РЕПУБЛИКА СРБИЈА
УПРАВНИ СУД
5 У 1983/19
Дана 30.09.2022. године
Б Е О Г Р А Д

У ИМЕ НАРОДА

Управни суд, у већу састављеном од судија: Мире Стевић Капус, председника већа, Зоране Брајовић и Тамаре Брешковић Станишљевић, чланова већа, са судским саветником Иваном Ивановић, као записничарем, одлучујући у управном спору по тужби тужиоца АА, Улица ... бр. ..., чији је пуномоћник Ђурђевка Младеновић Живковић, адвокат из Београда, Старца Вујадина 6, Земун, поднетој против туженог Министарства финансија Републике Србије, Сектор за другостепени порески и царински поступак, Одељење за другостепени порески поступак Београд, ради поништаја решења, број: 47-04-02455/2017-39 од 26.12.2018. године, у предмету пореза, у нејавној седници већа, одржаној дана 30.09.2022. године, донео је

П Р Е С У Д У

Тужба **СЕ УВАЖАВА, ПОНИШТАВА** решење Министарства финансија Републике Србије, Сектор за другостепени порески и царински поступак, Одељење за другостепени порески поступак Београд, број: 47-04-02455/2017-39 од 26.12.2018. године и предмет **ВРАЋА** надлежном органу на поновно одлучивање.

О б р а з л о ж е њ е

Оспореним решењем одбија се, као неоснована жалба тужиоца изјављена против решења Министарства финансија Републике Србије, Пореске управе, Филијале Палилула, број: 47-00218/2017-0015-010 од 03.10.2017. године, којим је тужиоцу у поступку теренске контроле у циљу отклањања неправилности у тачки 1. утврђена непријављена обавеза пореза на додату вредност у износу од 24.672.520,00 динара за период од 01.07.2016. до 31.07.2016. године, као и камата за непријављену обавезу пореза на додату вредност у износу од 1.000.542,12 динара, обрачуната закључно са 09.08.2017. године, те наложено обвезнику да сам обрачуна и уплати камату за период од дана до када је у контроли обрачуната камата до дана уплате главног дуга, као и да утврђене обавезе прокњижи у пословним књигама и другим прописаним евиденцијама у рокуод 15 дана од дана пријема овог решења. Жалба не одлаже извршење наведеног решења.

У тужби поднетој преко пуномоћника Управном суду дана 08.02.2019. године, тужилац је оспорио законитост решења туженог органа због неправилне примене Закона о порезу на додату вредност и Закона о планирању и изградњи, непоступања по правилима поступка и погрешно утврђеног чињеничног стања. Истиче да се као спорна правна питања појављују: питање када се сматра да је извршена примопредаја објекта грађеног по принципу "кључ у руке" између извођача радова, овде тужиоца и инвеститора ББ из ..., стицањем права коришћења на објекту, почетком фактичког коришћења објекта или фактичком примопредајом у складу са записником о примопредаји објекта од 08.09.2016. године; када је настала пореска обавеза односно када је извођач радова овде тужилац, био дужан да изврши коначан обрачун радова и изда рачун инвеститору, односно да ли је у моменту издавања рачуна тужилац имао порески статус пореског дужника из члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ или пореског обвезника из члана 8. истог закона, и да ли се право располагања на новоизграђеном објекту стиче моментом подобности за коришћење објекта или моментом стицања права инвеститора на коришћење објекта – правноснажношћу решења о употребној дозволи или моментом стицања права располагања тј. својине инвеститора на новоизграђеном објекту у смислу члана 33. Закона о основама својинскоправних односа. Сматра да од решења ових правних питања зависи настанак пореске обавезе у промету новоизграђеног стамбеног пословног објекта који је изграђен у Улици ... бр. ... Тужилац тврди да је примопредаја наведеног новоизграђеног објекта била могућа најраније пријемом решења о употребној дозволи тј. 03.08.2016. године, односно даном правноснажности тог решења 11.08.2016. године, када је инвеститор стекао право коришћења објекта, а фактички је извршена 08.09.2016. године потписивањем записника о примопредаји између тужиоца и инвеститора. У прилог ових тврдњи тужилац се позива на одредбу члана 640. Закона о облигационим односима, члан 158. став 1. и 2. Закона о планирању и изградњи, као и одредбу члана 41. Правилника о поступку спровођења обједињене процедуре, које у тужби и цитира. Посебно истиче да се сам пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту може извршити само након уписа објекта у земљишне књиге, што се у овом случају десило 04.10.2016. године. Сматра неоснованим позивање туженог на одредбу члана 154. Закона о планирању и изградњи, и с тим у вези указује да појам "подобност за употребу" нема исти садржај са појмом "пренос права располагања" из члана 4. став 1. и став 3. тачка 7) Закона о ПДВ. Истиче и да "подобност за употребу" не подразумева да је инвеститор извршио примопредају објекта, нити да је ступио у посед објекта, односно да је отпочео коришћење истог. Наводи да чак и ако се као дан промета добара – примопредаје објекта сматра најранији дан стицања могућности за коришћење објекта (правноснажност решења о употребној дозволи 11.08.2016. године), извођач радова овде тужилац, је благовремено испоставио рачун инвеститору дана 11.09.2016. године а пореска обавеза је настала у пореском периоду од 01.08.-31.08.2016. године. Такође, тужилац сматра да ако се као дан промета сматра реална и фактичка примопредаја неукњиженог објекта која је извршена 08.09.2016. године, о чему је сачињен и оверен записник, пореска обавеза је настала у пореском периоду 01.09.-30.09.2016. године. Посебно указује да је постојала и техничка немогућност вршења примопредаје са инвеститором пре тог рока, јер инвеститор, због честих путовања није био у земљи односно отпутовао је из земље 12.03., 20.03., 13.04., 20.04., 14.06., 03.07., 12.07., 08.09., 14.09.2016. године. Наводи да је у пореском периоду август и септембар 2016. године, тужилац био порески дужник у складу са чланом 10. став 2. тачка 3)

Закона о ПДВ, а не порески обвезник у смислу члана 8. закона, те да није имао обавезу исказивања ПДВ у рачуну јер је инвеститор био порески обвезник ПДВ. У погледу стицања права располагања инвеститора у смислу члана 4. став 3. тачка 7. Закона о ПДВ, на новоизграђеном објекту који се гради "кључ у руке", тужилац указује да инвеститор никако не може стећи законито право располагања новоизграђеним објектом моментом подобности за коришћење објекта у смислу члана 154. Закона о планирању и изградњи, како то тужени наводи, јер би то било супротно члану 33. Закона о основама својинско-правних односа, те да инвеститор стиче право располагања новоизграђеним објектом тек уписом у земљишне књиге објекта, односно у конкретном случају 04.10.2016. године. Појашњава да је на основу члана 5. уговора суфинансијер, овде тужилац, као наручилац радова закључио дана 08.05.2015. године уговор са ВВ, као извођачем радова на објекту у коме је одредбом члана 23. уговора детаљно уговорен начин примопредаје радова. С тим у вези, тужилац истиче да је јасно да је ВВ примопредају радова дана 29.03.2016. године извршио тужиоцу као наручиоцу посла, а примопредају је потписала директорка тужиоца ГГ, а не инвеститор – физичко лице ББ, да је ВВ испоставио окончану ситуацију наручиоцу посла овде тужиоцу, а не инвеститору физичком лицу 01.07.2016. године. Из свега наведеног може се закључити да инвеститор физичко лице није био у уговорном односу са извођачем радова на објекту ВВ, па је тужени погрешно утврдио чињенично стање у том делу. Посебно указује да су првостепени и тужени орган погрешно утврдили да је дан евидентирања физичког лица инвеститора као обвезника ПДВ без утицаја на решење ове ствари, јер управо од ове чињенице зависи порески статус тужиоца као испоручиоца грађевинског објекта. Такође, сматра да првостепени и тужени орган нису утврдили да ли је инвеститор и реално почео да користи новоизграђени објекат у пореском периоду 01.07.-31.07.2016. године, већ су само утврдили могућности инвеститора да користи новоизграђени објекат који је подобан за употребу. Са наведених разлога, посебно напомиње да се понашањем тужиоца не наноси штета буџету Републике Србије, јер није спорно да треба платити ПДВ у промету објекта између инвеститора и суфинансијера, већ да је спорно да ли ће тај ПДВ платити тужилац или инвеститор, физичко лице и спорно је да ли ПДВ треба платити у јулу или августу, септембру или октобру 2016. године. Предложио је суд тужбу уважи, оспорено решење поништи и предмет врати туженом органу на поновни поступак и одлучивање. Тужилац је у тужби исказао и трошковник с позивом на тарифни број 42. у вези тарифног број 13. АТ у износу од 45.000,00 динара.

Тужени орган у одговору на тужбу остао је у свему при разлозима из образложења оспореног решења и предложио је да суд тужбу одбије, као неосновану.

Управни суд је, у смислу члана 33. став 2. и 3. Закона о управним споровима ("Службени гласник РС", бр. 111/09), решио предмет спора без одржавања усмене расправе, сматрајући да је предмет спора такав да очигледно не изискује непосредно саслушање странака и посебно утврђивање чињеничног стања. Испитујући законитост оспореног решења у границама захтева из тужбе, у смислу одредбе члана 41. став 1. Закона о управним споровима, оценом навода изнетих у тужби, одговора на тужбу и списа ове управне ствари, Управни суд је нашао да је тужба основана.

Из стања у списима предмета и образложења оспореног решења

произлази да је у првостепеном поступку обрачунавања и плаћања пореза на додату вредност за период од 01.07.2016-31.07.2016. године, код тужиоца као пореског обвезника, сачињен записник, број: 47-00218/2017-0015-001 од 09.08.2017. године, којим су констатоване незаконитости и неправилности, на који је порески обвезник доставио примедбе, а разлози за неприхватање истих детаљно су изнети у образложењу решења првостепеног органа. У поступку контроле је утврђено да порески обвезник у поднетој пореској пријави за наведени период није исказао податке у делу Промет добара и услуга, при чему је првостепени орган утврдио да се тужилац као порески обвезник у периоду контроле бавио организацијом и финансирањем изградње стамбено-пословне зграде у Улици војводе Добрњца бр. 36, на основу Уговора о суинвестирању заједничке изградње који је закључен дана 03.04.2014. године између ДД из ... као инвеститора по основу решења о грађевинској дозволи и тужиоца са друге стране (као суинвеститора). Првостепени орган је утврдио да се уговором дефинише обавеза тужиоца да у заједничку изградњу од тренутка закључења уговора унесе финансијска средства потребна за припрему, организацију и изградњу новог стамбено-пословног објекта по систему "кључ у руке", да је уговором дефинисано да инвеститору као накнада за улог у изградњу објекта припада право својине на будућем стамбеном објекту и то на 25% нето квадратуре изграђеног објекта и два гаражна места а суинвеститору овде тужиоцу, сви остали станови од броја 1, до броја 7, локал у приземљу и сва остала гаражна и паркинг места. Првостепени орган утврдио је и да је решењем о измени грађевинске дозволе промењена претходна дозвола услед промене инвеститора, да је инвеститор постао ББ као наследник претходног инвеститора. Првостепени орган закључио је а имајући у виду карактеристике уговора да постоји један инвеститор физичко лице, а да тужилац као порески обвезник финансира и организује градњу, да је суштина наведеног уговора заједничка градња, те да је као такав требало да буде и закључен, што даље значи да је поменутом уговору дата погрешна форма, односно да тужилац није суинвеститор. Првостепени орган је утврдио да је извођач радова ВВ, а да надзор над изведеним радовима врши ЂЂ. Даље је у проведеном поступку првостепени орган утврдио да је записник о примопредаји извршених радова на изградњи стамбено-пословног објекта са припадајућом опремом и унутрашњим инсталацијама у Улици ... бр. ... у ..., потписан 29.03.2016. године, и да исти садржи чињеницу да су се ББ из ..., као инвеститор изградње и ЕЕ као представник извођача радова ВВ, споразумно састали ради примопредаје радова и документације у вези са изградњом пометог објекта дана 29.03.2016. године, када су извршили преглед изведених радова, уговорне, техничке и друге документације. На основу напред наведених чињеница да је грађење објекта у потпуности завршено о чему сведочи записник о техничком прегледу изведених радова од 16.03.2016. године, записник о примопредаји изведених радова на изградњи стамбено-пословног објекта са припадајућом опремом и унутрашњим инсталацијама од 29.03.2016. године, окончана ситуација извођача радова ВВ из ..., бр. С10/2016 од 17.06.2016. године, коју је надзорни орган оверио 01.07.2016. године, првостепени орган је закључио да је тужилац као порески обвезник извршио промет грађевинског објекта инвеститору најкасније даном овере окончане ситуације од 01.07.2016. године, односно у пореском периоду од 01.07.-31.07.2016. године, по основу ког промета је био у обавези да изда одговарајући рачун. Даље је првостепени орган утврдио да је тужилац за наведени промет грађевинског објекта инвеститору издао рачун, бр. 05-160000002 након извршеног промета на дан 12.09.2016. године на износ од 177.212.458,19 динара, да на

наведеном рачуну порески обвезник није исказао ПДВ наводећи да ПДВ није обрачунат у складу са одредбом члана 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ. Како прималац добара ББ из ..., у пореском периоду у коме је извршен промет добара тј. 01.07.-31.07.2016. године, није био обвезник ПДВ, то се порески обвезник на рачуну о предметном промету добара који је требало издати моментом завршетка објекта 01.07.016. године, по налажењу првостепеног органа није могао позвати на члан 10. став 2. тачка 3) Закона о ПДВ, и био је дужан да на рачуну о промету наведеног добра обрачуна и уплати ПДВ у складу са одредбама члана 3., члана 14., члана 16., члана 37. и члана 49. Закона о порезу на додату вредност. Са наведених разлога првостепени орган је закључио да је тужилац у пореском периоду од 01.07.-31.07.2016. године, био у обавези да за извршену испоруку делова новоизграђеног објекта – станова инвеститору испостави рачун јер се ради о промету из члана 4. став 3. тачка 6) Закона о ПДВ и обрачуна ПДВ. Одлучујући о жалби тужиоца, тужени орган је констатовао да је правилно првостепени орган донео одлуку као у диспозитиву првостепеног решења. Позивајући на одредбе члана 3., члана 14. став 1. тачка 3), члана 16. став 1. тачка 1) Закона о порезу на додату вредност, те одредбу члана 154. став 1. и 2. Закона о планирању и изградњи, тужени орган је закључио да како је у поступку контроле утврђено, да се новоизграђени грађевински објекат и економски дељиве целине у оквиру тог објекта, испоручују без отпреме, у месту у којем се налазе, промет је настао даном преноса права располагања на тим непокретностима, који је одређен даном извршења техничког пријема и добијања употребне дозволе. Како је у поступку контроле утврђено да за контролисани грађевински објекат постоји записник о техничком прегледу изведених радова од 16.03.2016. године, записник о примопредаји изведених радова на изградњи стамбено-пословног објекта са припадајућом опремом и унутрашњим инсталацијама од 29.03.2016. године, окончана ситуација извођача радова ББ из ..., бр. С10/2016 од 17.06.2016. године, који је надзорни орган оверио 01.07.2016. године, по оцени туженог органа, у складу са одредбама члана 14. став 1. тачка 3) Закона о ПДВ, промет из члана 4. став 3. тачка 6) Закона о ПДВ, сматра се извршеним даном преузимања добара, а то је код испоруке добара – делова новосаграђеног грађевинског објекта у степену њихове потпуне изграђености, дан завршетка објекта, тј.техничког пријема објекта извршеног у складу са одредбама Закона о планирању и изградњи. Са напред наведених разлога тужени орган ценио је неосноване наводе жалбе да обавеза обрачуна и плаћања пореза на додату вредност није настала у пореском периоду јули 2016. године. Наводе жалбе да је инвеститор – физичко лице постао порески обвезник ПДВ дана 02.08.2016. године, тужени орган такође је оценио да су без утицаја на другачије решење ове управне ствари, уз образложење да се у конкретном случају ради о испоруци грађевински завршеног објекта власнику земљишта у ком случају према наведеним одредбама закона постоји обавеза обрачуна и уплате ПДВ. Тужени орган ценио је као неосноване и наводе жалбе којима се указује на погрешно закључивање првостепеног органа да је примопредаја изграђеног објекта извршена записником о примопредаји изведених радова на изградњи стамбено-пословног објекта од 29.03.2016. године, наводећи да се приложени записник о примопредаји између пореског обвезника и инвеститора од 08.09.2016. године односи на све што је порески обвезник већ преузео (чак и кључеве од станова) од извођача радова на дан 29.03.2016. године по записнику о примопредаји изведених радова на изградњи стамбено-пословног објекта са припадајућом опремом и унутрашњим инсталацијама на кат.парцели ... КО ... у Улици ... у ... Такође, по оцени туженог

чињеница да је уговорено да порески обвезник укњижи објекат, не утиче на време промета добара, из разлога што је радња укњижбе одвојена од градње објекта, а из приложеног решења о укњижби произлази да је објекат делимично укњижен. Тужени орган је у образложењу оспореног решења указао на грешку у образложењу решења првостепеног органа указујући да је уместо пореског периода 01.07-31.07.2016.године наведено 01.07.-31.07.2017. године, али да имајући у виду списе предмета и порески период у коме је утврђена обавеза жалиоцу, односно утврђена у теренској контроли тужени је закључио да се неспорно ради о пореском периоду 01.07.-31.07.2016. године, те да се ради о грешци која није од утицаја на решење ове пореско-правне ствари. Са наведених разлога, те ценећи и остале наводе жалбе као неосноване а са разлога детаљно наведених у образложењу оспореног решења код одлучне чињенице да је пореска обавеза жалиоца правилно утврђена у моменту извршене примопредаје објекта, као даном када је извршена радња по којој је наступио настанак пореске обавезе из ожалбеног решења, са којих разлога је одлучио као у диспозитиву оспореног решења, сходно одредбии члана 151. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

Основано се по оцени Управног суда наводима тужбе оспорава законитост решења туженог органа.

Одредбом члана 3. Закона о порезу на додату вредност ("Службени гласник РС", бр. 84/2004...83/2015), прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности. Према одредби члана 4. став 1. истог закона промет добара, у смислу овог закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу која тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено. Ставом 3. тачка 6) истог члана закона, прописано је да се прометом добара, у смислу овог закона, сматра и испорука добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала испоручиоца, ако се не ради само о додацима или другим споредним материјалима док је тачком 7) прописано да се прометом добара, у смислу овог закона, сматра и први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објаката. Према одредби члана 14. став 1. тачка 3) истог закона промет добара настаје даном преноса права располагања на добрима примаоцу, ако се добро испоручује без отпреме, односно превоза, док је одредбом члана 16. став 1. тачка 1) истог закона прописано да пореска обавеза настаје даном када се најраније изврши промет добара и услуга.

Одредбом члана 2. тачка 21) Закона о планирању и изградњи ("Службени гласник РС", бр. 72/09...145/14), инвеститором се сматра лице за чије потребе се гради објекат и на чије име гласи грађевинска дозвола. Одредбом члана 154. став 1. истог закона прописано се је да се подобност објекта за употребу утврђује техничким прегледом, док је ставом 2. истог члана закона прописано да се технички преглед објекта врши по завршетку изградње објекта, односно дела објекта који представља техничко-технолошку целину и може се као такав самостално користити. Према ставу 4. истог члана закона технички преглед обухвата контролу усклађености изведених радова са грађевинском дозволом и техничком документацијом на основу које се

објекат градио, као и са техничким прописима и стандардима који се односе на поједине врсте радова, односно материјала, опреме и инсталација. Одредбом члана 158. истог закона прописано је да објекат за који је у складу са овим законом предвиђено издавање грађевинске дозволе може се користити по претходно прибављеној употребној дозволи.

Полазећи од напред изложеног чињеничног и правног стања ове управне ствари те цитираних одредби Закона о порезу на додату вредност и Закона о планирању и изградњи, за сада се не може прихватити као правилан закључак туженог органа да се у складу са одредбама члана 14. став 1. тачка 3) Закона о ПДВ промет из члана 4. став 3. тачка 6) Закона о ПДВ, сматра извршеним даном преузимања добара, а да је то код испоруке добара – делова новосаграђеног грађевинског објекта у степену њихове потпуне изграђености, дан завршетка објекта тј. техничког пријема објекта извршеног у складу са одредбама Закона о планирању и изградњи, те да је промет настао даном преноса права располагања на тим непокретностима, који је одређен даном извршења техничког пријема и добијања употребне дозволе. Ово са разлога што се у смислу напред цитираних одредаба Закона о планирању и изградњи и то члана 154. став 1., 2. и 3. техничким прегледом утврђује подобност објекта за употребу по завршетку изградње објекта, односно дела објекта који представља техничко-технолошку целину и може се као такав самостално користити и којим прегледом се врши контрола усклађености изведених радова са грађевинском дозволом и техничком документацијом на основу које се објекат градио, као и са техничким прописима и стандардима који се односе на поједине врсте радова, односно материјала, опреме и инсталација. Надаље, сагласно члану 158. став 1., истог закона издавањем употребне дозволе настаје могућност фактичког коришћења објекта.

Код напред наведеног, потребно је да у поновном поступку тужени орган несумњиво утврди правну природу уговора о суинвестирању од 03.04.2014. године, овереног дана 04.04.2014. године, имајући при томе у виду садржину одребе члана 7. 8 и 9. Анекса 1. Уговора о суинвестирању, закљученог дана 07.09.2016. године између ББ и тужиоца, Записник о примопредаји објекта у Београду у Улици ... бр. ... од 08.09.2016. године, као и све друге доказе приложене у списима предмета, те да на основу оцене доказа и утврђеног чињеничног стања у смислу одредбе члана 14. став 1. тачка 3) Закона о ПДВ утврди време промета добара у конкрентом случају, па у складу са тим на основу члана 16. став 1. тачка 1) истог закона утврди време настанак пореске обавезе, а тиме и пореског обвезника у конкретном случају у смислу одредбе члана 8. Закона о порезу на додату вредност.

Са изнетих разлога, налазећи да је оспореним решењем повређен закон на штету тужиоца, Управни суд је донео одлуку као у ставу I диспозитива пресуде, применом одредбе члана 40. став 2. и члана 42. став 1. Закона о управним споровима. У извршењу ове пресуде, тужени орган је дужан да донесе ново и на закону засновано решење о жалби тужиоца, придржавајући се примедаба суда изнетих у пресуди, у року и на начин прописан одредбом члана 69. став 2. Закона о управним споровима.

Суд је имао у виду да је пуномоћник тужиоца на крају тужбе исказао трошковник с позивом на тарифни број 42., у вези тарифног броја 13. АТ у износу од

45.000,00 РСД, али налази да нису испуњени услови да суд у смислу одредби члана члана 66. и 67. Закона о управним споровима, о истом одлучује. Ово са разлога што тужилац петитумом тужбе у смислу одредбе члана 163. став 1. Закона о парничном поступку ("Службени гласник РС", бр. 72/11...187/20), која се у управном спору сходно примењује на основу одредбе члана 74. Закона о управним споровима није тражио да суд обавеже туженог на накнаду трошкова управног спора, опредељен сагласно одредби члана 163. став 2. Закона о парничном поступку.

ПРЕСУЂЕНО У УПРАВНОМ СУДУ
Дана 30.09.2022. године, 5 У 1983/19

Записничар
Ивана Ивановић,с.р.

Председник већа-судија
Мира Стевић Капус,с.р.

За тачност отправка
Управитељ писарнице
Дејан Ђурић

СЂ