку и Закона о пореском поступку и пореској администрацији, Суд налази да је оспореним решењем повређен закон на штету тужиоца, јер образложење оспореног решења не садржи разлоге који с обзиром на утврђено чињенично стање упућују на решење какво је дато у диспозитиву, а те повреде су биле од значаја за доношење законите одлуке у овој правној ствари. Ово због тога што се, према налажењу Суда, не могу прихватити као правилни разлози туженог органа дати у образложењу оспореног решења, да је решење првостепеног органа, број 47-00096/2015-0070-010 од 20.01.2016. године, уредно достављено жалиоцу сагласно одредбама члана 36. став 3. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, с обзиром да је првостепени орган ожалбено решење од 20.01.2016. године путем поште упутио жалиоцу на уручење на адресу Сенаја, ..., о чему се као доказ налази коверат поште који је враћен првостепеном органу са напоменом да је достава покушана 27.01.2016. и 03.02.2016. године, а да је пошиљка враћена 17.02.2016. године, са напоменом да прималац пошиљку није подигао, те да се наведено решење сматра достављеним по истеку рока од 15 дана од дана предаје пореског акта пошти на достављање. Насупрот оваквом закључивању туженог органа, Суд налази да одредбом члана 36. Закона о пореском поступку и пореској администрацији и осталим одредбама истог закона, није прописано када уручење акта послатог препорученом пошиљком није могуће, због чега се имају применити одредбе Закона о општем управном поступку, које се према члану 3. став 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, сходно примењује на питања која нису уређена овим законом. Ово нарочито имајући у виду да се ради о обавезном личном достављању, будући да против оспореног решења странка има право на прописану правну заштиту у законом одређеном року. Одредбом члана 74. став 2. Закона о општем управном поступку, прописано је да кад се лице коме се достављање треба лично извршити не затекне у стану, пословној просторији, на радном месту или се у адвокатској канцеларији не затекне ни лице које је у њој запослено, достављач ће се обавестити кад и на ком месту га може наћи, па ће му код неког од лица наведених у члану 74. овог закона (неком од одраслих чланова његовог домаћинства или лицу које је на истом месту запослено, ако оно пристане да прими писмено), оставити писмено обавештење да у одређени дан и час буде у свом стану односно на радном месту ради примања писмена. Ако и после тога достављач не затекне лице коме се достављање треба извршити, поступиће на начин прописан у члану 76. овог закона, и тада се сматра да је достављање извршено. Према одредби члана 76. став 1. Закона о општем управном поступку, ако се достављање не може извршити ни на начин прописан у члану 74. овог закона, а није утврђено да је лице коме се достављање има извршити одсутно, достављач ће предати писмено надлежном органу на чијем се подручују налази пребивалиште односно боравиште лица коме се достављање врши, или пошти у његовом пребивалишту, ако се достављање врши поштом. На вратима стана, пословне просторије или радном места лица коме достављање треба извршити, достављач ће прибити писмено саопштење о томе где се писмено налази и тиме се сматра да је достављање извршено. На саопштењу и на самом писмену које је требало доставити достављач ће означити разлог таквог достављања, као и дан када је саопштење прибио на врата и ставиће свој потпис.

Према налажењу Суда, обавештење поште на писмену упућеном препорученом пошиљком које је враћено органу који је наредио достављање, не представља ваљан доказ да уручење писмена није било могуће, будући да се обавештење поште да адресат који није затечен на означеној адреси није подигао обавештење, не може сматрати уредним достављањем, јер такав начин обавезног личног достављања није предвиђен Законом о општем управном поступку, због чега је погрешно закључивање туженог органа да се наведено решење од 20.01.2016. године сматра достављеним по истеку рока од 15 дана од дана предаје пореског акта пошти на достављање. Како у образложењу оспореног решења нема разлога и доказа да је решење првостепеног органа од 20.01.2016. године, уредно достављено тужиоцу, а нема ни разлога и ваљаних доказа да није било могуће уручење писмена чија је достава вршена препорученом пошиљком преко поште, то образложење оспореног решења не садржи разлоге који с обзиром на утврђено чињенично стање упућују на решење какво је дато у диспозитиву. Због наведених разлога, према оцени Суда, оспореним решењем су повређена правила поступка на штету тужиоца.

Поред наведеног, нејасни су дати разлози о примени одредби чл. 86. став 2. и 3. Закона о општем управном поступку у конкретном случају, будући да се наведене одредбе примењују само у случају промене седишта странке, а о наведеном нема доказа у списима предмета, а на коју чињеницу указује и тужилац. Наиме, одредбом члана 86. наведеног закона, прописано је да кад странка или њен законски заступник у току поступка промене своје пребивалиште, односно боравиште или седиште, дужни су да о томе одмах обавесте орган који води поступак (став 1). Ако они то не учине, а достављач не може сазнати куда су се одселили, орган ће одредити да се сва даља достављања у поступку за ту странку врше прибијањем писмена на огласној табли органа који води поступак (став 2). Достављање се сматра извршеним по истеку осам дана од дана прибијања писмена на огласну таблу органа који води поступак (став 3).

Стога је нејасно са којих разлога је наведено решење прибијено на огласну таблу органа 18.02.2016. године, дакле након што је орган већ утврдио да се решење сматра урученим 09.02.2016. године коју доставу је и ценио приликом оцене благовремености изјављене жалбе, па је образложење оспореног решења нејасно и неразумљиво.

Одредбом члана 199. став 2. Закона о општем управном поступку, прописано је да образложење решења садржи: кратко излагање захтева странака, утврђено чињенично стање, по потреби и разлоге који су били одлучни при оцени доказа, разлоге због којих није уважен који од захтева странака, правне прописе и разлоге који с обзиром на утврђено чињенично стање упућују на решење какво је дато у диспозитиву. Код оваквог стања ствари, по оцени Суда, образложење оспореног решење не садржи све оно што би образложење решења морало да садржи, у смислу члана 199. став 2. наведеног закона. Наиме, образложење оспореног решења, осим навођења правних прописа који су примењени, не садржи разлоге који упућују на решење какво је дато у диспозитиву.

Полазећи од изнетог и одредбе члана 33. став 2. Закона о управним споровима, којим је прописано да суд решава без одржавања усмене расправе, само ако је

предмет спора такав да очигледно не изискује непосредно салушање странака и посебно утврђивање чињеничног стања или ако странке на то изричито пристану, Управни суд је нашао да су се у конкретном случају, стекли услови за одлучивање о законитости оспореног решења без одржавања усмене расправе. Ово стога, што је одлука суда у предметној ствари заснована на утврђеном постојању повреде правила поступка од стране туженог органа, која ће бити отклоњена у поновном поступку одлучивања по жалби.

Са изнетих разлога, Управни суд је, налазећи да је оспореним решењем повређен закон на штету тужиоца, применом одредбе члана 40. став 2. у вези са чланом 42. став 1. Закона о управним споровима, одлучио као у диспозитиву пресуде, с тим што је тужени орган у смислу одредбе члана 69. став 2. истог закона везан правним схватањем и примедбама суда наведеним у овој пресуди.

ПРЕСУЂЕНО У УПРАВНОМ СУДУ
Дана 13.05.2022. године, 8 У 1821/17

Записничар
Гордан Вукићевић,с.р.

Председник већа - судија
Јелица Пајовић,с.р.

За тачност отправка
Управитељ писарнице
Дејан Ђурић

JX