



**Republika Srbija**  
**VRHOVNI SUD SRBIJE**  
**U 6046/04**  
**27.10.2006. godina**  
**Beograd**

#### **U IME NARODA**

Vrhovni sud Srbije u Beogradu, u veću sastavljenom od sudija: mr Jadranke Injac, predsednika veća, Borivoja Bunjevačkog i Zoje Popović, članova veća, sa savetnikom Ljiljanom Petrović, kao zapisničarem, odlučujući u upravnom sporu po tužbi tužioca Preduzeća "AA", koga zastupa AB, advokat, protiv osporenog rešenja tuženog Ministarstva finansija Republike Srbije, Poreska uprava - Regionalni centar Beograd, br. 731.1-416/2004-02 od 10.11.2004. godine, u predmetu inspekcijске mere, nakon održane nejavne sednice veća na dan 27.10.2006. godine, doneo je

#### **P R E S U D U**

Tužba SE UVAŽAVA i PONIŠTAVA rešenje Ministarstva finansija Republike Srbije, Poreska uprava - Regionalni centar Beograd, br. 731.1-416/2004-02 od 10.11.2004. godine.

#### **O b r a z l o ž e n j e**

Osporenim rešenjem odbijena je, kao neosnovana, žalba tužioca izjavljena protiv rešenja inspektora Finansijske policije Republičke uprave javnih prihoda, Organizaciona jedinica Centar Beograd - Odeljenje finansijske policije Ćukarica br. 47-00503/2001-011-010 od 03.12.2001. godine, a kojim je tužiocu naloženo da izvrši uplatu poreza na promet proizvoda i usluga, posebne takse na promet usluga za teritoriju grada Beograda, posebnog saveznog poreza na promet proizvoda i usluga i posebnog poreza za železnicu, sa pripadajućom kamatom, u ukupnom iznosu od 6.385.335,35 dinara.

U podnetoj tužbi tužilac pobija zakonitost osporenog rešenja tuženog organa, zbog pogrešno i nepotpuno utvrđenog činjeničnog stanja i pogrešne primene materijalnog prava.

Pre svega ističe da je tužiocu zbog neblagovremenih uplata poreza na promet i taksi po petnaestodnevnom akontacijama, za period od 01.1.2001. do 31.3.2001. godine, pogrešno naloženo da plati kamatu po stopi od 0,2% dnevno, iako je u tom delu odlukom Saveznog ustavnog suda br. 145-96, 146-96 i 88-97 od 01.2.2001. godine čl. 57. Zakona o akcizama i porezu na promet, proglašen neustavnim. Zatim tužilac ističe da osporava i visinu utvrđenog manjka popisom zalih robe u magacinu u \_\_\_ u septembru mesecu 2001. godine i iskazanog kroz popisne liste br. 1-188. Ovo stoga što prilikom utvrđivanja visine istog uopšte nije vršeno njegovo umanjeno za iznos redovnog kala, rastura, kvara, loma i otpisa od rizika krađe (na koje se ne plaća porez na promet proizvoda), inače utvrđenog Pravilnikom o normama rashoda po osnovu kala, rastura, kvara, loma i rizika od krađe, koji je tužilac usvojio 01.8.1999. godine i koji prilaže tužbi. Na ovako istaknute primedbe tužioca u toku prvostepenog postupka i u navodima žalbe nije se osvrnuo ni prvostepeni organ u ožalbenom rešenju ni drugostepeni organ u osporenom rešenju. Konačno ističe da je tuženi organ osporenim rešenjem trebao ceniti zakonitost i rešenja prvostepenog organa o oduzimanju viška robe od 28.11.2004. godine, kao i utvrditi da je nezakonito jer je doneto istog dana kada je tužiocu bio uručen i zapisnik o kontroli zbog čega nije ispoštovan zakonski rok koji se ostavlja stranci za prigovor na zapisnik. Najzad ističe i da je kupac - "BB" prilikom kupovine robe od tužioca blagovremeno istom dostavljao uredne poreske izjave PI-3 sa naznakom da se radi o kupovini opreme za vršenje njegove delatnosti. Prvostepeni organ je i pored toga tužiocu obračunao i naplatio porez sa kamatom, tvrdeći da se isporučena roba ne može smatrati opremom za vršenje delatnosti i rezervnim delovima za opremu (u smislu čl. 32. st. 1. tač. 1. Zakona o akcizama i porezu na promet i čl. 11. st. 1. tač. 15. Zakona o porezu na promet), dok je tuženi, potvrđujući stav prvostepenog organa, propustio u vezi toga uzeti u obzir i navode žalbe sa predloženim dokazima da je kupac dostavljajući svoju izjavu PI-3, time potvrđivao da se radi o opremi za vršenje njegove delatnosti. Tužilac smatra da, u svojstvu prodavca, nije bio u obavezi da zna za koje je sve delatnosti isti kao kupac registrovan. Uostalom, ni sam, kontrolni organ u svom zapisniku niti u rešenju uopšte ne konstatuje kojim se to registrovanim delatnostima bavi ovaj kupac. Nije se čak ni potrudio da zamolnicom pribavi rešenje o registraciji ovog kupca, a na osnovu koga bi se pouzdano moglo utvrditi kojim se sve delatnostima isti bavi. Takođe nije imao u vidu ni da je u to vreme kupac gradio novi studio u \_\_\_ i poslovnu zgradu \_\_\_, kao niti da je inspekcijска kontrola bila izvršena i u samom Preduzeću "BB" i da nikakvih zamerki na proslave navedene firme nije bilo, uključujući ni u vezi njenog predmetnog poslovnog odnosa sa tužiocem. Na kraju, ukazuje da je neosnovano oporezovan i u vezi prometa robe kupcu - "VV" d.o.o. iz \_\_\_, jer je priroda posla bila takva da je taj kupac robu poručivao telefonom, koja mu je potom isporučivana prvim slobodnim vozilom u pravcu magacina kupca u \_\_\_ (100 km od \_\_\_), a da je kupac po prijemu potpisanog primerka otpremnice iz svog magacina u \_\_\_ sastavljao urednu poresku izjavu i u njoj se pozivao na broj i datum otpremnice po kojoj je robu primio. Uostalom, ne samo kod ovog, već i kod svih ostalih navedenih kupaca, kako se to inače bliže žalbom i tužbom ukazuje, postoje samo formalne manjkavosti u pogledu izdatih poreskih izjava i otpremnica a koje po shvatanju tužioca ne mogu biti razlog za sadašnji obračun i naplatu poreza na promet od tužioca. Zbog svega navedenog, tužilac predlaže da sud tužbi uvaži i poništiti osporeno rešenje, te sam reši stvar tako što će osloboditi

tužioca svih naloženih obaveza dispozitivom prvostepenog rešenja, kao i da obaveže tuženog da tužiocu naknadi sve troškove ovog upravnog spora.

U odgovoru na tužbu, tuženi organ je u svemu ostao pri razlozima iznetim u obrazloženju osporenog rešenja, pa je predložio da sud tužbu kao neosnovanu odbije.

Ocnom navoda tužbe, odgovora na istu i celokupnih spisa predmeta ove upravne stvari, Vrhovni sud Srbije je našao da je tužba osnovana.

Prema obrazloženju osporenog rešenja, tuženi organ je navedenu odluku iz dispozitiva istog doneo sa razloga što je, imajući u vidu presudu Vrhovnog suda Srbije U. br. 2147/02 od 13.5.2004. godine, navode žalbe, kao i ožalbeno rešenje našao da je žalba neosnovana, jer je pravilno zapisnikom o kontroli od 27.11.2001. godine utvrđeno da je tužilac u kontrolisanom periodu od 01.1. do 30.9.2001. godine prodao Preduzeću "BB" iz \_\_ raznu robu u ukupnoj vrednosti 1.709.330,37 dinara, koja se prema Pravilniku o nomenklaturi nematerijalnih ulaganja i osnovnih sredstava sa stopama amortizacije ("Službeni list SRJ", br. 17/97 i 24/00) ne smatra opremom za vršenje delatnosti tog kupca. Kako time nisu bili ispunjeni uslovi za oslobađanje od plaćanja poreza na promet proizvoda iz čl. 32. st. 1. tač. 2. Zakona o akcizama i porezu na promet ("Službeni glasnik RS", br. 43/94... 25/00) odnosno čl. 11. st. 1., tač. 15. Zakona o porezu na promet ("Službeni glasnik RS", br.22/01), prvostepeni organ je, prema nalaženju tuženog organa, pravilno našao da na izvršeni promet po kontrolisanim fakturama treba obračunati porez na promet proizvoda koji služe krajnjoj potrošnji, kao i da je obveznik istog tužilac kao prodavac proizvoda u smislu čl. 8. st. 1. tač. 1. Zakona o porezu na promet. Zatim, je našao da je daljim pregledom faktura pravilno utvrđeno da je tužilac prodao robu i drugim kupcima uz njihove izjave da roba služi za dalju prodaju. Pri tome je pravilno utvrđeno i da u bliže označenim slučajevima pojedini obrasci izjava nisu bili potpisani od strane ovlašćenih lica, da su obrasci izjava izdati posle isporuke, odnosno otpreme robe, da su bez datuma izdavanja, da ne sadrže vrste i količinu proizvoda koji se nabavljaju ili da nije bilo izvršeno bezgotovinsko plaćanje. Kako takve izjave uz pregledane fakture nisu bile potpune, odnosno nisu sadržavale propisane podatke ili nisu bili ispunjeni drugi propisani uslovi, to prema nalaženju ovog organa nisu bili ispunjeni ulovi iz čl. 23. Zakona o akcizama i porezu na promet, odnosno čl. 3. i 4. Zakona o porezu na promet za izuzimanje kupaca od obaveze plaćanja poreza na promet, pa se promet po tim fakturama smatra prometom proizvoda koji služi krajnjoj potrošnji na koji je tužilac bio dužan da obračuna porez na promet proizvoda. Obzirom, da on to nije učinio, prvostepeni organ je prema nalaženju tuženog organa pravilno postupio kada je na vrednost prodate robe po tim fakturama obračunao i naložio plaćanje poreza na promet proizvoda u iznosima i na račune kako je to navedeno u dispozitivu ožalbenog rešenja. Konačno, prvostepeni organ je i na pravilno utvrđeni manjak robe u iznosu od 339.889,19 dinara tužiocu osnovano obračunao i naložio plaćanje poreza na promet proizvoda saglasno čl. 2. st. 1. tač. 4. i čl. 8. st. 1. tač. 3. Zakona o porezu na promet. Cenjeni su od tuženog i navodi žalbe da je sva roba prodana RTV-u "BB" iz \_\_ bila oprema ili rezervni delovi za opremu, pa je tuženi našao da su neosnovani, jer je u provedenom postupku za deo te robe, koja je oporezovana, nesporno utvrđeno da se radilo o instalacionom i potrošnom materijalu koji se ni u kom slučaju nije mogao smatrati opremom niti rezervnim delovima za istu.

Međutim, po nalaženju Vrhovnog suda Srbije, ovaj se spor ne može za sada sa sigurnošću raspraviti na osnovu činjenica utvrđenih u upravnom postupku zbog toga što su one u bitnim tačkama nepotpuno utvrđene i što su u upravnom postupku povređena pravila postupka što je bilo od uticaja na rešavanje stvari.

Pre svega, iako se po odredbi čl. 235. st. 2. ZUP-a u obrazloženju drugostepenog rešenja moraju oceniti i svi navodi žalbe, tuženi organ u obrazloženju osporenog rešenja protivno čl. 199. st. 2. istog Zakona nije čak ni konstatovao osnovne navode žalbe tužioca podnete protiv prvostepenog rešenja od 03.12.2001. godine, pa time niti kratko izlaganje postavljenog žalbenog zahteva tužioca kao stranke. Sledstveno tome, za sada nije jasno koje je sve konkretne navode žalbe tuženi uopšte imao u vidu, kada zaključuje da je imajući u vidu "navode žalbe našao da je žalba neosnovana".

Zatim, takođe zbog povrede čl. 235. st. 2. ZUP-a od strane tuženog, ovaj sud nije za sada u mogućnosti oceniti ni samu osnovanost sadašnjih navoda tužbe od uticaja na rešavanje stvari da tuženi nije nikako cenio navode žalbe kojima su pobijani dokazi o postojanju tolike visine manjka utvrđenog vanrednim popisom zaliha robe u magacinu tužioca u \_\_, iniciranim od strane samog inspektora. Ovo sa razloga što, kako tužilac navodi iz popisnih lista pod br. 1-188 iz septembra meseca i Zapisnika o kontroli prvostepenog organa od 27.11.2001. godine proizlazi da ta visina manjka utvrđenog vanrednim popisom po naredbi inspektora nije uopšte bila umanjena i za obavezni procentni iznos redovnog kala robe, kvara, loma ili otpisa robe od rizika, krađe - iako je takva obaveza izričito bila propisana tužiočevim Pravilnikom od 01.8.1999. godine. Ovo nije bilo čak ni cenjeno od bilo kog orana iako je u upravnim spisima već postojao taj pravilnik i pismena izjava magacionera od 26.11.2001. godine u kojoj se izričito navodi da je u pitanju bila roba koju treba vratiti zato što je oštećena.

Konačno, iako dužan po čl. 235. st. 2. ZUP-a, tuženi nije nikako cenio ni navode žalbe tužioca od uticaja na rešenje stvari (u vezi njegove prodaje kupcu "BB" razne robe u označenoj ukupnoj vrednosti) da je taj kupac u svim slučajevima (po 13 faktura) prethodno bio dostavio tužiocu u formalno-pravnom smislu u svemu uredne poreske izjave na obrascu "PI-3" da predmetnu robu nabavlja kao opremu za vršenje svoje delatnosti, kao i da tužilac nije bio u obavezi proveravati njihovu tačnost i u materijalno-pravnom smislu, posebno što se taj kupac bavio velikim brojem raznih delatnosti i što prilikom inspekcijske kontrole vršene i kod tog kupca nisu bile nađene nikakve nepravilnosti u vezi ovoga, pa time niti u vezi njegovog poslovanja sa tužiocem. Istina, prema obrazloženjima ožalbenog i osporenog rešenja oba upravna organa osnov za oporezivanje tužioca u vezi tih faktura nalaze u svom činjeničnom i pravnom zaključku da se roba po istima "u ukupnoj vrednosti od 1.709.330,37 dinara prema Pravilniku o nomenklaturi nematerijalnih ulaganja i osnovnih sredstava sa stopama amortizacije ("Službeni list SRI". br. 17/97 i 24/00) ne smatra opremom za vršenje delatnosti" tog kupca.

Međutim, sem samo ovakvog svog paušalnog činjeničnog i pravnog zaključka o karakteru te robe, oba ta upravna organa ne samo da se, protivno čl. 199. st. 2. ZUP-a, pri tom nisu pozvala (za ovakav svoj zaključak) na bilo koje konkretne činjenične razloge niti na bilo koju konkretnu odredbu iz ovog Pravilnika (ili na neki redni broj amortizacione grupe i naziv sredstava iz nomenklature, kao sastavnog dela tog Pravilnika). Takođe su radi potpunog i pravnog utvrđivanja činjeničnog stanja propustili i konstatovati u zapisniku o kontroli i u svojim rešenjima kojim se to sve registrovanim delatnostima bavio ovaj kupac. Uostalom, u ovima nema ni navoda da su u vezi toga pribavljali rešenja nadležnog tadašnjeg privrednog suda, a kako bi se moglo nesumnjivo utvrditi za koje je sve delatnosti isti bio registrovan u to vreme, pa time i da li se sporna roba koju je kupovao od tužioca mogla smatrati njegovom opremom ili rezervnim delovima za istu u smislu odredbi čl. 32. st. 1. tač. 2. Zakona o akcizama i porezu na promet ("Službeni glasnik RS", br. 43/94... 25/00), odnosno čl. 11. st. 1. tač. 15. Zakona o porezu na promet ("Službeni glasnik RS", br. 22/01). Ovo posebno što se tužbom ukazuje i da je isti u to vreme gradio svoj novi studio u \_\_\_ i poslovnu zgradu na \_\_\_.

S obzirom na sve pomenute navedene propuste, u ponovnom upravnom postupku neophodno je sve ovo otkloniti na način kako je to već prethodno ukazano ovom presudom, te bez povrede pravila upravnog postupka, na osnovu potpuno i pravilno utvrđenog činjeničnog stanja, kao i uz pravilnu primenu materijalnog prava doneti novo na zakonu zasnovano rešenje. Pri tom se ukazuje i da je nadležni organ u takvom ponovnom postupku vezan u svemu pravnim shvatanjem i primedbama suda u pogledu postupka iz obrazloženja iznetim u ovoj presudi, a u smislu čl. 61. Zakona o upravnim sporovima.

Takođe su cenjeni i ostali navodi tužbe, a posebno da je tuženi organ osporenim rešenjem trebalo ceniti i zakonitost rešenja prvostepenog organa o oduzimanju robe od 28.11.2004. godine, kao i utvrditi da je isto nezakonito sa pomenutih razloga, pa Vrhovni sud Srbije nalazi da su isti neosnovani, jer je po zakonu tuženi osporenim drugostepenim rešenjem mogao u sadašnjem postupku ocenjivati samo pravilnost i zakonitost žalbom pobijanog prvostepenog rešenja od 03.12.2001. godine, a ne i rešenja o oduzimanju robe od 28.11.2004. godine, koje kao zasebno rešenje nije ni moglo biti istom žalbom tužioca pobijano u sadašnjem, već (i prema pravnoj pouci na kraju istog) u zasebnom žalbenom postupku po posebnoj žalbi istoga.

Zatim, cenjeni su i pomenuti navodi tužbe da nije bilo osnova oporezivanju tužioca u vezi njegove prodaje robe kupcu "VV", pa Vrhovni sud Srbije nalazi da su i ovi navodi neosnovani, jer se ni žalbom niti tužbom ne spori činjenica da su uz sporne fakture ispostavljene ovom kupcu bile priložene izjave ovog kupca izdavane ne pre, već tek posle otpreme i "prijema" isporuke robe od strane istog. Isto tako su neosnovani i navodi tužbe u vezi tužiočeve prodaje robe ostalim bliže označenim kupcima, jer se radilo samo o navedenim formalno-pravnim nedostacima odgovarajućih poreskih izjava i otpremnica. Isti su neosnovani s obzirom da se prema utvrđenom i nespornom u svim tim slučajevima radilo o takvim nedostacima tih poreskih javnih isprava zbog kojih, s obzirom na sve strogo propisane formalno-pravne uslove iz navedenih odredbi Zakona, nije bilo zakonskog osnova za poresko izuzimanje takvog prometa proizvoda od oporezivanja. Odnosno, neosnovani su u svemu sa već prethodno pravilno navedenih činjeničnih i pravnih razloga u obrazloženju osporenog rešenja, a koje kao dovoljne i na zakonu zasnovane u svemu prihvata i ovaj sud.

Najzad, neosnovani su i navodi tužbe kojima se sa već pomenutih razloga osporava obračunavanje kamate za neblagovremeno plaćeni porez na promet proizvoda po stopi od 0,2% dnevno, jer je ubrzo nakon pomenute odluke Saveznog ustavnog suda ponovo zakonom propisana (retroaktivno) u osnovi u istoj visini kamatna stopa. Takođe su cenjeni i navodi tužbe kojima je traženo da sam sud reši ovu stvar u sporu takozvane pune jurisdikcije i to tako što će osloboditi tužioca od plaćanja svih poreskih i ostalih obaveza iz dispozitiva ožalbenog prvostepenog rešenja, kao i obavezati tuženog da tužiocu naknadi sve troškove ovog upravnog spora, pa Vrhovni sud Srbije nalazi da su isti u celosti neosnovani pošto pre svega za takvo rešavanje ne postoje uslovi iz čl. 41. st. 3. Zakona o upravnim sporovima s obzirom da do sada nepotpuno utvrđeno činjenično stanje ne pruža pouzdan osnov za to, a zatim i sa razloga što je odredbom čl. 60. Zakona o upravnim sporovima izričito propisano da u upravnim sporovima svaka stranka snosi svoje troškove.

Sa svega izloženog, Vrhovni sud Srbije nalazi da su sa pomenutih razloga, osnovani navodi tužbe da je osporenim rešenjem povređen zakon na štetu tužioca, pa je na osnovu odredbe čl. 38. st. 2. i čl. 41. st. 2. Zakona o upravnim sporovima ("Službeni list SRJ", br. 46/96) odlučio kao u dispozitivu ove presude.

**PRESUĐENO U VRHOVNOM SUDU SRBIJE U BEOGRADU**

dana 27.10.2006. godine, U. 6046/04

Zapisničar, Predsednik veća - sudija,

Ljiljana Petrović, s.r. mr Jadranka Injac, s.r.

Za tačnost otpavka

Upravitelj pisarnice

Mirjana Vojvodić

JK