

**Sud Bosne i Hercegovine**  
**Суд Босне и Херцеговине**

**Broj: S1 3 U 028027 19 Uvp**  
**Sarajevo, 04 09.2019. godine**

Sud Bosne i Hercegovine u Sarajevu, u apelacionom upravnom vijeću sastavljenom od sudija dr Branka Moraita, kao predsjednika vijeća, Mirsade Džindo i Vesne Trifunović, kao članova vijeća, uz sudjelovanje zapisničara Radenke Luković, u upravnom sporu tužitelja DUVAN a.d. Bijeljina, koje zastupa Dejan Rakić, advokat iz Sarajeva, protiv rješenja broj: 01/4-2-UP/II-91/17 od 20.12.2017. godine, tužene Uprave za indirektno oporezivanje BiH, u upravnoj stvari naplate indirektnih poreza, odlučujući o zahtjevu tužitelja za preispitivanje sudske odluke – presude vijeća za upravne sporove Suda Bosne i Hercegovine, broj: S1 3 U 028027 18 U od 17.04.2019. godine, u nejavnoj sjednici održanoj dana 04.09.2019. godine, donio je sljedeću

**P R E S U D U****Zahtjev za preispitivanje sudske odluke se odbija.****O b r a z l o ž e n j e**

Presudom vijeća za upravne sporove Suda Bosne i Hercegovine, broj i datum naveden u uvodu, odbijena je tužiteljeva tužba radi poništenja rješenja tužene broj 01/4-2-UP/II-91/17 od 20.12.2017. godine, kojim rješenjem je odbijena kao neosnovana žalba tužitelja, izjavljena protiv rješenja Odsjeka za poreze RC Tuzla broj: 04/5/IV-17-1318-14-4/17 od 17.02.2017.godine. Tim rješenjem je takođe kao neosnovana odbijena žalba tužitelja izjavljena protiv rješenja Grupe za reviziju i kontrolu RC Tuzla broj: 04/5-2/IV-17-1-38-3-1318/16 od 09.01.2017.godine, kojim rješenjem je tužitelju utvrđen razrez PDV-a u iznosu od 243.000,00 KM za poreski period 01.08.2015.-31.08.2016.godine.

Protiv navedene presude vijeća za upravne sporove Suda Bosne i Hercegovine tužitelj je blagovremeno podnio zahtjev za preispitivanje sudske odluke ( u daljem tekstu zahtjev), zbog povrede zakona Bosne i Hercegovine i povrede odredaba postupka koji je prethodio donošenju pobijane presude, kojim predlaže da se isti uvaži i utvrdi da je prvostepena presuda u suprotnosti sa odredbama Zakona o upravnim sporovima BiH, da nisu cijenjene bitne činjenice, da su pogrešno i selektivno cijenjeni podneseni dokazi iz čega je proizašla pogrešna primjena materijalnog propisa u dijelovima koji se odnose na sva pitanja istaknuta u tužbi i ovom zahtjevu.

U obrazloženju zahtjeva navodi da sud nije cijenio navode tužbe naročito one koji su bitni i za koje su pruženi dokazi, pogrešno je zaključeno da se u konkretnom

radi o razmjeni dobara sa kooperantima, iako je iznio niz argumenata i ukazao na relevantne odredbe materijalnog propisa prema kojima se, ni na koji način, navedena poslovna saradnja ne može okarakterisati kao razmjena dobara. Dodaje da su kod donošenja takve odluke, zanemareni svi propisi na osnovu kojih se odvija njegov poslovni proces a u kojima se jasno određuje i definiše njegov odnos sa kooperantima u ovom dijelu. Navodi da je zadržao pravo raspolaganja nad repromaterijalom i nakon dostavljanja istog kooperantima za proizvodnju duvana, što potvrđuje i činjenica da je stručna služba tužitelja, od početka ciklusa proizvodnje duvana, vršila nadzor nad upotrebom repromaterijala i proizvodnjom duvana i da je davala uputstvo o načinu proizvodnje. Poziva se na Pravilnik o minimalno-tehničkim, poslovnim i drugim uslovima za proizvodnju duvana („Službeni glasnik RS” br. 42/13) kojim su propisane obaveze proizvođača duvana, a koji je dužan, da u toku uzgoja duvana sprovodi sva uputstva koja dobija od obrađivača duvana. Smatra da se trebala primijeniti odredba člana 18. stav 1. Pravilnika o primjeni Zakona o PDV-u. Da bi se transakcija smatrala razmjenom dobara, kako dalje navodi, mora ispunjavati vazan preduslov prenosa prava raspolaganja nad repromaterijalom, koji uslov trenutno nije ispunjen. Dodaje da je zanemareno mišljenje tužene, broj: 01/3-2-17-32324-2/14 od 18.11.2014. godine. Tvrdi da je greškom ispostavljao račune kooperantima sa PDV-om, a što je poslužilo tuženoj da izvede zaključke da se zaista radi o prometu dobara, ne ispitujući razloge za učinjenu grešku i ne cijeneći da li ima osnova da se PDV obračuna. Dodaje da je pogrešno obračunat PDV na repromaterijal izdat kooperantima koji su registrovani PDV obveznici, te da je tužena trebala postupiti na način da izvrši ispravku takvog stanja, a ne da oporezuje kompletno izdat repromaterijal kao promet dobara. Kada je u pitanju neevidentirani promet u 2015. godini, kako dalje ističe, Sud je odluku donio zanemarujući činjenicu da se ne radi o prometu dobara, već o usluzi koju je izvršio trećem licu i za tu uslugu obračunao PDV. Ponovo ističe da je Sporazum o primarnoj proizvodnji i doradi duvana roda 2015. godine, broj: 0199/15 od 19.05.2015. godine, prvenstveno, zaključen za potrebe društva Bosanac d.d. Orašje, kako to stoji i u izjavi tužitelja, a prema navedenom Sporazumu društvo Bosanac d.d. Orašje je isporučivao repromaterijal poljoprivrednim proizvođačima sa područja Posavine u Republici Srpskoj, za proizvodnju duvana koji će biti isporučen društvu Bosanac d.d. Orašje. U postupku koji je prethodio ovom sporu, kako takođe navodi, je predlagao da se dokazi izvedu svjedočenjem odgovornog lica društva Bosanac d.d. Orašje ili ograničenom provjerom tog subjekta, u smislu da se izvrši uvid u dokumentaciju i provjeri da li je isti oporezovao promet duvana roda 2015. godine koji je preuzet od kooperanata sa područja Posavine, o kojem prijedlogu se nisu izjasnili ni sud ni tužena. Dodaje da je zanemareno je da je ranija kontrola tužene navedene usluge pravilno okarakterisala kao takve, (rješenjem broj 04/4-1/1V-17-1-UP-1-25-000078-2/14 od 15.12.2014. godine), te je po sličnom pitanju, odlučivala i kod društva Obudovac z.z. Obudovac, Šamac. Pobijanom presudom je zanemarena složenost procesa proizvodnje duvana, velik broja faktora koji utiču na proizvodnju duvana, sto konačno utiče na prinos duvana, usljed čega je iznesen prijedlog u upravnom postupku da se izvođenje dokaza vrši vještatenjem. Vezano za obračun PDV-a usljed neotkupljenog duvana, oporezivanje razlike između procijenjene količine duvana i stvarno proizvedene količine je u potpunosti nelogično i neosnovano.

U odgovoru na zahtjev tužena je predložila da se zahtjev odbije kao neosnovan.

Zahtjev nije osnovan.

Vijeće za upravne sporove ovog suda je, i po ocjeni apelacionog vijeća, pravilno ocijenilo da se konačno rješenje tužene, kao i prvostepeno rješenje, temelje na pravilno i potpuno utvrđenom činjeničnom stanju i pravilnoj primjeni zakona. Za svoju odluku vijeće za upravne sporove je dalo jasne i valjane razloge koje u cijelosti prihvata i ovo apelaciono vijeće.

Naime, stanje spisa ove upravne stvari ukazuje da je tužitelj u kontrolisanom periodu obavljao-proizvodnju duvana u vlastitoj režiji i organizaciju proizvodnje duvana kod kooperanata, da je kao organizator proizvodnje sklopio pisane tipske (jednoobrazne) Ugovore sa kooperantima-proizvođačima duvana o proizvodnji, preuzimanju i isporuci duvana, kako sa proizvođačima koji su PDV obveznici, tako i sa proizvođačima koji nisu PDV obveznici, da se prema odredbama zaključenih ugovora kao organizator proizvodnje obavezao da otkupi sve količine proizvedenog duvana po cijenama duvana po kilogramu, a da su se kooperanti proizvođači duvana obavezali da proizvode zasad duvana isključivo od sjemena kojeg dobiju od organizatora proizvodnje; da je prema odredbama zaključenih Ugovora tužitelj kao organizator proizvodnje svim kooperantima davao repromaterijal (kontejneri sa sjemenom, kontejneri bez sjemena, sjeme duvana, folija, insekticidi, herbicidi, đubrivo, plin, ugajl i dr.) i za vrijednost istog ih zaduživao u svojim poslovnim knjigama; da isporučeni repromaterijal proizvođačima koji nisu PDV obveznici tužitelj zaduživao (količinski i vrijednosno bez PDV) na Kartici proizvođača-materijala za svakog proizvođača pojedinačno, dok je vrijednost isporučenog repromaterijala proizvođačima PDV obveznicima evidentirao na dugovnoj strani Kartice proizvođača-materijala (količinski i vrijednosno sa PDV), te na dugovnoj strani finansijske kartice konta 2380 - Kratkoročni plasmani u proizvodnji duvana; da je kooperantima koji su registrovani PDV obveznici za isporučeni i zaduženi repromaterijal izdavao poreske fakture sa obračunatim PDV-om u skladu sa članom 55. Zakona o PDV-u; da je iz navedenih izlaznih faktura evidentirao i u KIF-u i u PDV prijave za odgovarajući poreski period, ali da one kooperante koji nisu registrovani PDV obveznici je samo zaduživao na kartici svakog pojedinačnog kooperanta (Kartica proizvođača-materijala), bez izdavanja poreske fakture i obračunavanja PDV-a; da je prilikom otkupa duvana od kooperanata neobveznika PDV-a otkupljivao proizvedeni duvan uz izdavanje otkupnih blokova sa naznakom količine otkupljenog duvana izražene u kilogramima i cijene duvana po jedinici mjere; da je za otkupljeni duvan od kooperanata obveznika PDV zaprimao fakture sa obračunatim PDV-om, po osnovu kojih je koristio pravo na odbitak ulaznog poreza, da su sve fakture koje su izdali kooperanti- poljoprivredni proizvođači duvana koji su PDV obveznici izdate na promet duvana na način da je na istim navedena količina duvana i cijena po jedinici mjere(tj. po kg) i da u vezi s tim niti jedan od kooperanata, bez obzira da li je obveznik PDV ili ne, nije prema tužitelju ispostavio fakturu na promet usluge proizvodnje duvana. Pravilan je zaključak vijeća za upravne sporove kada prihvata kao tačno utvrđenje poreskih organa da se između tužitelja i njegovih kooperanata (proizvođača duvana) desio promet, koji ima obilježja razmjene dobara koja podliježe oporezivanju i to tako što proizvođač duvana za isporučeni repromaterijal nije plaćao dobavljaču tužitelju novac, već određenu količinu sirovog duvana iste vrijednosti, zbog čega su na tako utvrđenu vrijednost isporučenog repromaterijala licima koja nisu PDV obveznici izvršili obračun izlaznog PDV-a od 71.753,00 KM, sve primjenom odredaba članova 3., 4., 17., 20. i 55. Zakona o porezu na dodatu vrijednost – u daljem tekstu Zakon o

PDV („Službeni glasnik BiH“, broj: 9/05, 35/05 i 100/08), i članova 10., 106. i 120. Pravilnika o primjeni Zakona o PDV-u – u daljem tekstu Pravilnik (Službeni glasnik BiH broj: 100/07, 35/08 i 65/10). S obzirom da je tužitelj izvršio promet dobara (isporučio repromaterijal ) kooperantima koji su registrovani PDV obveznici za isporučeni i zaduženi repromaterijal izdavao poreske fakture sa obračunatim PDV-om u skladu sa članom 55. Zakona o PDV-u, da je PDV iz izlaznih faktura evidentirao i u KIF-u i u PDV prijave za odgovarajući poreski period, da je za otkupljeni duvan od kooperanata obveznika PDV zaprimao fakture sa obračunatim PDV-om, po osnovu kojih je koristio pravo na odbitak ulaznog poreza, to su i po zaključku ovog apelacionog vijeća pravilno ocijenjeno da se poslovni odnos tužitelja sa poljoprivrednim proizvođačima-kooperantima okarakterisan kao razmjena dobara. I Ovo apelaciono vijeće zaključuje da se tužitelj bez osnova poziva na član 18. stav 1. Pravilnika kod nesporno utvrđene činjenice da se u konkretnom slučaju ne radi o isporukama pri kojima se ne vrši prenos prava raspolaganja. Naime, repromaterijal koji je tužitelj izdavao kooperantima razmjenio je za duvan proizvođača (kooperanata), te prema kooperantima, koji nisu obveznici PDV-a nije postupao u skladu sa navedenim zakonskim odredbama, zbog čega mu je pravilno utvrđen razez PDV-a, na osnovicu za obračun PDV-a koja je pravilno određena primjenom člana 20. Zakona o PDV-u, imajući u vidu da je poreska obaveza tužitelja nastala u smislu člana 17. Zakona o PDV-u.

Pobijanom presudom je takođe pravilno ocijenjeno da tužitelj bez osnova osporava i razez PDV-a, po osnovu neevidentiranog prometa za 2015.godinu u ukupnom iznosu od 79.703,00 KM, prilikom koje ocjene je potpuno i tačno odgovoreno u cjelosti na tužbene a sada i prigovore iz zahtjeva u tom pravcu, koje ovo apelaciono vijeće neće ponavljati. Vijeće za upravne sporove je takođe pravilno zaključilo da se neosnovano tužbom, kao i sada zahtjevom, osporavaa razrez PDV-a po osnovu neprijavljene proizvodnje, jer iz podataka spisa proizilazi da je prema zaključenim ugovorima tužitelj sa poljoprivrednim proizvođačima ugovorio određenu količinu sadnica, da je na osnovu podataka sa kartice materijala za svakog poljoprivrednog proizvođača utvrđeno da su istim stavljen na raspolaganje veće količine sadnog materijala, te da je u tabelama u Zapisniku o kontroli, u dijelu koji se odnosi na ovu obavezu dat prikaz utvrđenih razlika između broja sadnica koje su ugovorene i prijavljene nadležnom tijelu i broja sadnica koje je tužitelj stvarno dao proizvođačima, zatim je utvrđeno da niti jedan poljoprivredni proizvođač prema organizatoru proizvodnje nije dostavio dokumentaciju iz koje bi proizilazila znatna odstupanja u pogledu klijavosti ili uništenja sadnog materijala, te da su u toku kontrole upućeni zahtjevi za provjeru kod poljoprivrednih proizvođača koji su PDV obveznici, da su o činjenicama utvrđenim u informativnim kontrolama sačinjeni Zapisnici (sve detaljno navedeno u Zapisniku o kontroli), zatim da po navedenim neprijavljenim komadima sadnica tužitelj nije evidentirao otkup sirovog duvana, iako je prema odredbama Zakona o duvanu i prema ugovoru imao takvu obavezu i jedini pravo da izvrši otkup, to je u postupku kontrole na razliku od 1.646.716 sadnica koje su evidentirane samo prilikom predaje zasada proizvođačima, a po osnovu kojih nije evidentiran otkup niti su prijavljene nadležnom tijelu pri prijavi proizvodnje, kontrolom utvrđeno da se u konkretnom radi o neprijavljenoj proizvodnji, zbog čega je i po ovom osnovu tužitelju pravilno izvršen razrez indirektnih poreza u poreskom periodu decembar 2015. godine u iznosu od 71.779,86KM. Vijeće za upravne sporove je pravilno zaključilo da metode i način na osnovu kojih je izvršen obračun poreza su detaljno opisne u obrazloženju osporenih rješenja zbog čegaj prigovor tužbe, koji se

ponavlja i u zahtjevu, da je ostalo nejasno na koji su način u odnosu na predmetni razrez izvršili obračun poreza kao neosnovan odbija.

U tom pravcu vijeće za upravne sporove se pravilno pozvalo na odredbu člana 93. stav 1. Zakona o postupku indirektnog oporezivanja kojom je propisano da se kontrola indirektnih poreza vrši provjerom knjiga, evidencija, spisa, faktura, vaučera, korespondencije od važnosti za indirektno oporezivanje, računarskih baza podataka, programa, evidencija ili spisa koji se odnose na privredne djelatnosti, kao i provjerom dobara ili bilo kojih podataka koje bi Uprava za indirektno oporezivanje BiH trebalo da zna ili koji bi bili potrebni za postupanje u skladu s obavezama plaćanja indirektnih poreza. Pravilno je istaknuto da je u postupcima kakav je konkretni, predviđena mogućnost korištenja posrednih dokaza i prema odredbi člana 29. stav 2. Pravilnika o kontroli indirektnih poreza, ako se poreska obaveza ne može utvrditi na osnovu knjigovodstvene evidencije, što uključuje raspoloživu dokumentaciju u onoj mjeri u kojoj se ona smatra pouzdanom. Imajući u vidu da tužitelj, nesporno, nije vodio knjige sa dovoljno podataka kojim bi osigurao pravilnu primjenu PDV-a u skladu sa članom 56. Zakona o PDV-u, prvostepeni organ, je primjenom naprijed navedenih propisa i na osnovu posrednih dokaza, utvrdio razrez PDV-a, uključujući i raspoloživu dokumentaciju u mjeri u kojoj se ona smatra pouzdanom.

Pravilno je i po shvatanju apelacionog vijeća, tužitelju utvrđen razrez PDV-a po osnovu neotkupljenog duvana, u iznosu od 19.417,56 KM, obzirom da je u postupku kontrole pravilno utvrđeno da je tužitelj izdavao znatno veće količine zasada duvana u odnosu na ugovorom predviđene količine sadnica i u odnosu na količine sadnica koje su prijavljene nadležnom ministarstvu kao posađene sadnice duvana, a po osnovu kojih nije evidentiran otkup, da su u toku kontrole upućeni zahtjevi za provjeru kod poljoprivrednih proizvođača navedenih na strani 46. i 47. rješenja od 09.01.2017.godine, da su o činjenicama utvrđenim u informativnim kontrolama sačinjeni zapisnici koji se nalaze u prilogu Zapisnika o kontroli, da niti jedan od poljoprivrednih proizvođača nije dostavio tužitelju kao obvezniku, a niti isti u svojoj evidenciji ima, zapisnik ili drugu dokumentaciju o eventualnom potpunom ili djelimičnom uništenju određenog broja preuzetih sadnica duvana, a niti su pomenute sadnice vraćene organizatoru proizvodnje. Takođe je pravilno ocijenjeno u pobijanoj presudi da se iz podataka spisa ne može zaključiti da je tužitelj u skladu s članom 61. Zakona o postupku indirektnog oporezivanja BiH u postupku koji je vođen dokazao da navedena razlika sadnica nije zasađena, uzgojena i proizvedena, a da je uzimajući u obzir procenat klijavosti sjemena duvana od 97 %, te izjavu stručne službe tužitelja navedeno da preživi ukupno 76,55 % sjemenki od zasijanih, zaključivši da je prema ugovorima zaključenim sa kooperantima tužitelj jedini imao pravo i obavezu na otkup proizvedenog duvana i odštetu u iznosu od 5 KM svaki proizvedeni, a ne preuzeti kg duvana.

U konkretnoj upravnoj stvari, apelaciono vijeće nije utvrdilo povredu Zakona Bosne i Hercegovine prilikom postupanja organa tužene kao ni u preispitivanoj presudi vijeća za upravne sporove Suda Bosne i Hercegovine. Tužena je, a kako je pravilno zaključilo i vijeće za upravne sporove, nakon savjesne i brižljive ocjene dokaza utvrđenih u toku postupka, na zakonit način postupila kada je konačno tužitelju, za poreski period 01.08.2015.-31.08.2016. godine, dodatno utvrdila PDV obavezu u iznosu od 116.240,00 KM.

Tužena je, a kako je pravilno zaključilo i vijeće za upravne sporove, nakon savjesne i brižljive ocjene dokaza utvrđenih u toku postupka, na zakonit način postupila kada je konačno izvršila korekciju ulaznog poreza iskazanog u poreskim prijavama tužitelja od , 01.08.2015.-31.08.2016.godine, u iznosu od 243.000,00 KM.

Ostali prigovori iz zahtjeva za preispitivanje sudske odluke nemaju uticaja na pravilnost i zakonitost pobijane odluke vijeća za upravne sporove ovog suda, pa je stoga isti odbijen kao neosnovan, primjenom člana 54. stav 1. Zakona o upravnim sporovima Bosne i Hercegovine („Službeni glasnik BiH“, broj: 19/02, 88/07, 83/08 i 74/10).

ZAPISNIČAR  
Radenka Luković

