



РЕПУБЛИКА СРБИЈА
УПРАВНИ СУД
20 У 9478/15
Дана 26.05.2017. године
Б Е О Г Р А Д

У ИМЕ НАРОДА

Управни суд, у већу састављеном од судија: Жељка Шкорића, председника већа, Павела Јонаша и мр Зорана Релјића, чланова већа, са судским саветником Катариниом Пецић Илић, као записничарем, одлучујући у управном спору по тужби тужиоца Предузећа за унутрашњу и спољну трговину “А.А.” д.о.о. Б., ..., кога заступа пуномоћник Владан Стојиљковић, адвокат из Београда, Македонска бр. 19, против туженог Министарства финансија Републике Србије, Пореске управе, Сектора за порескоправне послове и координацију, Регионалног одељења за другостепени поступак Београд, ради поништаја решења број: 300-47-04-00142/2014-II000 од 20.05.2015. године, у предмету пореском, у нејавној седници већа, одржаној дана 26.05.2017. године, донео је

ПРЕСУДУ

I Тужба СЕ ОДБИЈА.

II ОДБИЈА СЕ захтев тужиоца за накнаду трошкова управног спора.

Образложење

Оспореним решењем одбијена је, као неоснована, жалба тужиоца изјављена против решења Пореске управе – Филијале Врачар, број: 47-00611/2014-0020-010 у предмету 529120555 од 15.01.2015. године. Наведеним решењем, у ставу I тачка 1.-3. диспозитива, тужиоцу је, у поступку теренске контроле обрачунавања и плаћања пореза на додату вредност за период 01.08.2014. до 31.10.2014. године, у циљу отклањања неправилности, утврђена непријављена обавеза пореза на додату вредност у укупном износу од 367.660,00 динара, док је у тачки 2. одређено да је порески обвезник дужан да обавезе утврђене у тачкама 1.-3. диспозитива тог решења спроведе у пословним књигама и другим прописаним евиденцијама; у ставу II диспозитива одређен је рок од 15 дана од дана пријема решења за извршење решења, док је у ставу III одређено да жалба не одлаже извршење решења.

У тужби, којом је покренуо управни спор, поднетој Управном суду, препорученом пошиљком преко поште, дана 23.06.2015. године, тужилац, преко пуномоћника, оспорава законитост побијаног решења туженог органа због повреде правила поступка, погрешно утврђеног чињеничног стања и неправилне примене материјалног права. Сматра нетачним став туженог изнет у образложењу оспореног решења да, рачуни привредног друштва Б.Б. d.o.o. не садрже податке на основу којих би се могло закључити да тужилац има право да на улазни ПДВ из тих рачуна користи за умањење ПДВ-а који дугује у контролисаном пореском периоду, те да исти нису у складу са чланом 43. став 2. тачка 4. Закона о порезу на додату вредност. С тим у вези, тужилац истиче да су услуге, које су фактурисане рачунима 8-14 од 31.08.2014. године, 9-14 од 30.09.2014. године и 10-14 од 31.10.2014. године, и пружене од стране поменутог привредног друштва, на које околности је тужилац дао изјаву у писаном облику, те да је уз примедбе на записник доставио исправе – спецификације које су пратиле рачуне, а које су тужилац и привредно друштво Б.Б. d.o.o. сачињавали пре издавања и плаћања рачуна, а које су привредном друштву Б.Б. d.o.o. служиле за утврђивање вредности пружене услуге за сваки појединачни месец, а тужиоцу за контролу тачности примљених рачуна, указујући да су наведене спецификације чиниле саставни део напред наведених рачуна. Даље наводи да ови рачуни, заједно са спецификацијама – месечним прегледима пресека реализације које су саставни део рачуна, садрже све оно што је чланом 42. Закона о порезу на додату вредност прописано да рачун мора да садржи, јер се у месечним прегледима пресека реализације који чине саставни део рачуна, налазе подаци о вредности извоза и реекспортних послова за кинеско тржиште, висини уговорене посредничке провизије, врсти пружене услуге и броја уговора, па су, према мишљењу тужиоца, издати рачуни правно-формално исправни и чињенично тачни. Стога сматра да тужени није применио одредбу члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност, којом је прописано да се пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини, те да тужилац има право на одбитак претходног пореза, односно, на умањење своје пореске обавезе у висини претходног пореза из предметних рачуна. Предлаже да суд, након одржане усмене јавне расправе, донесе пресуду којом ће тужбу уважити и поништити оспорено решење а туженог обавезати да тужиоцу накнади трошкове поступка у износу од 31.370,00 динара, опредељујући их за састав тужбе у износу од 30.000,00 динара, судску таксу на тужбу у износу од 390,00 динара и судску таксу на пресуду у износу од 980,00 динара.

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

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

Одредбом члана 28. Закона о порезу на додату вредност (“Службени гласник РС”, број 84/04...68/14), прописано је да право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари, између осталог, ако добра набављена у Републици користи или ће их користити за промет добара, под условом да је тај промет опорезив ПДВ-ом (став 1. тачка 1.), и то право обвезник може да оствари ако поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са овим законом, као и документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ

којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза (став 2.). У пореском периоду у коме су испуњени услови из става 1. и 2. овог члана, обвезник може да одбије претходни порез од дугованог ПДВ и то обрачунати и исказани ПДВ за промет добара, који је или ће му бити извршен од стране другог обвезника у промету (став 3. тачка 1.). Према члану 42. истог закона, обвезник је дужан да изда рачун или други документ који служи као рачун за сваки промет добара и услуга другим обвезницима (став 1.). Обавеза издавања рачуна из става 1. овог члана постоји и ако обвезник наплати накнаду или део накнаде пре него што је извршен промет добара и услуга (авансно плаћање), с тим што се у коначном рачуну одбијају авансна плаћања у којима је садржан ПДВ (став 2.). Према ставу 3. истог члана наведеног закона, рачун садржи нарочито податке из тачака 1-10: назив, адресу и ПИБ издаваоца рачуна; место, датум издавања и реди број рачуна; назив, адресу и ПИБ примаоца рачуна; врсту и количину испоручених добара или врсту и обим услуге; датум промета добара и услуга и висину авансних плаћања; износ основице; пореску стопу која се примењује; износ ПДВ који је обрачунат на основицу; напомену о одредби овог закона на основу које није обрачунат ПДВ и напомену да се за промет добара и услуга примењује систем наплате.

Одредбом члана 23. Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци ("Службени гласник РС", бр. 123/2012), прописано је да обвезник ПДВ који, на основу закључених уговора, континуирано пружа услуге и за промет тих услуга издаје периодичне рачуне, као податак о обиму услуга исказује податак о временском периоду у којем су услуге пружене, а као податак о врсти услуга може да искаже податак о одредби уговора у којој су наведене врсте услуга које се пружају.

Према оцени Управног суда, правилно је поступио тужени орган када је, на основу члана 151. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији ("Службени гласник СР", бр.80/02...105/14), оспореним решењем одбио, као неосновану, жалбу тужиоца изјављену против првостепеног решења, с обзиром да је у поступку код првостепеног органа без повреда правила поступка, правилно и потпуно утврђено чињенично стање, па је правилно примењено и материјално право када је одлучено као у диспозитиву тог решења. Ово због тога што је у управном поступку пред првостепеним органом утврђено да је тужилац, у контролисаном периоду од 01.08.2014. до 31.10.2014. године, неосновано, као свој, користио претходни порез, будући да предметни рачуни, као документа пријављивања и обрачунавања пореске обавезе пореза на додату вредност, нису исправни, јер не одређују тачну врсту - спецификацију услуга за чији промет су рачуни испостављени, нити је у управном поступку приложен било какав документ који би то одредио како у смислу врсте услуге, тако и у ком обиму су исте извршене, односно, из истих се није могло на јасан и недвосмислен начин утврдити о каквој се врсти услуга ради, тј. о каквом се заступању ради, с обзиром да је у рачунима само наведено "заступање према кинеском купцу", при чему рачуни не садрже ни податак о проценту посредничке провизије, односно, податак о томе на који начин је издаваоц рачуна утврдио накнаду за услугу за коју на рачунима наводи да је извршена. Првостепени орган је правилно утврдио и то да је тужилац у вези са испостављеним рачунима у току контроле доставио на увид уговор који је са издаваоцем рачуна закључио дана 13.12.2010. године, из чије садржине је закључено да се ради о посредовању између тужиоца и купаца, при чему је накнада одређена у зависности од обима извршене услуге, али није наведено који су критеријуми и како се исти обим услуге утврђује и на који начин се на основу обима утврђује вредност накнаде, док се из спецификација које је тужилац доставио уз примедбе на записник о извршеној контроли,

не може утврдити да постоји одређена доследност односно, договорена методологија на основу које је утврђена провизија – накнада за услугу заступања. Ово из разлога што је у тим спецификацијама као основ накнаде за послове заступања приказана реализација редовног извоза и реекспорта за кинеско тржиште, а није дато објашњење за начин утврђивања “договореног процента”, како је то у истим спецификацијама наведено. Стога, како су рачуни, који се односе на промет услуга, неисправни у смислу члана 42. Закона о порезу на додату вредност, као и у смислу члана 23. Правилника о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци, то тужилац као порески обвезник није могао да користи право на претходни ПДВ из члана 28. став 1. и 2. истог закона. Стога је по оцени суда, правилан закључак туженог органа да тужилац нема право на одбитак претходног пореза по предметним рачунима, из разлога што је користио рачуне без доказа о извршености промета услуга. Наиме, тужилац је могао да користи претходни порез само по исправним ПДВ документима (рачунима) и само за промет који је или ће њему бити извршен од стране другог обвезника у промету, при чему се промет који није у потпуности одређен рачуном, може доказивати и допунским документом назначеним у рачуну, будући да, у смислу члана 23. наведеног Правилника, а како је то напред и наведено, обвезник ПДВ који, на основу закључених уговора, континуирано пружа услуге и за промет тих услуга издаје периодичне рачуне, као податак о обиму услуга исказује податак о временском периоду у којем су услуге пружене, а као податак о врсти услуга може да исказе податак о одредби уговора у којој су наведене врсте услуга које се пружају, а што у конкретној ситуацији није био случај.

По оцени суда, да би се стекло право на одбитак претходног пореза исказаног у рачунима, морају бити кумулативно испуњени сви законом прописани услови за то, а то су: да прималац и издавалац рачуна морају бити обвезници ПДВ-а, затим ПДВ мора бити посебно исказан у рачуну, који притом мора да садржи све податке прописане чланом 42. наведеног закона, при чему промет добара или услуга мора бити извршен или да је извршено плаћање добара и услуга пре испоруке (авансно плаћање), као и да се набављена добра и примљене услуге користе или ће се користити за пословне сврхе, односно, за промет добара и услуга који подлеже порезу на додату вредност. У складу са цитираним одредбама наведеног закона, према одговарајућем документу другог обвезника који је издао ПДВ рачун за услуге, обвезник ПДВ може да одбије претходни ПДВ само у случају када ПДВ рачун садржи све податке који су прописани за ПДВ рачун, при чему одређење промета добара и услуга може да се изврши позивом на одговарајући приложени документ, као што су нпр. уговор, отпремнице, чији садржај потврђује услугу која је у рачуну начелно наведена. У конкретном случају, тужилац је, као корисник претходног пореза, на коме је терет доказивања учињеног промета као основа остваривања тог бенефита, то чинио по рачунима који не садрже све законом прописане податке о врсти и обиму промета услуга. Дакле, у конкретном случају, нису били испуњени сви кумулативно законом прописани услови за остваривање тог права, јер право на одбитак претходног пореза зависи управо од испуњености напред наведених прописаних услова, намене и поседовања ваљане документације, од чега зависи да ли се претходни порез може одбити у целости, делимично или се уопште не може одбити, те је због свега напред наведеног и по оцени суда правилно одлучено као у диспозитиву првостепеног решења, а што је као правилно и на закону засновано потврдио и тужени орган оспореним решењем.

Суд је ценио све наводе истакнуте у тужби, па је нашао да су ти наводи

неосновани и без утицаја на другачију оцену законитости оспореног решења. Ово због тога што је тужилац, а како је то утврђено у поступку контроле обрачунавања и исказивања пореза на додату вредност, користио, као свој, претходни порез по рачунима који нису били исправни, а уз то га је користио у ситуацији да не поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету, односно, доказе да је издавалац рачуна извршио услуге које су на рачунима наведене, дакле, када промет уопште није ни извршен, а за који моменат се везује коришћење тог бенефита. Због тога тужилац, као порески обвезник, није имао основа да утврђену пореску обавезу на име пружених услуга умањује за износ пореза који терети набавку услуга, односно у конкретном случају се због напред наведеног, нису стекли законом прописани услови да се пореска обавеза умањи за износ пореза обрачунатог при пружању услуга, тј. за износ пореског одбитка. Ово из разлога што се у систему пореза на додату вредност као вишефазног општег пореза посебно истиче начело документованости, те се пореска обавеза за дати обрачунски период умањује само за износ пореског одбитка који се према документацији о набавци производа и услуга или увозу производа односи на тај исти обрачунски период, при чему се порески одбитак одобрава само уколико је набавка производа и услуга стварно и извршена од стране пријављеног пореског обвезника и ако је набављене производе или услуге употребио за обављање промета. Наиме, право на одбитак једног обвезника се практично реализује кад износ пореског одбитка постане пореска обавеза другог обвезника. То значи да се износ одбитка једног пореског обвезника у обрачунском периоду поклапа са обавезом другог обвезника у истом периоду, што овде није случај, а што представља прву и основну претпоставку уз коју се веже право на порески одбитак. Посебно треба нагласити да је у пореском поступку терет доказивања чињеница релевантних за смањење или укидање пореза на пореском обвезнику, а у смислу члана 51. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији. С тим у вези, неосновани су и наводи тужбе да тужени није применио одредбу члана 9. став 1. Закона о порезу на додату вредност, будући да је у упавном поступку несумњиво утврђено да тужилац не поседује рачун издат од стране другог пореског обвезника у промету, у складу са чланом 42. наведеног закона, нити поседује доказе да је издавалац рачуна извршио услуге које су на рачунима наведене. Како је контролом материјалне (суштинске) исправности документације, а све у циљу правилности обрачуна и плаћања јавних прихода, утврђено да наведена документација не садржи све битне елементе, односно како тужилац, у конкретном случају, није поседовао одговарајуће документе - исправне рачуне у смислу члана 42. Закона о порезу на додату вредност, то тужилац није имао право на порески одбитак, односно није имао право да користи право на претходни ПДВ из члана 28. став 1. и 2. наведеног закона. Дакле, тужбом оспорено решење је, према стању у списима предмета, засновано на потпуно и тачно утврђеном чињеничном стању на које су правилно примењене напред цитиране одредбе наведеног закона, а у образложењу побијаног решења, јасно су наведене све чињенице које су у току поступка утврђене, као и релевантни прописи и разлози којима се руководио тужени орган приликом доношења решења.

Имајући у виду наведено, као и одредбу члана 33. став 2. Закона о управним споровима, а нарочито став 3. према коме је суд обавезан да посебно наведе разлоге због којих није одржао усмену расправу, овај суд је нашао да су се у конкретном случају стекли услови за одлучивање о законитости оспореног решења без одржавања усмене јавне расправе. Ово стога што је предмет спора такав да очигледно не изискује непосредно саслушање странака ради утврђивања чињеничног стања, а не ради се ни о другим ЗУС-ом прописаним ситуацијама по којима је одржавање усмене јавне расправе

обавезно. Дакле, ради се о судској ствари, која не изискује додатни судски рад на утврђивању чињеница, јер се из навода тужбе, образложења оспореног решења и достављених списа види да је чињенично стање правилно и потпуно утврђено и да је законитост оспореног акта требало оценити само у погледу спорних правних питања.

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

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

ПРЕСУЂЕНО У УПРАВНОМ СУДУ

Дана 26.05.2017. године, 20 У 9478/15

Записничар
Катарина Пецић Илић, с.р.

Председник већа-судија
Жељко Шкорић, с.р.

За тачност отправка
Управитељ писарнице
Дејан Ђурић

СМ