

BOSNA I HERCEGOVINA
REPUBLIKA SRPSKA
VRHOVNI SUD REPUBLIKE SRPSKE
BANJALUKA
Broj: 15 0 U 004733 21 Uvp
Banjaluka, 5. januara 2023. godine

Vrhovni sud Republike Srpske, u vijeću sastavljenom od sudija: Edine Čupeljić, predsjednika vijeća, Merside Bjelobrk i Božane Vulić, članova vijeća, uz učešće zapisničara Radmile Dmitrović, u upravnom sporu po tužbi tužioca K. d.o.o. B., B. ..., kojeg zastupa zakonski zastupnik M. P., a istog punomoćnik J. M., advokat iz T., protiv rješenja tuženog Ministarstva..., broj: ... od 12. juna 2020. godine, u predmetu poreske kontrole, odlučujući o zahtjevu tužioca za vanredno preispitivanje presude Okružnog suda u Trebinju, broj: 15 0 U 004733 20 U od 26. januara 2021. godine, u sjednici vijeća održanoj 5. januara 2023. godine, donosi

PRESUDU

Zahtjev se odbija.

Odbija se zahtjev tužioca za naknadu troškova spora za sastavljanje zahtjeva za vanredno preispitivanje presude, u iznosu od 877,50 KM, kao neosnovan.

Obrazloženje

Pobijanom presudom se odbija tužba protiv uvodno označenog akta tuženog, te odbija zahtjev tužioca za naknadu troškova spora. Osporenim aktom se odbija žalba tužioca izjavljena protiv rješenja P.U. RS, Područni centar T., broj: ... od 11. marta 2019. godine, kojim se nalaže tužiocu kao poreskom obvezniku, da izvrši plaćanje utvrđenih poreskih obaveza i kamata, na način i u roku bliže opisanom u dispozitivu rješenja, na ime glavnog duga, u iznosu od 123.941,94 KM i obračunatih kamata, u iznosu od 20.805,90 KM, što ukupno iznosi 144.747,84 KM, uz upozorenje da će se pristupiti prinudnoj naplati, ukoliko obaveze ne izmiri u ostavljenom roku.

Odbijanje tužbe sud obrazlaže stavom da je osporeni akt pravilan i na zakonu zasnovan. Ističe da je isti donesen pravilnom primjenom člana 33. Zakona o koncesijama („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj: 25/02, 91/06 i 92/09), kojim su regulisana pitanja ugovora o koncesiji, citira odredbu člana 39. stav 5. Zakona o koncesijama („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj: 59/13), pogrešno navodeći da se radi o istom zakonu. Članom 19. stav 3. Ugovora o koncesiji, broj: ... od 26. oktobra 2012. godine, za eksploataciju arhitektonsko-građevinskog kamena krečnjaka na ležištu R., opština B., zaključenog između Vlade Republike Srpske, Ministarstvo ..., kao koncedenta i tužioca, kao koncesionara (Ugovor o koncesiji), ugovoreno je da će koncesionar za korišćenje mineralnog resursa na način definisan ovim ugovorom, plaćati koncesionu naknadu u visini od 3,8 % od godišnjeg bruto prihoda ostvarenog

korišćenjem mineralnog resursa. Tužilac, kao koncesionar, u kontrolisanom periodu od 01. aprila 2014. godine do 15. decembra 2018. godine, što proizlazi prvenstveno iz zapisnika o terenskoj kontroli od 28. februara 2019. godine, nije računao koncesionu naknadu za izlazne fakture na ime prevoza kamenih blokova. Očigledno je da se ovdje nije radilo o prihodu od transportnih djelatnosti pružanjem usluga trećim licima nezavisno od Ugovora o koncesiji, već se radilo o prevozu kamenih blokova, pa je prevoz sastavni dio eksploatacije kamena, odnosno predmeta koncesije u ovom slučaju. Prihod ostvaren prevozom, kao i prihod ostvaren prodajom predmeta koncesije, a to je prodaja kamena, predstavlja ukupni prihod, kao novčani izraz proizvoda realizovanog na tržištu u predmetu koncesije. Sud nalazi da je tuženi pravilno obrazložio osporeni akt da je bruto prihod, kao osnov za koncesionu naknadu, prihod definisan kao bruto priliv ekonomskih koristi tokom datog perioda koji nastaje iz redovnih aktivnosti preduzeća, odnosno da je ukupan prihod novčani izraz proizvoda u onom obimu u kome je fizički proizvod realizovan na tržištu, što znači da je to bruto rezultat poslovanja, a sastoji se od naplaćenih iznosa za realizovanu robu, gotove proizvode i izvršene usluge i iz tako ostvarenog ukupnog prihoda se podmiruju svi ostali troškovi poslovanja. Iz tih razloga sudi kao u izreci te presude.

Blagovremenim zahtjevom za vanredno preispitivanje presude tužilac osporava njenu zakonitost u skladu sa članom 35. stav 2. Zakona o upravnim sporovima („Službeni glasnik Republike Srpske”, broj: 109/05 i 63/11, u daljem tekstu: ZUS). Navodi da koncesionu naknadu plaća samo na prihod ostvaren od korišćenja mineralne sirovine, u skladu sa članom 19. stav 3. Ugovora o koncesiji, a za prihode ostvarene po osnovu drugih djelatnosti ne postoji obaveza plaćanja ove naknade, kako je navedeno u odgovoru Ministarstva ..., broj: ... od 19. marta 2019. godine, dostavljenom u spis predmeta. Smatra da je neosnovano pozivanje tuženog na Međunarodne računovodstvene standarde MRS 18, koji se pominju u osporenom aktu, uz objašnjenje da je prihod bruto priliv ekonomskih koristi tokom datog perioda koji nastaje iz redovnih aktivnosti preduzeća, jer to nije predmet ugovora, niti obračuna bruto prihoda, već je bruto prihod ostvaren korišćenjem mineralnog resursa. Ugovorom o koncesiji je jasno definisano šta je predmet obračuna godišnjeg bruto prihoda ostvarenog korišćenjem mineralnog resursa. Osnovica za obračun koncesione naknade prema članu 19. Ugovora je na jasan način rastumačena od ugovornih strana, te pojašnjena od strane Ministarstva, kao jedne od ugovornih strana. Neprihvatljivi su razlozi da stav Ministarstva nije obavezujući, jer se radi o ugovornoj strani koja je ugovarala prava i obaveze iz ugovora. Tužilac se poziva na odredbe članova 26., 99., 100. i 101. Zakona o obligacionim odnosima („Službeni list SFRJ, broj: 29/78, 39/85, 45/89 i 57 /89, te „Službeni glasnik Republike Srpske“, broj: 17/93, 3/96, 39/03 i 74/04), koje citira. Navodi da nije sporan član 60. stav 1. Zakona o rudarstvu-Prečišćeni tekst („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj: 107/05 i 75/10), koji propisuje da preduzeća koja vrše eksploataciju mineralnih sirovina plaćaju naknadu u visini od 3,2 % do 4 % od ukupnog prihoda ostvarenog prodajom i korišćenjem mineralnih sirovina, a po kojem je vršio obračun, uz jasno i precizno razdvajanje ukupnog prihoda nastalog od prodaje i korišćenja mineralnih sirovina. Međutim, zanemaruje se potreba koncesionara da predmet koncesije sa mjesta lokacije koncesije transportuje do skladišta i priprema za dalji transport, što se može podvesti pod bruto prihod prema odredbama Zakona o koncesiji, ali dalji prevoz može da radi to privredno društvo ili neko treće lice, sa obavezom plaćanja prihoda i po tom osnovu, ali što nema nikakve veze sa samom koncesijom. Da li to znači da u slučaju obavljanja djelatnosti prevoza, treba da se pravi razlika od prihoda ostvarenih radi vršenja usluga prevoza neke druge robe i prihoda od usluge prevoza kamena. Smatra da je dato tumačenje propisa neubjedljivo, neargumentovano, proizvoljno, a sve sa ciljem da se koncesionar optereti još jednim nametom i natjera da angažuje treće lice da obavlja poslove prevoza, što je van svake logike. Da li bi se i tada radilo o „bruto prihodu“ od usluga prevoza trećeg lica na teret koncesionara. Predlaže da se zahtjev uvaži,

presuda ukine i predmet vrati na ponovno suđenje, ili presuda preinači, tako da se tužba uvaži, a tuženi obaveže da mu nadoknadi troškove spora.

Tuženi u odgovoru na zahtjev navodi da bruto prihod ostvaren korišćenjem mineralnog resursa je ukupan prihod fakturisan kupcu koji uključuje i troškove prevoza mineralne sirovine i nema osnova da se iz obračuna ukupno ostvarenog prihoda izdvajaju troškovi prevoza. Ti troškovi su dio cijene koji ulazi u iznose navedene na fakturama, koji je osnov za obračun ukupnog prihoda, pa ulazi i u osnovicu za obračun koncesione naknade u ugovorenom procentu na ukupan prihod od korišćenja mineralnog resursa. S obzirom da je sud u pobijanoj presudi ocijenio da je stav tuženog u osporenom aktu pravilan, navodi da je presuda na zakonu zasnovana, te predlaže da se zahtjev odbije.

Razmotrivši zahtjev, odgovor na zahtjev, pobijanu presudu i ostale priloge u spisima predmeta, na osnovu člana 39. ZUS, ovaj sud odlučuje kao u izreci iz sljedećih razloga:

Iz stanja spisa predmeta proizlazi da je kod tužioca izvršena poreska kontrola za period od 01. aprila 2014. godine do 15. decembra 2018. godine, o čemu je sačinjen zapisnik kojim su konstatovane nepravilnosti u pogledu obračuna i uplate koncesione naknade. Prvostepenim rješenjem se nalaže tužiocu da otkloni nepravilnosti u pogledu prijavljivanja i plaćanja koncesione naknade za korišćenje prirodnih i drugih dobara od opšteg interesa, vrsta prihoda 722491, za period od 2014. godine do 2018. godine, po osnovu glavnog duga i kamate obračunate zbog neplaćanja obaveze u zakonskom roku. Žalbom tužilac pobija zakonitost rješenja, jer su prihodi po različitim osnovama razdvojeni prilikom fakturisanja, odvojeno knjiženi i evidentirani na različitim računima koji su vidljivi na priloženim analitičkim karticama po vrstama prihoda i godinama. Smatra da ne postoji obaveza obračuna koncesione naknade po osnovu prihoda ostvarenog od prodaje usluga na inostranom tržištu. Osporenim aktom se žalba odbija, uz obrazloženje da je tužilac na pojedinim izlaznim fakturama razdvajao prihod po osnovu prometa kamenih blokova i prihod po osnovu usluga prevoza kamenih blokova i tako ih knjižio. Koncesionu naknadu je obračunavao samo po osnovu prometa kamenih blokova, pa je pravilno organ na preostali iznos iz faktura obračunao naknadu i rješenjem naložio plaćanje koncesione naknade po godinama, uz obračun kamata. Po Ugovoru o koncesiji, tužilac kao koncesionar je obavezan da plaća koncesionu naknadu u visini od 3,8% od godišnjeg bruto prihoda ostvarenog korišćenjem mineralnog resursa. Međunarodnim računovodstvenim standardom MRS 18, prihod je definisan kao bruto priliv ekonomskih koristi tokom datog perioda koji nastaje iz redovnih aktivnosti preduzeća, odnosno ukupan prihod je vrednosni, tj. novčani izraz proizvoda u onom obimu u kome je fizički proizvod realizovan na tržištu, što znači da je to bruto rezultat poslovanja, a sastoji se od naplaćenih iznosa za realizovanu robu, gotove proizvode i izvršene usluge, a iz tako ostvarenog ukupnog prihoda podmiruju se svi ostali troškovi poslovanja. U ovom slučaju bruto prihod ostvaren korišćenjem mineralnog resursa je ukupan prihod fakturisan kupcu, koji uključuje i troškove prevoza mineralne sirovine, te nema osnova da se iz obračuna ukupno ostvarenog prihoda izdvajaju troškovi prevoza, jer su ti troškovi dio cijene koji ulazi u iznose navedene na fakturama i koji je osnov za obračun ukupnog prihoda, pa je rješenjem pravilno utvrđena koncesiona naknada u ugovorenom procentu, na ukupan prihod ostvaren korišćenjem mineralnog resursa. Presudom se tužba odbija i održava na snazi osporeni akt.

Pobijana presuda je pravilna, te se navodima zahtjeva ne dovodi u pitanje njena pravilnost i zakonitost.

Sporno između stranaka u predmetnoj upravnoj stvari je šta ulazi u osnovicu za obračun koncesione naknade ugovorene članom 19. stav 3. Ugovora o koncesiji, po kojem koncesionar za korišćenje mineralnog resursa na način definisan ovim ugovorom, plaća koncedentu koncesionu naknadu u visini od 3,8 % od godišnjeg bruto prihoda ostvarenog korišćenjem mineralnog resursa.

U odgovoru na sporno pitanje i ovaj sud prihvata stav tuženog da u bruto prihod ostvaren korišćenjem mineralnog resursa, koji predstavlja osnovicu za plaćanje ugovorene koncesione naknade, ulazi ukupan prihod fakturisan kupcu, koji uključuje i troškove prevoza mineralne sirovine. Nema osnova da se iz obračuna ukupno ostvarenog prihoda izdvajaju troškovi prevoza mineralne sirovine. Ovi troškovi su dio cijene koji ulazi u iznose navedene na fakturama, osnov su za obračun ukupnog prihoda, pa ulaze u osnovicu za obračun koncesione naknade u ugovorenom procentu na ukupan prihod od korišćenja mineralnog resursa.

Izneseni pravni stav je u skladu sa članom 28. stav 4. Zakona o koncesijama, koji je bio na snazi u vrijeme zaključenja Ugovora o koncesiji, kojim je ugovorena koncesiona naknada koja je predmet postupka, koji propisuje da koncesiona naknada mora biti novčanog karaktera, a sastoji se: iz naknade za pravo koje se obračunava jednokratno kod zaključivanja ugovora o koncesiji i koncesione naknade za korišćenje, koja se izražava u procentima i odnosi se na godišnji bruto prihod nastao korišćenjem javnih dobara, prirodnih bogatstava ili pružanja usluga ili po jedinici mjere-tona, m³, m² i litar. U skladu je i sa članom 60. stav 1. Zakona o rudarstvu-Prečišćeni tekst, u vezi sa članom 92. Zakona o rudarstvu („Službeni glasnik Republike Srpske”, broj: 59/12), prema kojem preduzeća koja vrše eksploataciju mineralnih sirovina plaćaju naknadu u visini od 3,2 % do 4% od ukupnog prihoda ostvarenog prodajom ili korišćenjem mineralnih sirovina.

S obzirom da je: Ugovorom o koncesiji tužiocu dodijeljena koncesija za eksploataciju arhitektonskog građevinskog kamena-krečnjaka na ležištu R., po osnovu kojeg je tužilac stekao pravo na eksploataciju mineralnog resursa utvrđenog ugovorom i pod uslovima iz ugovora; članom 19. stav 3. Ugovora o koncesiji ugovoreno da će tužilac kao koncesionar platiti jednokratnu naknadu za koncesiono pravo u iznosu od 7.500 KM i plaćati mjesečne naknade za korišćenje mineralnog resursa u visini od 3,8 % od godišnjeg bruto prihoda ostvarenog korišćenjem mineralnog resursa; u postupku kontrole utvrđeno da je tužilac na pojedinim izlaznim fakturama razdvajao prihod po osnovu prometa kamenih blokova i prometa po osnovu usluga prevoza kamenih blokova i tako ih knjižio, te koncesionu naknadu obračunavao samo na prihod po osnovu prodaje kamenih blokova, a na preostali iznos prihoda sa faktura koji za 2014. godinu iznosi 64.658,85 KM, za 2015. godinu iznosi 208.257,74 KM, za 2016. godinu iznosi 570.317,05 KM, za 2017. godinu iznosi 1.085.764,26 KM i za 2018. godinu iznosi 1.332.636,41 KM, nije obračunavao i plaćao koncesionu naknadu, odnosno isključio je prihod od transportnih troškova isporuke kamenih blokova i po ocjeni ovog suda pravilno tuženi zaključuje da obračun koncesione naknade tužioca nije pravilan, pa je rješenjem pravilno naloženo tužiocu da plati koncesionu naknadu kao u dispozitivu, uz kamate obračunate u skladu sa članom 51. Zakona o poreskom postupku Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske”, broj: 102/11, 108/11, 67/13, 31/14 i 44/16).

Kod činjenice da je u kontrolisanom periodu tužilac na navedeni način vršio eksploataciju i prodaju mineralnih sirovina, neosnovan je navod da je dužan da plaća samo naknadu za eksploataciju mineralne sirovine, a da pružanje usluge prevoza kamenih blokova nije predmet koncesije, jer po članu 28. stav 4. Zakona o koncesijama, osnovicu za obračun koncesione naknade čini ukupno ostvareni prihod od prodaje i korišćenja mineralnih sirovina,

pa nema osnova navod da se iz obračuna ukupno ostvarenog prihoda izdvajaju troškovi prevoza. Tužilac ne spori da je u fakturama navodio iznose cijena mineralnih sirovina i cijene transportnih usluga i da je kupcima ispostavljao fakture, pa se ukupan prihod obračunava na osnovu iznosa navedenog u fakturi, bez obzira na način fakturisanja. Način fakturisanja troškova prevoza kamenih blokova ne utiče na osnovicu za obračun koncesione naknade. Pravilno tuženi cijeni da je tužilac pogrešno vršio obračun koncesione naknade za kontrolisani period, odnosno razdvajao prihod po osnovu prometa kamenih blokova i prihod po osnovu usluga prevoza, jer u cijenu koju je ostvarivao po osnovu prodaje predmeta koncesije, ulazi i ostvareni prihod od usluga prevoza, pa ovaj prihod nije mogao izdvajati kod utvrđivanja osnovice koncesione naknade. Ovdje se ne radi o pružanju usluga prevoza iz drugih djelatnosti nezvanih za koncesiju, već je prihod ostvaren po osnovu usluga prevoza mineralnih sirovina koje je tužilac pružao, pa ulazi u osnovicu za plaćanje koncesione naknade, jer čini sastavni dio ukupnog godišnjeg bruto prihoda ostvarenog korišćenjem mineralnih resursa, koji je osnovica za obračun koncesione naknade, kako je i navedeno u obrazloženju presude.

Nije od značaja za odlučivanje akt Ministarstva ... od 19. marta 2019. godine, iz razloga što je donesen na zahtjev tužioca i ne predstavlja autentično tumačenje odredbi Zakona o rudarstvu, koje regulišu obračun koncesione naknade.

Tuženi se pogrešno poziva na Međunarodni računovodstveni standard MRS 18 Prihodi, jer se ovaj Standard ne bavi prihodima koji proizlaze iz vađenja mineralnih ruda, kako je to navedeno u tački 6. pod h) Standarda. Arhitektonsko-građevinski kamen krečnjak na ležištu R., smatra se mineralnom sirovinom, po članu 3. tačka v) Zakona o rudarstvu. Ali, ovaj nedostatak osporenog akta, kod naprijed navedenih razloga, nije takve prirode da bi doveo do poništenja akta.

S obzirom da je tužilac pogrešno vršio obračun koncesione naknade za kontrolisani period, po ocjeni ovog suda, donošenjem pobijane presude nisu ostvareni razlozi nezakonitosti iz člana 35. stav 2. ZUS, zbog čega se zahtjev za njeno vanredno preispitivanje odbija, na osnovu člana 40. stav 1. istog zakona, jer nema osnova za poništenje akta iz člana 10. ZUS.

Odluka iz stava 2. izreke ove presude se temelji na članu 49a. stav 1. ZUS. Tužilac nije uspio u sporu i ne pripada mu naknada troškova spora, pa se zahtjev odbija kao neosnovan.

Zapisničar
Radmila Dmitrović

Predsjednik vijeća
Edina Čupeljić

Za tačnost otpavka ovjerava
Rukovodilac sudske pisarnice
Biljana Ačić