



REPUBLIKA E KOSOVËS / REPUBLIKA KOSOVA

UZVP-ARJ.br.6/2021

Vrhovni sud Kosova, u veću sastavljenom od sudija Nebojša Boričić, kao predsednika veća, Gyltene Sylejmani i Erdogan Haxhibeqiri, kao članova veća, uz sudelovanje stručnog saradnika Bujara Balaj, kao zapisničara, u upravnom sporu tužioca „B...“ sh.p.k, protiv odluke tuženika Poreske uprave Kosova br.../2015 od 04.09.2015 godine, odlučujući po zahtevu za vanredno preispitivanje sudske odluke podnetog od strane tužioca, protiv presude Apelacionog suda u Prištini UŽ.AA.br.153/2019 od 02.11.2020 godine, na sednici veća održanog dana 23.02.2021 godine, doneo je sledeću:

P R E S U D U

Usvaja se kao osnovan zahtev tužioca „B...“ sh.p.k, za vanredno preispitivanje sudske odluke, ukidaju se presuda Apelacionog suda u Prištini UŽ.AA.br.153/2019 od 02.11.2020 godine i presuda Osnovnog suda u Prištini-odeljnja za upravna pitanja-fiskalna divizija U.A.br.1703/15 od 05.12.2018 godine i predmet se vraća prvostepenom sudu na ponovno odlučivanje.

O b r a z l o ž e n j e

Osporenom presudom Apelacionog suda u Prištini UŽ.AA.br.153/2019 od 02.11.2020 godine odbijena je kao neosnovana žalba tužioca „B...“ sh.p.k, podneta na presudu Osnovnog suda u Prištini-odeljnja za upravna pitanja-fiskalna divizija U.A.br.1703/15 od 05.12.2018 godine, kojom je odbijen kao neosnovan tužbeni zahtev tužioca za poništaj odluke tuženika Poreske uprave Kosova br.../2015 od 04.09.2015 godine.

Tužioc je ovom sudu podneo zahtev za vanredno preispitivanje sudske odluke, kojim osporava zakonitost presude Apelacionog suda u Prištini UŽ.AA.br.153/2019 od 02.11.2020 godine. Navodi da je osporena presuda

doneta usled povreda materijanog prava i povrede član 10 Ustava Kosova. Predložio je da se zahtev usvoji i da se presuda Apelacionog suda u Prištini UŽ.AA.br.153/2019 od 02.11.2020 godine i presuda Osnovnog suda u Prištini-odeljnja za upravna pitanja-fiskalna divizija U.A.br.1703/2015 od 05.12.2018 godine ukinu i predmet vrati prvostepenom sudu na ponovno razmatranje i odlučivanje.

Vrhovni sud Kosova je shodno članu 53 Zakona o upravnim sporovima, održao sednicu, pa je nakon ocene osporene presude, navoda iz zahteva tužioca za vanredno preispitivanje sudske odluke i nakon razmatranja ostalih spisa predmeta našao:

Zahtev za vanredno preispitivanje sudske odluke je osnovan.

Iz spisa predmeta proizilazi da je presudom Apelacionog suda u Prištini UŽ.AA.br.153/2019 od 02.11.2020 godine odbijena kao neosnovana žalba tužioca „B...“ sh.p.k, podneta na presudu Osnovnog suda u Prištini-odeljnja za upravna pitanja-fiskalna divizija U.A.br.1703/2015 od 05.12.2018 godine, kojom je odbijen kao neosnovan tužbeni zahtev tužioca za poništaj odluke tuženika Poreske uprave Kosova br.../2015 od 04.09.2015 godine.

Odlučujući po zahtevu tužioca za vanredno preispitivanje sudske odluke, podnetog protiv osporene presude Apelacionog suda u Prištini UŽ.AA.br.153/2019 od 02.11.2020 godine, Vrhovni sud za sada ne može prihvatiti kao pravilna pravna stanovišta nižestepeni sudova datih u osporenim presudama, obzirom da su iste donete uz bitne povrede odredaba Zakona o parničnom postupku, primenljivog na osnovu člana 63 Zakona o upravnim sporovima, zbog čega je ovaj sud presude nižestepeni sudova i ukinuo.

Vrhovni sud smatra da su nižestepeni sudovi načinili bitne povrede odredaba člana 182 stav 2 tačka (n) Zakona o parničnom postupku, primenljivog na osnovu člana 63 Zakona o upravnim sporovima. Naime, članom 182 stav 2 tačka (n) Zakona o parničnom postupku, je propisano da suštinska povreda odredaba parničnog postupka postoji uvek ukoliko presuda ima nedostataka zbog kojih se ne može ispitati a posebno ukoliko presuda uopšte nema razloga ili u njoj nisu uopšte navedeni razlozi o odlučnim činjenicama ili su ti razlozi nejasni, kontradiktorni ili ukoliko o odlučnim činjenicama postoje protivrečnosti između onoga što se u razlozima presude navodi o sadržaju dokumenata ili zapisnika. Bitna povreda odredaba parničnog postupka se sastoji u činjenici da nižestepeni sudovi u svojim presudama nisu izneli koje su odlučne činjenice istinite i na čemu zasnivaju njihovu ocenu, dok su dati razlozi nejasni i protivrečni. Pored toga, postoji protivrečnost i između onog što se u razlozima presuda navodi o sadržini isprava.

Naime, drugostepeni sud u obrazloženju presude navodi „Prvostepeni sud je nakon izvedenih dokaza doneo pobijajuću presudu kojom je odbio tužbeni zahtev tužioca a ostavio na snazi odluku tuženog organa. Sud je konstatovao da je tužena strana pravilno postupila kada je osporenom odlukom odbila žalbu tužioca i potvrdila kao osnovano obaveštenje o ponovnoj kontroli kada je tužiocu uvećan promet na osnovu prosečne marže u odnosu na otvorenu tržišnu cenu, shodno članu 24 Zakona o porezu na dodatu vrednost br.03/L-146. Sud je ocenio kao pravilnu primenu odredbi člana 20 st 4 Administrativnog Uputstva br.15/2010 o sprovođenju Zakona br.03/L-222 o poreskoj administraciji, jer je tužena kod prodaje kod koje je tužioc izdavao fiskalne račune, primenila prosečne vrednosti koje važe kod duvanskih proizvoda (D...) a na osnovu otvorene tržišne cene, što je dovelo do dodatnog prometa, odnosno do smanjenja uplate P... za period od 01.01 do 31.03.2015 godine. Sud je odbio navode tužioca da je tužena protivpravno utvrdila dodatni porez. Ponovnu procenu prodajnih cena kod neidentifikovanih kupaca sa fiskalnim kuponima, sud je ocenio kao ispravnu, obzirom da u konkretnom slučaju nije isplaćena puna cena od strane kupca koji je zadnji potrošač, pa je obračun o prosečnim prodajnim cenama koji se odnose na zadnje kupce-potrošače ocenjen kao pravilna primena otvorene tržišne cene i u skladu je sa gore navedenim Zakonom o porezu na dodatu vrednost br.03/L-146”.

Po mišljenju ovog suda, a imajući u vidu napred navedeno obrazloženje drugostepenog suda, nesporna je činjenica da nižestepeni sudovi u svojim presudama nisu izneli koje su odlučne činjenice istinite i na čemu zasnivaju njihovu ocenu, dok su dati razlozi nejasni i protivrečni. Pored toga, postoji protivrečnost i između onog što se u razlozima presuda navodi o sadržini isprava. Ovaj sud smatra da bitna povreda odredbi postupka postoji i ogleda se u činjenici da drugostepeni sud nije dao odgovor na razloge koji su doveli do neprihvatanja žalbenih navoda. Drugostepeni sud, po mišljenju ovog suda, ničime nije obrazložio da su postojali zakonski uslovi koji su predviđeni u zakonskim odredbama na koje se pozivao prvostepeni sud, kojima bi opravdao dodatni promet kojeg je primenila ‘kontrola’, a koji je nastao kao posledica povećanja maloprodajnih cena, primenjujući na taj način cene ostalih “sličnih-upoređujućih biznisa”, proizašle na osnovu kalkulacija prosečnih cena prodaje za pojedinačne jedinične mere po komadu-kutiji na celokupnu količinu različitih vrsta cigareta. U obrazloženju osporene presude, drugostepeni sud nije dao nijedan odgovor na žalbene navode koji se tiču pitanja, kako može biti neprijavljenog dodatnog prometa od prodaje na malo uz obrazloženje da prijava prodajnih cena znači odnos sa onim upoređujućim, sličnim biznisima i pored toga što “kontrola” i ostali organi koji su odlučivali tokom žalbenog postupka, nisu pronašli nijednu nepravilnost u poreskim prijavama kojima bi se eventualno moglo potvrditi da je tužioc izdavao potrošačima fiskalne kupone registrovane u trgovačkim knjigama,

pod nižim cenama u odnosu na one realne koje su oni isplaćivali tokom kupovine. Drugostepeni sud nije dao nijedan argumenat, koje su to povrede koje je tužioc počinio tokom prijavljivanja prodaje na malo na osnovu fiskalnih računa koje je on izdavao kupcima i koje je upisivao u trgovačke knjige pod nižim cenama od onih koje su oni realno plaćali. Isti sud nije pružio nijedan argumenat o kojim se povredama radi prilikom tužiočeve izjave o prodaji na malo i fiskalnih računa koje je on izdavao kupcima, a koji bi poslužili kao osnov kojim bi mogle biti osporene izjavljene cene a što bi u pravnom smislu opravdalo povećanje maloprodajnih cena. Iz obrazloženja presude drugostepenog suda nije jasno kako je moguće osporavati izjavljene cene na osnovu fiskalnih računa a da za to nema nikakvog obrazloženja niti dokaza, a da s druge strane bude opravdano povećanje cena bez ikakvog dokaza o ispunjenju nekog od zakonskih uslova propisanim u članu 24 Zakona br.03/L-146 na koje se inače sudovi pozivaju.

Naime, stav tuženika je da je ponovna ocena “kontrolle” o maloprodajnim cenama koje su uticale na dodatni promet i dodatni porez, za period od 01/2015 – 03/2015 bila pravilna i zakonita. Dodatni promet koji je u totalu iznosio 103.945,70 evra, odnosno iznos od 47.763,78 evra za period 01/2015, iznos od 37.376,10 evra za period 02/2015 i iznos od 18.805,82 evra za period 03/2015 na osnovu kojih je proizašao dodatni porez uz umanjenje kreditnog balansa za iznos od 16.631,32 evra tj. za iznos od 7.642,21 evra za period 01/2015, iznos od 5.980,18 evra za period 02/2015 i iznos od 3.008,93 evra za period 03/2015 je nastao usled arbitrarnog, samovoljnog povećanja prodajnih cena duvanskih proizvoda tužioca, po vrsti specifikovanih u pratećim tabelama koje se nalaze u izveštaju “kontrolle”, primenjujući tako prodajne cene ostalih biznisa, kalkulišući na taj način prosečnu cenu na celokupnu količinu maloprodajnih cena (prodaje kupcima “na malo”). Po mišljenju ovog suda, za sada, za takvu jednu procenu prodajnih cena nije dato valjano obrazloženje niti bilo kakav razlog da je tužioc prodavao predmetnu robu po višoj ceni od one koju je izjavio, odnosno od one za koju je izdavao uz fiskalne račune a potom registrovao u trgovačkim knjigama. Po mišljenju ovog suda, a na osnovu dokaza u spisima predmeta, sporno je da prodajne cene na fiskalnim računima nisu prave cene koje su plaćali kupci, a što bi dakako značilo i bilo zakonski preduslov za eventualno osporavanje prijavljenih cena od strane tužioca. Dodatni promet koji je prouzrokovao dodatni porez predstavlja samo stav “kontrolle”, odnosno unapred donesen sud “kontrolle”, kolika bi mogla biti razlika dodatnog prometa na celokupnu maloprodaju, ukoliko bi ona bila realizovana i ukoliko bi se prodavala po uvećanim cenama. U konkretnom slučaju, nižestepeni sudovi, po mišljenju ovog suda, nisu dala pravno objašnjenje o razlozima povećanja cena na ime primene otvorene tržišne cene, osim pozivanja na član 24.2 Zakona o porezu na dodatu vrednost br.03/L-146, kojim je propisano da otvorena tržišna cena označava potpun iznos kojeg plaća potrošač na istom stepenu tržišta u kojem se odvija isporuka robe i usluga, pod jednakim uslovima konkurencije, za snabdevača koji

vlada tržištem unutar Kosova gde je izvršena isporuka kako bi podigao robu i dobio traženu uslugu. U konkretnom slučaju trebalo je argumentovati da li su slične-upoređujuće cene ostalih biznisa i poslovanja u istoj tržišnoj ravni snabdevanja u momentu kada je tužioc bio snabdeven robom, kako je inače predviđeno gore navedenom zakonskom odredbom. Dakle, nedostaje potrebna i odgovarajuća analiza u identifikaciji realne razlike kod nabavnih cena koje direktno utiču na visinu prodajnih cena na tržištu. Ovo pre svega iz razloga što postoji različit stepen snabdevanja ('prva ruka, druga, treća...' itd.) koji se odnosi na istu robu, a različiti biznisi kupuju i dobavljaju robu po različitim cenama i to direktno utiče na visinu maloprodajnih cena za istu robu. Gore pomenuti član zakona, nigde ne spominje pravo primenjivanja prosečnih cena koje je koristila "kontrola". S druge strane, različita visina individualnih marži utiče i na visinu tržišnih cena za istu robu u zavisnosti od vremena i slično. Sve napred navedeno dovodi u pitanje pravilnost i zakonitost procene cena koja je dovela do dodatnog obračuna poreza u kategoriji P...-a.

U obrazloženju presude, drugostepeni sud navodi da "smatra kao pravilnu primenu člana 20 st. 4 AU 15/2015 o primeni Zakona br.03/L-222 o poreskoj administraciji, kada je tuženik potvrdio obaveštenje o ponovnoj proceni koju je obavila kontrola, gde je kod prodaje na malo sa fiskalnim računima koje je izdavao tužilac, primenila prosečne cene kod duvanskih proizvoda (D...) na osnovu otvorene tržišne cene koje su dovele do dodatnog prometa tj. poreza i smanjenja kreditiranja za P..., za period 01/2015 do 03/2015.". Po mišljenju ovog suda, navedeni član ne propisuje niti se bavi pravom procene o maloprodaji i fiskalnim računima potrošača u odnosu na prosečne, slične, upoređujuće cene na osnovu vrednosti otvorene tržišne cene. Navedenim članom se uređuju transakcije prodaje gde se uplata vrši u gotovom novcu-kešu i koja je zakonski obavezujuća, što podrazumeva da se u takvim slučajevima potrošaču izdaju fiskalni računi numerisani u fiskalnom sistemu P.... Isto tako, predviđeno je i šta treba da sadrži jedan fiskalni račun itd. U konkretno slučaju se radi o agregatnoj snazi tržišta gde prodavac i kupac donose autonomno svoje odluke. Prodajne cene na ekonomskom tržištu, kako na malo tako i na veliko, jesu slobodne a njihov nivo zavisi od ponude i potražnje, njihove marže koju primenjuju različiti biznisi gde se cene iste robe mogu menjati u toku dana. To znači da tužioca ne obavezuje nijedan zakon na nivelaciju cena tj. da je neko primoran na prodaju da svoju robu prodaje po istim ili prosečnim cenama u odnosu na ostale biznise koju je odredila "kontrola", sobzirom da slobodnu tržišnu konkurenciju i slobodno formiranje cena na tržištu garantuje i Ustav Kosova (čl.10 'Tržišna ekonomija i slobodna konkurencija predstavljaju osnov privrednog uređenja Republike Kosova').

To potvrđuje da je ocena tuženika protivustavna. Takođe, ovde treba navesti da povećanje cena na ime nivelacije na one transakcijski isplaćene cene,

bivaju u direktnoj suprotnosti sa načelima slobodnog tržišta shodno članu 7 GATT.

Po mišljenju ovog suda, nižestepeni sudovi nisu dali odgovor na konstatacije tužioca o neispunjavanju zakonskih uslova kojima bi se opravдалo povećanje prodajnih cena u odnosu na tržišnu vrednost u smislu člana 1.45 Zakona br.03/L-222 koji propisuje da je tržišna vrednost cena po kojoj slična roba ili usluge sličnog kvaliteta i količine mogu biti prodavane transakcijski nezavisno. U konkretnom slučaju tuženik nije dao potrebno objašnjenje niti analizu prodajnih cena, količinu prodajne robe koju su slični subjekti realizovali u odnosu na tužioca, pa je pozivanje tuženika na gore navedenu odredbu za sada sporno. To pre svega sa razloga jer osnov upoređivanja nije bio isti, niti su upoređivani isti indikatori o konkurenciji, nabavne cene upoređujućih biznisa koje su različite i kao takve utiču na različitost tržišnih cena.

Zbog svega napred navedenog, a po mišljenju ovog suda, presude nižestepениh sudova je valjalo ukinuti i predmet vratiti prvostепенom sudu na ponovno odlučivanje.

Stoga, prvostepeni sud je dužan da u ponovnom postupku, otkloni gore navedene nedostatke i utvrdi činjenice i dokaze u vezi navoda iznetih u tužbi i zahtevu za vanredno preispitivanje sudske odluke, pa će u zavisnosti od utvrđenog činjeničnog stanja, pravilnom primenom materijalnog prava odlučiti o tužbi tužioca, nakon čega će doneti pravilnu i zakonitu odluku. Prvostepeni sud je takođe dužan da u ponovnom postupku angažuje veštaka finansijske struke, koji će shodno iskustvenim normama dati svoj nalaz i mišljenje u vezi napred navedenih pitanja. Napominjemo da su stavovi izneti u ovoj presudi, shodno članu 54 stav 3 Zakona o upravnim sporovima, obavezujući za nižestepeni sudove.

Sa svega iznetog, a na osnovu člana 54 stav 2 i 3 Zakona o upravnim sporovima, odlučeno kao u dispozitivu ove presude.

VRHOVNI SUD KOSOVA U PRIŠTINI
Dana 23.02.2021, UZVP.ARJ.br.6/2021

Zapisničar,
Bujar Balaj

Predsednik veća,
Nebojša Boričić