



РЕПУБЛИКА СРБИЈА
УПРАВНИ СУД
22 У 8297/16
18.11.2021. године
БЕОГРАД

У ИМЕ НАРОДА

Управни суд, у већу састављеном од судија, Зорице Китановић, председника већа, Весне Даниловић и Елене Петровић, чланова већа, са судским саветником Данијелом Поповић, записничарем, одлучујући у управном спору по тужби тужиоца А.А. д.о.о., ..., Улица ... број ..., кога заступа директор Б.Б., преко пуномоћника Давора Јевремовића адвоката из Београда, Улица Проте Ђурића бр. 2 и Зорана Радовића адвоката из Београда, Дечанска бр. 13, чији је правни следбеник сада В.В. д.о.о., ..., Улица ... бр. ..., поднетој против туженог Министарства финансија Републике Србије, Пореске управе, Сектор за порескоправне послове и координацију - Регионално одељење за другостепени поступак, Београд, чији је правни следбеник Министарство финансија Републике Србије-Сектор за другостепени порески и царински поступак, Одељење за другостепени порески поступак, Београд, ради поништаја решења бр. 300-47-04-00285/2015-11000 од 18.04.2016. године, у правној ствари пореза, у нејавној седници већа одржаној дана 18.11.2021. године, донео је

ПРЕСУДУ

I Тужба **СЕ УВАЖАВА, ПОНИШТАВА** решење Министарства финансија Републике Србије, Пореске управе, Сектора за порескоправне послове и координацију, Регионалног одељења за другостепени поступак Београд, број 300-47-04-00285/2015-11000 од 18.04.2016. године и предмет **ВРАЋА** надлежном органу на поновно одлучивање.

II **ОБАВЕЗУЈЕ СЕ** тужени орган Министарство финансија Републике Србије Сектор за другостепени порески и царински поступак, Одељење за другостепени порески поступак, Београд као правни следбеник Министарства финансија Републике Србије, Пореске управе, Сектор за порескоправне послове и координацију - Регионално одељење за другостепени поступак, Београд да правном следбенику тужиоца В.В. д.о.о., ..., Улица ... бр. ..., надокнади трошкове управног спора у износу од 47.290,00 динара, у року од 15 дана од дана пријема писменог отправка пресуде.

Образложење

Оспореним решењем одбијена је жалба тужиоца, изјављена против решења Пореске управе, Филијале Младеновац број 47-00173/2015-0070-010 у предмету 866789121 од 08.02.2016. године. Наведеним решењем Филијале Младеновац од 08.02.2016. године тужиоцу као пореском обвезнику, у циљу отклањања неправилности, утврђене су непријављене обавезе и то у тачкама од 1. до 23. пореза на додату вредност у утврђеним износима у наведеним тачкама за појединачне месечне периоде почев од 01.12.2011. године до 30.06.2015. године са одговарајућом утврђеном каматом приказаном у наведеним тачкама и обрачунатом закључно са 28.12.2015. године и наложена уплата утврђене обавезе и камате до дана уплате, у тачки 24. утврђен је порез на добит предузећа у утврђеном износу са утврђеном каматом обрачунатом закључно са 28.12.2015. године и наложена уплата утврђене обавезе и камате до дана уплате, а тачкама 25. и 26. диспозитива наложено је тужиоцу као пореском обвезнику да сам обрачуна и уплати камату од дана до када је у контроли обрачуната камата до дана уплате главног дуга у тачкама од 1. до 24. диспозитива овог решења, при чему је прески обвезник дужан да утврђене обавезе у тачкама од 1. до 24. диспозитива овог решења прокњижи у пословним књигама и другим прописаним евиденцијама.

Тужилац је тужбом поднетом Управном суду дана 27.05.2016. године допуњеном поднесцима од 05.12.2016., 19.05.2017., 22.09.2017., и 04.03.2021. године оспорио законитост решења туженог органа са разлога што у оспореном акту туженог није правилно и потпуно утврђено чињенично стање, није правилно примењено материјално право и општи акт, нису правилно изведени закључци у погледу чињеничног стања, па је донета неправилна одлука, а побијани акт је незаконито донет по слободној оцени, при чему је као државни орган прекорачио границе законског овлашћења и побијани акт није донет у складу са циљем у којем му је овлашћење дато. Истакао је да је у диспозитиву оспореног решења тужени одбио као неосновану жалбу тужиоца, која се односи на наложену обавезу уплате пореза на додату вредност у тачкама од 1. до 23., као и обавезу уплате пореза на добит у контролисаном периоду, иако образложењем, како је истакао, није јасно образложено зашто је таква одлука донета по свакој појединачној наложеној обавези и по сваком од изјављених жалбених навода. У образложењу решења су преписани жалбени наводи и без конкретне оцене сваког појединачног правног основа и конкретне оцене и провере наводно “утврђене” висине појединачно наложене обавезе пореза на додату вредност и пореза на добит, у складу са сваким појединачним жалбеним разлогом, само констатовао више пута да “наводи жалиоца нису основани”. На страни 22. констатовано је да је првостепени орган недвосмислено утврдио чињенично стање, дао јасно образложење за своју одлуку из диспозитива решења, уз позивање на материјалноправне прописе које упућује на решење какво је дато у диспозитиву, а да притом чињенично стање у овом порескоправном поступку није потпуно и правилно утврђено ни у односу на наложене обавезе 23 уплате пореза на додату вредност и у односу на наложену обавезу уплате пореза на добит. Такође, висине свих појединачних, наводно “утврђених” и наложених пореских обавеза нису тачне, а посебно у односу на наложену обавезу уплате пореза на добит, јер је неспорно да првостепени орган није појединачно исказао ову наложену

пореску обавезу по свакој од контролисаних пословних година, посебно за 2012., 2013. и 2014. годину, што је чак и по преским прописима недопустиво, што изреку првостепеног решења у овом делу чини незаконитим. Тужени је ову неправилност морао у поступку по жалби да отклони. Пореска управа – Филијала Младеновац је незаконито и неправилно извршила корекције основице пореза на добит у контролисаном периоду и ван контролисаног периода (до 30.06.2015. године), засновано на извршеним корекцијама исказаних података за све пореске периоде. На тај начин је “утврдила” и наложила нову пореску обавезу у периоду од 08.11.2011. до 30.06.2015. године за износ пореза на добит предузећа од 7.271.808,00 динара, а без ознаке појединачних пореских периода на који се овај износ односи са каматом обрачунатом закључно са 28.12.2015. године на износ од 1.811.611,11 динара без ознаке појединачних износа пореза на добит предузећа по свакој пословној години у контролисаном периоду и појединачног износа обрачунате камате по свакој пословној години и ознаке периода у којем је камата обрачуната. Побујано решење не садржи јасне одговоре на жалбене разлоге и јасно образложење донете одлуке којом је жалба одбијена, а што све указује на закључак да је намера и циљ доношењем оваквог другостепеног решења била искључиво потврда свих “утврђених непријављених пореских обавеза” из првостепеног решења и наплата веома високог износа пореза на додату вредност и пореза на добит. Тужени, као орган управе у саставу Министарства финансија који у делокругу рада Пореске управе обавља и послове вршења пореске контроле и утврђивања пореза у складу са законом, у побујаном коначном решењу није применио и није правилно применио Устав Републике Србије, више закона и одлуке локалне самоуправе. Повредио је основно начело из члана 3. Устава Републике Србије, основне одредбе из члана 5. и 8. Закона о општем управном поступку, одредбу члана 4. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, одредбу члана 4. и члана 7. Закона о државној управи, члан 20. став 1. тачка 5. и члан 26. Закона о локалној самоуправи, члан 4. Закона о комуналним делатностима, као и све одредбе Одлуке о коришћењу, уређењу и одржавању јавних паркиралишта и јавних гаража на територији Градске општине Младеновац и начину поверавања обављања ове делатности (“Службени лист града Београда” број 36/10, 37/11), која је донета на основу члана 2. Одлуке о јавним паркиралиштима у којој је од члана 15. до 18. уређена уговорна казна за неизвршавање нематеријалне обавезе уклањања возила. Затим све одредбе потписаног Уговора о поверавању делатности уређења и одржавања јавних паркиралишта од 01.11.2011. године по којем је Председник општине Младеновац дао сагласност на ценовник А.А. д.о.о., ..., којим је уређена посебна цена (уговорна казна) за непоштовање прописаних и уговорених обавеза извршења нематеријалне обавезе уклањања возила, као и одредбе члана 270-273. Закона о облигационим односима. Основни жалбени разлог у коначном порескоправном поступку била је чињеница да тужени није имао право да сам тумачи право, односно да одреди правно значење или смисао наведених правних норми нити му се то право може и сме дозволити и толерисати. Тужени, у поступку доношења оспореног решења није применио обавезујућу, јасну и недвосмислену норму – одредбу члана 15. - члана 18. Одлуке о јавним паркиралиштима (“Службени лист града Београда” бр.12/2010, 37/2011), којом је прописана обавеза лица која користе јавна паркиралишта на територији града, а нису извршила или су задоцнила са испуњењем своје нематеријалне обавезе, да, због неизвршавања или задоцњења у испуњавању те нематеријалне обавезе уклањања свог возила, плате уговору казну у тачно

одређеном и прописаном новчаном износу. Сваки возач или власник возила у моменту започињања коришћења обележеног јавног паркиралишта на територији града Београда и општине Младеновац је том радњом истовремено закључио и уговор који се по оштем акту заснованом на закону мора закључити, познавајући при томе све битне састојке уговора (висину накнаде за коришћење места на јавним паркиралиштима, обавезу уклањања возила...), при чему су одредбе прописа којима је делимично или у целини одређена садржина уговора саставни делови тих уговора. Сваки од тих закључених уговора не подлеже никаквој законом прописаној форми, не закључује се под било каквим условима има допуштен основ и јасно одређена два предмета обавезе за корисника обележеног јавног паркиралишта који су могући, допуштени и одређени. Уговорна казна јесте новчана накнада штете као последица неиспуњења нематеријалне обавезе из уговора. Пореска управа нема право да изнесе и приходе од уговорних казни од корисника јавних паркиралишта (наплаћене и ненаплаћене од корисника који нису извршили обавезну радњу чињења уклањања возила са јавног паркиралишта у складу са правилима коришћења јавних паркиралишта) у пореском смислу поистовети са приходом на име накнаде за паркирање по основу пружене услуге на јавном паркиралишту. То су и по врсти и по садржини обавезе плаћања два потпуно различита прихода по два различита облигациона основа. Тужени у оспореном решењу не разликује пореску обавезу и порез, одлучујући по жалби поступа и доноси одлуку као да је у питању поступак смањења или укидање пореза, а не поступак у коме се утврђује “непријављена пореска обавеза”. У овом поступку терет доказивања је био на Пореској управи за чињенице на којима заснива постојање пореске обавезе (чл. 51. став 1. ЗПППА), приходе остварене од доплатне карте, а које је тужилац правилно књижио на конту 67912 – приходи од казних пенала у виду доплатне карте и конту 9712, као и правилно обрачунавао и уплаћивао ПДВ на део свих издатих иноса наплатних карти – тужени као орган управе који контролише, утврђује и наплаћује јавне приходе, третира наплату уговорне казне по паркинг налозима, а који нису плаћени или нису плаћени на време и на коју се не плаћа ПДВ по Закону о ПДВ, третира као износе на које није плаћен ПДВ од стране тужиоца. Указује да је у периоду од 25.10.2016. године до 14.11.2016. године надлежна Филијала Пореске управе код тужиоцевог повезаног правног лица, Г.Г. д.о.о ..., вршила контролу обрачуна и уплате пореза на додату вредност, о чему је сачинила и записник број 47-00412/2016-0058-001 од 18.11.2016. године у којем је констатовано да цена доплатне карте због непоседовања паркинг карте износи 1.100,00 динара са ПДВ-ом. Такође се констатује да се на укупан износ прихода од доплатних карата има применити прерачуната стопа ПДВ од 16,6667%. Иста стопа, а у складу са чланом 23. Закона о порезу на додату вредност, а у вези са чланом 17. истог закона, се примењује када износ цене услуге садржи у себи износ ПДВ-а. Истиче да је наведени записник нова чињеница коју суд треба имати у виду приликом доношења одлуке. Наводи да доплатна карта, по ценовнику тужиоца (као разлика између укупне цене умањене за износ дневне карте на коју је обрачунат и плаћен ПДВ), до дана 15.11.2012. године је износила 951,00 динара, а од 15.11.2012. године је износила 1.253,29 динара, у оба случаја са исказаним ПДВ-ом. На износе од 951,00 динара односно 1.253,29 динара, које је тужилац сходно Одлуци општине Младеновац, третирао као уговорну казну за неизвршење обавезе уклањања возила, сходно одредбама Закона о порезу на додату вредност, тужилац ПДВ није обрачунавао. Сматра да пореска основица за

обрачун ПДВ за доплатну карту не може да буде целокупан износ који је већ фактурисан или наплаћен, већ се од тог износа треба одузети износ ПДВ, а на остатак обрачунати стопа од 20% или на целокупан износ обрачунати прерачунату стопу ПДВ од 16,6667%. Ради се о томе да Закон о ПДВ у члану 17. прописују да се ПДВ не урачунава у пореску основицу на коју се примењује стопа ПДВ. Наведена погрешна примена закона резултирала је и погрешно обрачунату основицу, а тиме и у погрешно обрачунати износ пореза на добит предузећа из тачке 24. првостепеног решења, будући да је прекршена одредба члана 22. Закона о порезу на добит предузећа, јер је износ ПДВ-а обрачунат у основицу на коју је разрезана пореска стопа из 39. Закона о порезу на добит правних лица. У вези са тим тужилац се позвао на пресуду Управног суда, Одељење у Нишу II-5 У.15513/2019 од 28.01.2021. године као пример судске праксе а који представља доказ који додатно поткрепљује наведене тужбене наводе и правне ставове тужиоца у вези са незаконитошћу побијаног решења у погледу начина обрачуна и наплате ПДВ-а. Позивајући се на и мишљење Министарства финансија број 011-00-2/2013-04 од 29.01.2013. године, као и све наведено, предложио је да суд донесе пресуду којом ће тужбу уважити, оспорено решење поништити и вратити надлежном органу на поновно одлучивање уз обавезу туженог да тужиоцу накнади трошкове управног спора у висини судске таксе по тужби, као и трошкове на име састава тужбе због ангажовања адвоката по АТ у износу од 45.000,00 динара као и трошкове на име састава поднесака од 19.05., 22.09.2017. године у износу од по 22.500,00 динара, као и за сатав поднеска од 04.03.2021. године у износу од 30.000,00 динара. У тужби је истакао и захтев за одлагање извршења решења Филијале Младеновац од 08.02.2016. године, о ком захтеву је одлучено решењем овога суда од 01.06.2016. године и којим решењем је захтев одбијен са разлога што тужилац није доставио доказе на основу којих се несумњиво може утврдити да би извршењем овог решења тужиоцу била нанета штета која би се тешко могла надокнадити.

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

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

Из списка предмета и образложења оспореног решења произилази да је првостепени орган у поступку теренске контроле обрачунавања и плаћања пореза на додату вредност за период од 01.12.2011. до 30.06.2015. године и пореза на добит предузећа код тужиоца сачинио записник о извршеној теренској контроли број 47-00173/2015-0070-001 у предмету 866789121 дана 28.12.2015. године, на који је порески обвезник, овде тужиоца доставио примедбе и допуну примедби на чињенично стање утврђено овим записником, а које су од стране првостепеног органа разматране и детаљно образложене у решењу број 47-00173/2015-0070-010 од 08.02.2016. године. Наведено решење је закључком о исправци грешке у решењу, број 47-00173/2015-0070-016 од 01.03.2016. године исправљено у погледу очигледне техничка грешка у називу

пореског обвезника. У контролисаном периоду утврђено је да је порески обвезник, овде тужилац, обављао делатност пружања услуга у копненом саобраћају шифра делатности 5221, односно делатност пружања услуга и издавања паркинг места, да у оквиру регистроване делатности остварује приходе које евидентира у свом књиговодству, на контима класе 6, по следећим основима: конто 6122 и конто 6123-приходи од вршења услуга, конто 6124-приход од доплатних карти, конто 6590-остали пословни приходи за које није прописан посебан конто и конто 6792-приходи од наплаћених казни-доплатне карте. Даље контролом је утврђено да је жалилац у оквиру групе рачуна 67, на аналитичком рачуну 6792, књижио приходе од издатих доплатних карата који по својој садржини не представљају остале приходе већ пословне приходе од обављања делатности који су опорезиви. На рачуну 679-остали приходи књиже се приходи као што су приходи од наплаћених пенала, од накнадно примљених рабата, приходи по основу надокнађених штета и сл. Утврђено је и да је порески обвезник на остварене приходе евидентирани на аналитичким картицама рачуна 612, вршио обрачун пореза на додату вредност и обрачунате износе исказивао у поднетим пореским пријавама ППДВ, а на остварене приходе, исказане на картици конта 6792-приходи од казних пенала у виду доплатне карте, у контролисаном периоду, порески обвезник није вршио обрачун и уплату пореза на додату вредност. Стога је у контроли извршен обрачун пореза на додату вредност у укупном износу од 12.338.072,05 динара по пореским периодима, сходно одредбама члана 3., 5., 17. и 23. Закона о порезу на додату вредност, и обрачуната припадајућа камата у укупном износу од 4.073.546,53 динара од датума доспећа сваке појединачне пореске обавезе закључно са 28.12.2005. године у складу са одредбом члана 75. Закона о пореском поступку и пореској администрацији у износима који су специфицирани у записнику и побијаном решењу. Тужени је указао да обрачун ПДВ-а није извршен на износ исказан на наведеном конту, већ само на основицу прихода који би се остварио од издатих дневних карата за пружање услуге целодневног паркирања. Остварени износ прихода од појединачно наплаћених износа дневне карте, односно доплатне карте чини “приход од казних пенала у виду доплатне карте и на ту разлику не треба обрачунавати ПДВ”. Контролисани порески обвезник је доплатну карту по налогу за плаћање дневне карте, а по утврђеним ценама за дневну, односно доплатну карту по сопственим ценовницима, третирао као уговорну казну. Наиме, обзиром да према заузетом ставу овог привредног друштва, доплатна карта представља уговорну казну, то на новчани износ уговорних казни-доплатних карата порески обвезник није обрачунавао и није плаћао порез на додату вредност, иако је ПДВ био садржан у цени карте по ценовнику. Дана 12.05.2011. године, Уставни суд Србије је прогласио да је одлука о плаћању доплатне карте-казне на зонираном паркингу-противзаконито и да се обустави издавање доплатних карти. Тужени орган је указао да ни одлуком Скупштине града-општине нити актом предузећа д.о.о. “Метропаркинг МВЦ”, коме је поверено обављање комуналне делатности одржавања јавних простора за паркирање и решење стационараног саобраћаја на територији града Београда, општина Младеновац о висини доплатне карте, не може се дерогирати Закон о облигационим односима тим пре што доплатна карта, односно дневна карта нема карактер прекршаја и не слива се у буџет РС већ одлази на рачун пореског обвезника тужиоца. Казним одредбама Закона о безбедности саобраћаја није предвиђен прекршај за неплаћене услуге паркирања у тачно одређеном периоду нити је могуће, по одредбама других општих законских аката, класификовати доплатну карту као казну за прекршај. Из одредби члана 3. став 1. тачка 1., 17. став 1., 23. став 1. Закона о порезу на

додату вредност, и измена и допуна Закона о ПДВ-у од 28.09.2012. године проистиче да је порески обвезник наплатом доплатне карте (по ценовнику тужиоца од 15.11.2011. године) односно дневне карте (по ценовнику тужиоца од 15.11.2012. године) остварио приход који не може бити уговорна казна, већ представља накнаду за извршени промет услуга која се опорезује порезом на додату вредност, сходно одредбама члана 3., 5., 17. и 23. Закона о порезу на додату вредност. Одлука да доплатна-дневна карта не представља казну и да се на исту има обрачунати припадајући порез на додату вредност донета је и у решењу Министарства финансија, Пореске управе-Сектора за пореско правне послове и координацију Регионалног одељења за другостепени поступак у Нишу дана 19.10.2015. године под бројем решења 500-47-04-00359/2015-15001. У поступку теренске контроле, а у складу са наведеним, као и одредбама члана 37. Закона о ПДВ, извршен је обрачун пореза на додату вредност на приходе исказане на картици конта 67912-приходи од казних пенала у виду доплатне карте, по пореским периодима, како је специфицирано у записнику у побијаном решењу, у укупном износу од 12.338.072,05 динара. У складу са одредбама члана 75. ЗППП-а, извршен је и обрачун камате за неблаговремено плаћање доспелих а неизмирених обавеза, од момента доспећа сваке појединачне обавезе до 28.12.2015. године, у укупном износу од 4.073.546,53 динара. У тачки 24. диспозитива првостепеног решења приказани су укупни приходи у пословној 2012., 2013. и 2014. години у поступку контроле правилности и тачности прокњижених пословних прихода констатоване су неправилности да је порески обвезник на крају пословних година налозима за књижење, сторнирао активна временска разграничења са рачуна 2899-АВР и приходе са рачуна 6792-приходи од наплаћених казни-доплатне карте. У прилогу налога за књижење као документ на основу којег је прокњижена ова пословна промена налази се одлука директора контролисаног привредног друштва којом је одлучено “да се приход од доплатних карата, односно приход од уговорених казни, признаје у моменту када је наплаћен због неизвесности наплате и немогућности да се поуздано процени који ће се износ доплатних карата наплатити у моменту издавања. Сходно томе укинута потраживање од доплатних карата у 2012. години и приходе од истих признати у моменту наплате. Ову одлуку проследити финансијско-рачуноводственој служби ради одговарајућег књижења на конту потраживања од доплатних карата и прихода од истих у 2012. години.”. Књижење пословних промена на овакав начин у супротности је са одредбама члана 15. Закона о рачуноводству и ревизији, а у вези члана 25. и 32. Правилника о начину признавања и процењивања имовине, обавеза, прихода и расхода малих правних лица и предузетника као и члана 20. и 55. Правилника о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике. Контролом је утврђено да је порески обвезник у пословним годинама 2012. години пружао услуге коришћења, уређења и одржавања јавних паркиралишта, као и премештања непрописно паркираних возила, те да је обвезник за кориснике јавних паркиралишта који нису поступали у складу са одредбама Одлуке о јавним паркиралиштима, којима је прописано да корисник јавног паркиралишта дужан да купи паркинг карту и да користи јавно паркиралиште у времену за које је плаћено паркирање, односно корисницима који нису имали прописану паркинг карту, издавао доплатну паркинг карту, коју су корисници били у обавези да плате. Издавањем налога за плаћање доплатне карте обвезник је пружио услугу паркирања на јавним паркиралиштима корисницима јавног паркиралишта и на тај начин исказао потраживања од корисника по том основу због чега је био у обавези да за све издате

доплатне карте плати порез и искаже приход без обзира на моменат наплативости. Издате доплатне карте никако нису могле бити књижене на рачуну 2899-активна временска разграничења, јер исте не представљају потраживања која се могу разграничити већ исте представљају потраживање из редовног пословања те су као такве могле и морале бити књижене у оквиру рачуна 202-купци. Потраживања по основу издатих доплатних карата нису могла бити књижена на терет активних временских разграничења јер иста не спадају ни у једну категорију прихода који могу бити разграничени. Потраживања по основу издатих доплатних карата која нису наплаћена једино су могла бити исправљена у корист рачуна 209, а на терет рачуна 585-обезбеђење потраживања и краткорочних пласмана, под условом да су испуњени услови из члана 16. став 2. Закона о порезу на добит правних лица, односно да је од рока за њихову наплату прошло најмање 60 дана, односно на терет рачуна 576-расходи по основу директних отписа, под условом да су кумулативно испуњени сви услови из члана 16. став 1. Закона о порезу на добит правних лица, те сходно наведеном потраживање по основу издатих доплатних карата које није још наплаћено ни у ком случају није могло бити сторнирано на основу одлуке директора друштва, већ једино исправљено и прокњижено на терет рачуна расхода, али само под условима прописаним одредбама члана 16. став 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица/корекција у пореском билансу/, свако појединачно потраживање. Исто тако на рачуну 679-остали приходи књиже се приходи као што су приходи од наплаћених пенала, накадно примљених рабата, приходи по основу надокнађених штета и сл. Приход остварен од издатих доплатних карата је пословни приход и као такав је требао бити исказан у оквиру групе 61, јер представља опорезив приход, а не у оквиру групе 67-остали приход. Првостепени орган је утврдио да је порески обвезник неосновано књижио смањење прихода на основу одлуке директора друштва о процени наплативости тих прихода, а да притом није пружао валидан доказ о ненаплативости истих, и на тај начин смањило пореску основицу за обрачунавање пореза на добит правних лица. У случају када обвезник ПДВ-испоручилац добара са ПДВ потражује од примаоца тих добара и новчана средства у фиксном износу због прекорачења рока за плаћање од стране примаоца добара, према мишљењу Министарства финансија број 413-00-739/2011-04 од 01.09.2011. године, предметна новчана средства сматрају се делом накнаде за извршени промет што значи да се ПДВ на уговорену казну обрачунава само у случају ако се ради о извршеном промету добара са ПДВ, у складу са Законом о порезу на додату вредност, а ако промет добара не подлеже ПДВ у складу са Законом о порезу на додату вредност, ни на уговорену казну се не обрачунава ПДВ. Примање новчаних средстава без обавезе примаоца новчаних средстава да даваоцу или другом лицу изврши противчинидбу у виду промета добара и услуга не сматра се предметом опорезивања ПДВ. Позивајући се на одредбе члана 3. став 1. тачка 7. Закона о комуналним делатностима одредбама члана 4. став 3. истог закона, члана 16. став 7. Правилника о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике, одредбу члана 15. став 1., 16. став 1., 17. став 1. и 36а Закона о ПДВ, како се контролисани порески обвезник није определио и поднео надлежном пореском органу захтев за примену одредби члана 36а Закона о ПДВ, по мишљењу туженог органа порески инспектор је правилно поступио када је извршио обрачун ПДВ на фактурисану, а не на наплаћену реализацију, а све у складу са напред наведеним законским одредбама. Увидом у копију обрасца предузећа "А.А." д.о.о. ...: налог за плаћање дневне карте број 094242 од 17.11.2015. године, која се налази у

списима предмета, у којем је наведен као основ издавања члан 18а, утврђено је да је наведени износ дневне карте 1253,00 динара, уз следећи текст: кориснику паркиралишта налаже се плаћање дневне паркинг карте у висини од 1253,00 динара, у року од 8 дана од дана издавања налога, путем приложене опште уплатнице или на благајнама Метропаркинга или у најближој пошти/банци. Ако корисник паркиралишта плати дневну паркинг карту у прописаном року, дужан је да осим износа цене дневне паркинг карте, наредних 8 дана плати и стварне трошкове предузећа и затезну камату. У случају плаћања у року од 8 дана од дана издавања цена је 953,29 динара. У инструкцији за уплату као сврха уплате наведена је уплата дневне карте, како за износ од 1253,29 динара тако и за износ од 953,29 динара. Инструкција је такође приложена у списима предмета. Такође је у списима предмета приложен и ценовник тужиоца број 01/11 од 15.11.2011. године, у коме је одређена за кориснике који нису платили ни на један од понуђених начина доплатне карте у износу од 951,00 динара, као и ценовник тужиоца број 02/12 од 15.11.2012. године, у коме је одређено за кориснике који нису платили ни на један од понуђених начина дневне карте у износу од 1253,29 динара, са укљученим ПДВ по стопи од 20% у наведену цену. Из наведеног се недвосмислено утврђује да се ради о плаћању доплатне, односно дневне карте, у коју је укључен ПДВ по прописаној стопи од 20% а не о казни. Одлуком о јавним паркиралиштима на коју се тужилац позива није прописана казна, већ у случају да ако корисник паркиралишта не плати дневну карту у року од 8 дана од дана издавања, дужан је осим износа дневне карте да у наредних 8 дана плати и стварне трошкове предузећа и законску затезну камату. Тужилац не поседује веродостојну документацију о стварним трошковима предузећа и законској затезној камати, већ поседује само налоге за плаћене дневне карте, у чију цену је укључен ПДВ, за коју наводи да представља казну, те наведене износе дневних карата неосновано искључује из пореске основице за обрачун и уплату ПДВ. Директор предузећа “Метропаркинг МВЦ”, Младеновац је дана 24.11.2011. године донео Правилник о коришћењу јавних паркиралишта и уклањању непрописно паркираних возила на територији општине Младеновац. Чланом 22. став 1. наведеног правилника предузећа наведено је следеће: “корисник који поступа супротно одредбама чланова 8., 9., 10., 11. и 15а овог правилника дужан је да плати казнене пенале у виду паркинг налога према важећем ценовнику привредног друштва”. Већ је објашњено да се у ценовницима из 2011. године ни из 2012. године не спомињу казне нити казни пенали, већ доплатне карте, односно дневне карте са обрачунатим ПДВ по прописаној стопи од 20%. Из наведеног проистиче да је порески обвезник, наплатом доплатне карте, остварио приход од обављања поверене му делатности по уговору, који приход не може бити уговорна казна по Закону о облигационим односима, већ представља накнаду за извршени промет услуга која се опорезује сходно одредбама члана 3., 5., 17. и 23. Закона о порезу на додату вредност. Стога су, по налажењу туженог органа, наводи тужиоца у наведеном делу неосновани. На рачуну 679-остали приходи књиже се приходи као што су приходи од наплаћених пенала, накнадно примљених рабата, приходи по основу надокнађених штета и сл. Приход остварен од издатих доплатних карата је пословни приход и као такав је морао бити исказан у оквиру групе 61, јер представља опорезив приход, а не у оквиру конта групе 67, која по својој садржини представља рачуне на којима се књиже остали приходи као што су добици по основу продаје некретнина, постројења и опреме и нематеријалних улагања, добици од продаје биолошких средстава, добици од продаје дугорочних хартија од вредности и учешћа у капиталу, добици од продаје материјала, наплаћена отписана потраживања, вишкови,

приходи по основу ефеката уговорене заштите од ризика, приходи од смањења обавеза, приходи од укидања дугорочних резервисања и остали не поменути приходи, а у складу са одредбама члана 56. став 1. Правилника о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике. Тужилац се позива на мишљење Министарства финансија број 011-00-2/2013-04 од 29.01.2013. године, која су обавезујућа за поступање пореске управе, наводећи да је ово мишљење добио по свом захтеву за мишљење број 15/12 од 01.12.2012. године, који захтев није доставио, те се не може са сигурношћу утврдити како је тужилац формулисао питање упућено Министарству финансија. Мишљење Министарства финансија број 011-00-2/2013-04 од 29.01.2013. године се не односи на контролисану пореску ситуацију, будући да је теренском контролом неспорно утврђено да се у конкретном случају не ради о казнама, него о редовним приходима обвезника од обављања делатности. Већ издате доплатне-дневне карте никако нису могле бити књижене на рачуну 2899, односно 2999-активна временска разграничења, по налажењу туженог органа, јер исте не представљају потраживања која се могу разграничити, већ исте представљају потраживања из редовног пословања-обављања делатности те су као такве могле и морале бити књижене у оквиру рачуна 2020, односно 204-купци у земљи. Књижење пословних промена на овакав начин у супротности је са одредбама члана 15. Закона о рачуноводству и ревизији, а у вези члана 25. и 32. Правилника о начину признавања и процењивања имовине, обавеза, прихода и расхода малих правних лица и предузетника као и члана 20. и 55. Правилника о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике. Потраживања по основу већ издатих доплатних карата нису могла бити књижена на терет активних временских разграничења, јер иста не спадају ни у једну категорију прихода који могу бити разграничени. Потраживања по основу издатих доплатних карата која нису наплаћена једино су могла бити исправљена у корист рачуна 209-исправка вредности потраживања од купца, а на терет рачуна 585-обезвређивање потраживања и краткорочних пласмана, под условом да су испуњени услови из члана 16. став 2. Закона о порезу на добит правних лица, односно да је од рока за њихову наплату прошло најмање 60 дана, односно на терет рачуна 576-расходи по основу директних отписа, под условом да су кумулативно испуњени сви услови из члана 16. став 1. Закона о порезу на добит правних лица, те је сходно наведеном потраживање по основу издатих доплатних карата које није наплаћено пре истека рока од годину дана ни у ком случају није могло бити сторнирано на основу одлуке директора друштва, која не представља веродостојну рачуноводствену исправу у складу са одредбама члана 8., 9. и 10. Закона о рачуноводству и ревизији и члана 8. став 1.-3. Закона о рачуноводству. Директор је доносио одлуке за 2012., 2013. и 2014. годину да се приход од доплатних карата, односно приход од уговорених казни, призна у моменту када је наплаћен због неизвесности наплате и немогућности да се поуздано процени који ће се износ доплатних карата наплатити у моменту издавања. У образложењу одлуке за 2014. годину директор тужиоца наводи да у прилог овој одлуци иде и пресуда Врховног касационог суда Рев. 430/2014 од 17.12.2014. године којом се утврђује да право на наплату доплатних карата застарела у року од годину дана. Првостепени орган је из достављених рачуна-налога за плаћање доплатних карата, утврдио да исти нису застарели јер су сви издати у 2014. години, тј. у периоду од 03.01.2014. године до 31.12.2014. године, односно за њихову наплату није протекао рок од годину дана, те је образложење да је сторнирање вршено због протеча рока застарелости неприхватљиво

и без основа. Поступајући на наведени начин, тужилац је у целости сторнирао предметна потраживања, иако за то нису испуњени наведени законски услови. Наведена потраживања су једино могла бити исправљена и прокњижена на терет рачуна расхода, али искључиво под условима прописаним одредбама члана 16. став 1. и 2. Закона о порезу на добит правних лица/корекција у пореском билансу/, за свако појединачно потраживање. Тужилац је навео да је поступао у складу са изабраном рачуноводственом политиком, по одлуци директора контролисаног привредног друштва од 31.12.2012. године. Међутим за овакву рачуноводствену политику по налажењу туженог, не постоји могућност у закону, односно порески обвезник је поступајући по наведеној одлуци директора поступио супротно одредбама члана 8., 9. и 10. Закона о рачуноводству и ревизији и члана 8. став 1.-3. Закона о рачуноводству, члана 16. став 1. и 2. и члана 63. Закона о порезу на добит правних лица чиме је оштетио буџет Републике Србије за необрачунат и неплаћени порез на добит правних лица како је таксативно наведено по пореским периодима. Према томе наводи жалиоца су неосновани по налажењу туженог органа. Жалилац сматра да је неправилно утврђивање и налагање непријављене обавезе пореза на добит предузећа у износу од 7.271.808,00 динара и камате у износу од 1.881.611,11 динара, без ознаке појединачних пореских периода на које се ови износи односе. У записнику број 47-00173/2015-0070-001 од 28.12.2015. године на страни 66, 74 и 82, као и у побијаном решењу на страни 77, 85, и 93 наведени су износи обрачунатог пореза на добит за 2012., 2013. и 2014. годину респективно, са износима обрачунате камате за сваку појединачну пореску обавезу и наведени датуми доспећа односно тачан појединачни период за који је обрачуната камата, због неблаговремене уплате појединачне пореске обавезе за наведене године. Такође је на страни 93 побијаног решења дат табеларни приказ-рекапитулација утврђених обавеза пореза на добит по пореским периодима-годинама, као и припадајуће камате, те су наводи жалиоца у наведеном делу по налажењу туженог органа неосновани. Жалилац је навео да је првостепени орган поступио супротно одредби члана 4. Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Тужени орган је нашао да нису основани наводи жалбе о повредама правила поступка и начела. Тужиоцу је дана 10.09.2015. године уручен налог за контролу на који тужилац није ставио писмени приговор. Ставом 2. и 3. урученог налога од 08.09.2015. године наложено је да ако порески инспектор утврди неправилности које се односе на порески период који није обухваћен налогом а тај порески период није контролисан, дужан је да контролом обухвати и тај порески период. Стога је налог за контролу проширен у складу са законским одредбама, а не самоиницијативно од стране поступајућег инспектора како неосновано наводи тужилац. Жалилац сматра да првостепени орган није имао право да сам тумачи правне норме и да сам одлучи да ли ће или не применити важеће правне норме из општег акта града Београда и општине Младеновац, већ да је био дужан да са пореског аспекта упореди и утврди да ли идентичан статус жалиоца и његових непријављених обавеза са пореским статусом осталих привредних друштава који обављају делатност уређења, одржавања, наплате и контроле наплате јавних паркиралишта у свих осталих 17 градских општина града Београда, по основу њихових непријављених или пријављених обавеза за порез на додату вредност и порез на добит у контролисаном периоду. Пореска управа нема дискреционо право да било коју одредбу из наведене одлуке-општег акта града Београда које се идентично примењују на територији свих градских општина града Београда, па и на терет општине Младеновац, селективно примени или не примени

према поједином пореском обвезнику. Наводи да ни у једној од осталих локалних самоуправа у РС не постоји општи акт којим су на идентичан начин и у целости уређени исти услови обављања комуналне делатности, коришћење јавних паркиралишта и уклањања непрописно паркираних возила и права и обавезе корисника комуналних услуга. Наводи жалиоца су неосновани по налажењу туженог органа. Предмет теренске контроле је контрола правилности и законитости обрачунавања и плаћања јавних прихода за период контроле код пореског обвезника "А.А.", а не компаративна анализа пореских ситуација у вези коришћења, одржавања, наплате и контроле наплате јавних паркиралишта у осталим градским општинама града Београда и локалних самоуправа у Републици Србији за шта ни првостепени орган ни тужени орган није овлашћен. Налог за теренску контролу од 08.09.2015. године уручен је тужиоцу дана 10.09.2015. године. У самом обрасцу 000-налог за теренску контролу наведено је следеће: ако порески инспектор утврди неправилности које се односе на порески период који није обухваћен налогом, а тај порески период није контролисан, дужан је да контролом обухвати тај порески период. Уколико порески инспектор у поступку теренске контроле, утврди да порески обвезник неправилно и супротно закону испуњава пореску обавезу по основу неког другог јавног прихода или исту уопште не испуњава, порески инспектор је дужан да изврши контролу правилности и законитости обрачунавања и плаћања и тог /тих јавних прихода. У складу са напред наведеним порески инспектор је у свему поступио у складу са урученим налогом за контролу. Стога су неосновани наводи тужиоца у овом делу. Против налога за теренску контролу порески обвезник може изјавити усмени приговор, на датум почетка контроле, одмах по пријему овог налога са обавезним навођењем разлога за тражење одлагања контроле. При томе је исти дужан да у року од наредних 24 часа достави Пореској управи изјављени приговор у писменом облику што контролисани порески обвезник није учинио. Контрола је вршена у присуству опуномоћеног и овлашћеног лица-директора и књиговође, увидом у документацију коју је тужилац ставио на увид. Првостепени орган је навео доказе, и налазом записника утврдио чињеничну основу, коју је подвео под одредбе материјалног права које је навео. Записник је сачињен дана 28.12.2015. године, уручен је жалиоцу дана 31.12.2015. године, садржи поуку о праву на примедбе, које право је жалилац користио, а првостепени орган је детаљно размотрио и ценио примедбе у ожалбеном решењу. Тиме је поступио у складу са одредбама члана 199. став 2. Закона о општем управном поступку, те су наводи жалиоца у наведеном делу по налажењу туженог без основа. Жалилац је истакао да сви наводи из приговора на записник и допуне приговора на записник чине саставни део жалбе. Како су исти размотрени и оцењени у образложењу нападнутог решења од стране првостепеног органа, то се тужени орган позива на разлоге наведене у првостепеном решењу, налазећи да је првостепени орган у образложењу свог решења правилно оценио наводе који се у жалби износе, у смислу одредби члана 235. став 2. Закона о општем управном поступку. Тачком 26. диспозитива побиијаног решења наложено је пореском обвезнику да утврђене обавезе у тачкама 1-24 диспозитива овог решења прокњижи у пословним књигама и другим прописаним евиденцијама. Код овако утврђеног чињеничног стања, према оцени туженог органа, жалиочеви наводи немају утицаја на другачије решавање ове управне ствари. Тужени орган је нашао да је првостепени орган недвосмислено утврдио чињенично стање, дао јасне разлоге за своју одлуку из диспозитива решења, уз позивање на материјално правне прописе који упућују на решење какво је дато у диспозитиву, а што је у складу са одредбом члана 199. став 2. Закона о општем

управном поступку, пореском обвезнику је омогућено учешће у поступку контроле, о чему постоје докази у списима, докази у поступку контроле су цењени, како појединачно тако и заједно са осталим доказима. Из наведеног на основу члана 151. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији решено је као у диспозитиву оспореног решења.

Притом, из разлога образложења ожалбеног решења, а које разлоге прихвата и другостепени орган, произилази да је у поступку теренске контроле утврђено да порески обвезник, овде тужилац, на остварене приходе, исказане на картици конта 6792-приходи од казних пенала у виду доплатне карте, у контролисаном периоду, није вршио обрачун и уплату пореза на додату вредност, јер је доплатну карту по налогу за плаћање дневне карте, а по утврђеним ценама за дневну, односно доплатну карту по сопственим ценовницима, третирао као уговорну казну, а према становишту заузетом код овог привредног друштва, да доплатна карта представља уговорну казну на коју се не обавунава ПДВ. Такође, орган је нашао да на новчани износ уговорних казни-доплатних карата порески обвезник није обрачунавао и није плаћао порез на додату вредност, иако је ПДВ био садржан у цени карте по ценовнику. Стога је у контроли извршен обрачун пореза на додату вредност у укупном износу од 12.338.072,05 динара по пореским периодима, сходно одредбама члана 3., 5., 17. и 23. Закона о порезу на додату вредност и обрачуната припадајућа камата у укупном износу од 4.073.546,53 динара од датума доспећа сваке појединачне пореске обавезе закључно са 28.12.2005. године у складу са одредбом члана 75. Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Орган је указао да обрачун ПДВ-а није извршен на износ исказан на наведеном конту, већ само на основицу прихода који би се остварио од издатих дневних карата за пружање услуге целодневног паркирања.

Код оваквог стања ствари, према оцени Управног суда, правилно је утврдио тужени орган да доплатне карте немају карактер уговорне казне што би тужиоца ослободило од плаћања ПДВ-а. Међутим за сада се не може испитати законитост оспореног решења, с обзиром на то да тужени и првостепени орган у поступку одлучивања нису определили да ли доплатне карте представљу накнаду за пружену услугу или имају карактер законске затезне камате сагласно члану 277. Закона о облигационим односима и Одлуци Уставног суда број I Уи 16/2009 од 12.05.2011. године (објављења у Сл.гласнику РС бр 92/11 дана 07.12.2011. године), од чега даље зависи могућност утврђивања постојања обавезе плаћања ПДВ-а и утврђивање основице за плаћање овог облика пореза. Наиме, уколико доплатна карта има карактер законске затезне камате, у том случају није опрезива у смислу Закона о порезу на додату вредност па се не плаћа ни законска затезна камата на обрачунати и неплаћени ПДВ у складу са чланом 75. Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Ако затезна камата представља саставни део накнаде за пружену услугу, у том смислу подлеже обрачуну и плаћању ПДВ-а, па је орган дужан да правилно утврди основицу и висину ове обавезе, имајући притом у виду која је пореска стопа прописана за комуналне услуге у складу са важећим законом у време настанка пореске обавезе на страни тужиоца.

Са изнетих разлога, налазећи да је оспореним решењем повређен закон на штету тужиоца, Управни суд је одлучио као у ставу првом диспозитива пресуде,

применом одредбе члана 40. став 2. и чл. 42. став 1. Закона о управним споровима. У извршењу пресуде, надлежни орган ће донети ново, на закону засновано решење, имајући у виду правно схватање и примедне суда изнете у овој пресуди, којима је везан у смислу одредбе члана 69. став 2. Закона о управним споровима.

Суд је овај спор решио без одржавања јавне расправе, у смислу одредбе чл. 33. став 2. Закона о управним споровима, којом је прописано да Суд решава без одржавања усмене расправе, само ако је предмет спора такав да очигледно не изискује непосредно саслушање странака и посебно утврђивање чињеничног стања, или ако странке на то изричито пристану, будући да је због наведене повреде правила поступка оспорени акт незаконит, а што је овај суд могао да цени на основу стања списка предмета, без одржавања јавне расправе.

Одлучујући о захтеву тужиоца за накнаду трошкова управног спора, суд је одлуку донео применом одредбе члана 66., 67. и 74. Закона о управним споровима, као и применом одредбе члана 153. став 1., 154. и 163. став 2. Закона о парничном поступку (“Службени гласник РС” бр. 72/11, 49/13, 74/13, 55/14, 87/18 и 18/20), па су тужиоцу имајући у виду да је у овом управном спору заступан од стране пуномоћника из реда адвоката признати трошкови на име састава тужбе у износу од 45.000,00 динара сагласно Тарифном броју 42. а у вези Тарифног броја 13. Тарифе о наградама и накнадама трошкова за рад адвоката (“Службени гласник РС” бр. 121/12, 99/20 и 37/21), јер је вредност спора процењива (25.565.037,69 динара), а према Тарифном броју 28. и 29. Закона о судским таксама (“Службени гласник РС”, бр.28/94, 53/95, 16/97, 34/01, 9/02, 29/04, 61/05, 116/08, 31/09, 101/11, 93/12, 93/14, 106/15 и 95/18), одредио трошкове за таксу за тужбу у износу од 390,00 динара и за таксу за пресуду у износу од 1.900,00 динара, због чега је Суд досудио тужиоцу трошкове управног спора, у укупном износу од 47.290,00 динара, одлучујући као у ставу II диспозитива ове пресуде. Суд тужицу није призна трошкове са састав поднеска од 19.05., 22.09.2017. и 04.03.2021. године налазећи да исти нису били нужни и оправдани.

ПРЕСУЂЕНО У УПРАВНОМ СУДУ
дана 18.11.2021. године, 22 У. 8297/16

Записничар
Данијела Поповић, с.р.

Председник већа-судија
Зорица Китановић, с.р.

За тачност отправка
Управитељ писарнице
Дејан Ђурић

БС