



REPUBLIKA HRVATSKA
UPRAVNI SUD U ZAGREBU
Avenija Dubrovnik 6 i 8

U I M E R E P U B L I K E H R V A T S K E

P R E S U D A

Upravni sud u Zagrebu, po sucu toga suda Ivanu Levaku, te zapisničarki Mateji Marjanović, u upravnom sporu tužitelja Stečajna masa iza Graditeljstvo Novak d.o.o. – u stečaju, Leštakovec, Leštakovec 1, kojeg zastupa Domagoj Repač, stečajni upravitelj, Zagreb, Đorđićeva 24, protiv tuženika Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, Zagreb, Frankopanska 1, radi inspekcijskog nadzora, nakon zaključene javne i usmene rasprave dana 26. lipnja 2020. godine, u nazočnosti stečajnog upravitelja tužitelja, a u odsutnosti uredno pozvanog tuženika, dana 3. srpnja 2020. godine,

p r e s u d i o j e

I. Poništava se rješenje Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, KLASA: UP/II-471-02/14-01/338, URBROJ: 513-04/14-3 od 3. prosinca 2014. godine.

II. Poništava se rješenje Ministarstva financija – Porezne uprave, Područnog ureda Varaždin, KLASA: UP/I-471-02/14-01/8, URBROJ: 513-07-05/14-04 od 11. travnja 2014. godine, i to:

- u točki I.1) manje obračunati porez na dobit za 2012. godinu: pod a) porezna osnovica iznad iznosa od 160.864,06 kn; pod c) porezna obveza iznad iznosa od 32.172,81 kn i pod d) zatezna kamata iznad iznosa od 3.259,16 kn,

- točka I.6)

- u točki II.1.)1. kojom se nalaže uplata poreza na dobit za 2012. godinu iznad iznosa od 32.172,81 kn,

- u točki II.1.)2. kojom se nalaže uplata kamata na porez iznad iznosa od 3.259,16 kn, s time da ostale točke izreke rješenja ostaju neizmijenjene.

III. Nalaže se tuženiku naknaditi tužitelju trošak upravnog spora u iznosu od 13.000,00 kn, a u roku od 15 dana.

Obrazloženje

Tužitelj je podnio tužbu ovom sudu dana 6. veljače 2015. godine protiv rješenja Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, KLASA: UP/II-471-02/14-01/338, URBROJ: 513-04/14-3 od 3. prosinca 2014. godine, kojim se odbija žalba tužitelja protiv rješenja Ministarstva financija – Porezne uprave, Područnog ureda Varaždin, KLASA: UP/I-471-02/14-01/8, URBROJ: 513-07-05/14-04 od 11. travnja 2014. godine. Potonjim rješenjem su tužitelju utvrđene sljedeće obveze: u točki I.1) manje obračunati porez na dobit za 2012. godinu u iznosu od 423.499,48 kn i zatezne

kamate u iznosu od 42.883,68 kn, I.2) manje obračunati porez na dodanu vrijednost za 2012. godinu u iznosu od 8.383,75 kn i zatezne kamate u iznosu od 1.399,04 kn, I.3) manje obračunati porez na dodanu vrijednost za 2013. godinu u iznosu od 12.497,38 kn i zatezne kamate u iznosu 1.199,28 kn, I.4) manje obračunati porez na dohodak od kapitala i prirez na porez za 2012. godinu u iznosu od 27.945,82 kn i zatezne kamate u iznosu od 5.618,21 kn, I.5) manje obračunati porez na dohodak od kapitala i prirez na porez za 2013. godinu u iznosu od 41.657,92 kn i zatezne kamate u iznosu od 4.218,30 kn, u točki I.6) smanjuje se povrat poreza na dodanu vrijednost na prijavi poreza na dodanu vrijednost za 11 mjesec 2013. godine u iznosu od 707.538,30 kn, u točki I.7) smanjuje se gubitak za prijenos iz 2012. godine po prijavi poreza na dobit za 2012. godinu u naredno razdoblje oporezivanja u iznosu od 42.343,14 kn. U točki II. izreke rješenja tužitelju je naloženo da na za to propisane račune uplati naprijed navedene obveze utvrđene u točki I. istog rješenja zajedno sa obračunatom kamatom, te da obračuna i uplati daljnje kamate do dana uplate. Točkom III. izreke rješenja naloženo je tužitelju da nakon izvršenih uplata iz točke II. rješenja provede odgovarajuća knjiženja u poslovnim knjigama koja se odnose na povećanje porezne osnovice. U točki IV. izreke rješenja određen je rok od osam dana za izvršenje rješenja od dana njegove konačnosti, dok je u točki V. izreke tužitelj upozoren da će se ukoliko ne izvrši uplate iz točke II. izreke, a u roku iz točke IV. izreke, naplatiti izvršiti ovrhom.

Tužitelj ističe da je predmet nadzora, između ostalog, bio i poslovni odnos tužitelja sa Međimurje PMP d.o.o. iz Čakovca po ugovoru o gradnji br. 00712-01 od 5. studenog 2012. godine, koji je zaključen između tužitelja kao izvođača i Međimurje PMP d.o.o. kao naručitelja, odnosno ispravnost obračunavanja poreza na dodanu vrijednost, te poreza na dobit u vezi obavljenih građevinskih radova na parkiralištu Aquapark Centra u Poreču. Vrijednost ugovorenih radova bila je 4.716.921,93 kn, što uvećano za PDV od 1.179.230,48 kn iznosi 5.896.152,41 kn. Sukladno članku 8. Ugovora tužitelju su uplaćeni predumjovi za 100 % vrijednosti radova od strane naručitelja, i to: predumjam u iznosu od 2.948.076,20 kn, koji je uplaćen 21. studenog 2012. godine, s time da je tužitelj izdao račun br. 021-2012 za uplaćeni predumjam dana 13. studenog 2012. godine, te predumjam u iznosu od 1.768.845,72 kn, koji je uplaćen 15. svibnja 2013. godine, s time da je tužitelj izdao račun br. 016-2013 za uplaćeni predumjam dana 7. svibnja 2013. godine. Za uplaćene predumjove tužitelj je platio PDV istekom obračunskog razdoblja u kojem su predumjovi uplaćeni. Tužitelj dalje navodi da je okončana situacija br. 77/2013 za te radove ovjerena 28. studenog 2013. godine, a konačni račun za obavljane radove od 28. studenog 2013. godine, br. 031-01-01, na iznos od 4.716.921,93 kn izdan je na isti iznos kao što su bili uplaćeni predumjovi za predmetne radove, te je na računu navedena veza sa računima za plaćeni predumjam - storno za plaćeni predumjam (račun br. 021-2012 i račun br. 016-2013). Obvezu po konačnom računu tužitelj je zatvorio uplatama iz predumjova, s time da knjiženje nije bilo sporno tijekom poreznog nadzora. Način knjiženja predumjova i pravo na povrat PDV-a nisu bili sporni tijekom poreznog nadzora. Sporna je bila vrijednost građevinskih radova i vrijeme kada su radovi stvarno izvedeni, budući da je tužitelj u konačnom računu obvezu plaćanja PDV-a mogao prebaciti na korisnika usluge Međimurje PMP d.o.o. samo za one građevinske radove koji su obavljani nakon 1. srpnja 2013. godine. Porezni inspektori procijenili su da je dio radova u iznosu od 2.830.153,17 kn obavljen do 30. lipnja 2013. godine, a dio radova u vrijednosti od 2.358.460,96 kn da je obavljen nakon 1. srpnja 2013. godine, pa su sukladno tome obračunate drugačije porezne obveze tužitelja u odnosu na one koje je iskazao tužitelj u svojim poslovnim knjigama. To je sporno između stranaka. Po izdavanju konačnog računa br. 031-01-01, tužitelj je u PDV obrascu za 11 mjesec 2013. godine zatražio priznavanja pretporeza na ime PDV-a uplaćenog po predumjovima iz računa br. 021-2012 i iz računa br. 016-2013, ali mu to nije priznato, već je pokrenut porezni nadzor. Tijekom provedenog nadzora prvostupanjsko porezno tijelo je zaključilo da je tužitelj na konačnom računu mogao naznačiti

„prijenos porezne obveze“ za PDV samo za građevinske radove koji su obavljani poslije 1. srpnja 2013. godine. Slijedom toga na PDV obrascu za 11 mjesec 2013. godine tužitelju nije priznato umanjeno (povrat) PDV-a za iznos od 707.538,30 kn. Procjenom poreznih inspektora utvrđeno je da taj iznos čini PDV za radove obavljene do 30. lipnja 2013. godine, te da ga je dužan platiti tužitelj. Priznato mu je pravo na odbitak (povrat) PDV-a u iznosu od 235.846,08 kn za radove koji su prema procjeni poreznih inspektora obavljani nakon 1. srpnja 2013. godine. Tužitelj dalje ističe da su porezni inspektori obvezu tužitelja utvrdili sasvim paušalno i proizvoljno primjenjujući institut procjene porezne osnovice iz članka 82. OPZ, iako za to nisu bili ispunjeni uvjeti propisani tim Zakonom. Isti su naveli da porezni obveznik nije dostavio dokumentaciju iz koje bi se moglo utvrditi koji su radovi obavljani po količini i po mjesecima, od početka radova do njihovog završetka, te su izvršili procjenu porezne osnovice, po obračunskim razdobljima (mjesečno) tijekom 2012. i 2013. godine za obavljene radove na navedenom parkiralištu. Porezni su inspektori smatrali da imaju osnove za procjenu porezne osnovice zato što tužitelj nije izdavao mjesečne privremene situacije (račune) i zato što porezno tijelo iz izdanog konačnog računa nije moglo vidjeti kada su građevinski radovi obavljani, tj. da li su obavljani prije 1. srpnja 2013. godine ili poslije. Pri tome tužitelj ističe da je procjena porezne osnovice predviđena OPZ kao iznimka u utvrđivanju visine porezne obveze, kada su iscrpljena sva druga dokazna sredstva i mogućnosti. Radovi se zbog okolnosti na gradilištu, na koje nije mogao utjecati tužitelj, nisu mogli izvršiti onako kako je bilo planirano i po fazama, kako je to uobičajeno da bi se onda temeljem izvedenih radova mogle ispostavljati privremene mjesečne situacije. Tužitelj tijekom 2012. godine nije obavljao nikakve građevinske radove na parkiralištu Aquaparka Poreč. Do 30. lipnja 2013. godine obavio je manje neznatne radove, koji nisu bili dovršeni do stupnja da bi se mogli obračunati i da bi tužitelj sukladno tome mogao izdati privremenu situaciju. Radovi su prekinuti zbog turističke sezone, te su nastavljeni u jesen 2013. godine, tj. nakon 1. srpnja 2013. godine. Tužitelj smatra da je u ovoj kompleksnoj temi građevinskih radova i izmjenama zakonskih propisa vezano uz plaćanje PDV-a, trebalo provesti građevinsko vještačenje. U svezi s tim tužitelj upućuje na nalaz i mišljenje stalnog sudskog vještaka za građevinarstvo Vedrana Žamića, dipl.ing.građ., temeljem kojeg je izrađen zahtjev stranke za potrebe ovog postupka. Temeljem tih nalaza izrađeno je financijsko-knjigovodstveno vještačenje po ovlaštenom stalnom sudskom vještaku za računovodstvo, financije, devizno poslovanje i vanjsku trgovinu, koji je zaključio da je tužitelj ispravno utvrdio obvezu PDV-a na primljene predujmove, odnosno za iste je izdao račune za primljene predujmove, te u odnosu na te predujmove ispravno prijavio obvezu PDV-a u prijavama poreza na dodanu vrijednost za mjesec studeni 2012. godine, odnosno za mjesec svibanj 2013. godine. Temeljem utvrđene vrijednosti građevinskih radova u razdoblju od 21. studenog 2012. do 30. lipnja 2013. godine, tužitelj je dužan uplatiti u iznosu od 19.652,50 kn. Taj iznos je utvrđen temeljem građevinskih radova, koje je društvo obavilo u mjesecu lipnju 2013. godine u ukupnom iznosu od 78.490,00 kn, pa je uslijed toga tužitelj trebao iskazati obvezu PDV-a u prijavi PDV-a za mjesec lipanj 2013. godine. S obzirom da je građevinski vještak utvrdio da u 2012. godini nisu obavljani građevinski radovi na predmetnom objektu, slijedom toga se ne trebaju povećati prihodi društva, odnosno osnovica poreza na dobit u prijavi poreza na dobit za 2012. godinu. Osnovica poreza na dobit za 2012. godinu iznosi 230.728,63 kn, a obveza poreza na dobit 46.145,73 kn, dok je poreznim nadzorom procijenjena porezna osnovica u iznosu od 2.117.497,41 kn, a time i obveza poreza na dobit za 2012. godinu u iznosu od 423.499,48 kn. Temeljem utvrđene vrijednosti građevinskih radova u razdoblju od 21. studenog 2012. do 30. lipnja 2013. godine tužitelj je dužan uplatiti PDV u iznosu od 19.622,50 kn. Proizlazi da Porezna uprava tereti poreznog obveznika za 687.915,80 kn više od stvarne obveze jer je poreznim nadzorom društvu obračunat PDV u ukupnom iznosu 707.538,30 kn. Porezna uprava ima osnove da poreznom obvezniku smanji povrat PDV-a po prijavi PDV-a za 11

mjesec 2013. godine samo za iznos od 19.622,50 kn. Ispravna osnovica poreza na dobit za 2012. godinu iznosi 230.728,63 kn, a obveza poreza na dobit 46.145,73 kn, dok je nadzorom procijenjena poreza osnovica u iznosu od 2.117.497,41 kn, a time i obveza poreza na dobit za 2012. godinu u iznosu od 423.499,48 kn. Time Porezna uprava tereti tužitelja za 377.353,76 kn više od stvarne obveze. Tužitelj dalje navodi da je iskazao prihod za predmetne građevinske radove u 2013. godini u poslovnim knjigama, a po konačnom računu br. 031-01-01. Stoga je dio prihoda u iznosu od 1.886.768,78 kn dva puta oporezivan porezom na dobit: prvi puta od strane samog poreznog obveznika u prijavi poreza na dobit za 2013. godinu, a drugi puta po poreznom nadzoru, koji su ti prihodi pripisani 2012. godini.

Slijedom iznesenog tužitelj predlaže da sud poništi napadano rješenje i rješenje Ministarstva financija – Porezne uprave, Područnog ureda Varaždin, KLASA: UP/I-471-02/14-01/8, URBROJ: 513-07-05/14-04 od 11. travnja 2014. godine i uputi predmet prvostupanjskom tijelu na ponovni postupak. Isti potražuje naknadu troškova povodom vještačenja po sudskom vještaku za graditeljstvo u iznosu od 8.000,00 kn i sudskom vještaku za financije u iznosu od 5.000,00 kn.

U svom odgovoru na tužbu tuženik ostaje kod razloga i navoda iznijetih u obrazloženju pobijanog rješenja, te predlaže da sud odbije tužbu i tužbeni zahtjev.

Tužbeni zahtjev je osnovan, a prema slobodnom uvjerenju suda, te na temelju razmatranja svih pravnih i činjeničnih pitanja, shodno članku 55. stavku 3. Zakona o upravnim sporovima.

Tijekom postupka provedeno je vještačenje po stalnom sudskom vještaku za graditeljstvo i stalnom sudskom vještaku za računovodstvo i financije, te je izvršen uvid u cjelokupni spis predmeta, te spis tuženika, a posebice u rješenje Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, KLASA: UP/II-471-02/14-01/338, URBROJ: 513-04/14-3 od 3. prosinca 2014. godine (stranica 10-19 spisa), rješenje Ministarstva financija – Porezne uprave, Područnog ureda Varaždin, KLASA: UP/I-471-02/14-01/8, URBROJ: 513-07-05/14-04 od 11. travnja 2014. godine (stranica 20-54 spisa), prijavu poreza na dobit za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2013. godine (stranica 80-82 spisa), ugovor o gradnji od 5. studenog 2012. godine (stranica 83-86 spisa), račun br. 016-2013 od 7. svibnja 2013. godine (stranica 87 spisa), račun br. 021-2012 od 13. studenog 2012. godine (stranica 88 spisa), okončanu situaciju br. 77/2013 za obavljene radove zaključno s mjesecom 11/2013 (stranica 86 spisa), račun br. 031-01-01 od 28. studenog 2013. godine (stranica 90 spisa), građevni dnevnik i ostalu dokumentaciju (stranica 91-229 spisa), nalaz i mišljenje o vrijednosti radova izvedenih na gradnji parkirališta Aquapark Centra u Poreču od 12. travnja 2019. godine (stranica 252-263 spisa), očitovanje tuženika od 29. travnja 2019. godine na nalaz i mišljenje vještaka od 12. travnja 2019. godine (stranica 268-269 spisa), nalaz i mišljenje vještaka za računovodstvo i financije od 2. prosinca 2019. godine (stranica 277-280 spisa), očitovanje tuženika od 19. prosinca 2019. godine na financijsko vještvo od 2. prosinca 2019. godine (stranica 286-287 spisa), zapisnik o obavljenom inspekcijskom nadzoru obračunavanja, evidentiranja, prijavljivanja i plaćanja poreza kod tužitelja od 5. ožujka 2014. godine, te građevinske knjige.

Kod donošenja odluke u ovom predmetu sud je polazio od sadržaja pobijanog rješenja od 3. prosinca 2014. godine, kojim se odbija žalba tužitelja protiv rješenja Ministarstva financija – Porezne uprave, Područnog ureda Varaždin, KLASA: UP/I-471-02/14-01/8, URBROJ: 513-07-05/14-04 od 11. travnja 2014. godine. Naime, pregledom ispravnosti knjigovodstvenog evidentiranja utvrđeno je da tužitelj po izlaznim računima br. 002-2013 od 2. siječnja 2013. godine i br. 005-2013 od 2. siječnja 2013. godine nije iskazao obvezu poreza na dodanu vrijednost u obračunskom razdoblju od 1. do 31. prosinca 2012. godine. Dakle, tužitelj uz izjavu nije dostavio nikakve dokaze o uplati predujma, koje se odnose na navedene račune, a niti uz prigovor i žalbu nije dostavio nikakve dokaze o uplatama istih, kao ni dokaze

da se eventualne uplate odnose baš na obavljanje usluge po navedenim računima. Pri tome se tuženik poziva na članak 17. stavak 1., članak 7. stavak 1. i članak 16. stavak 2. istog Zakona, kao i na članak 44. stavak 1. i 2. i članak 45. stavak 2. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost. Kako su građevinski radovi, prema izjavi tužitelja obavljani u prosincu 2012. godine, te kako isti nije izdao privremene ili okončane situacije, već je izdao račun, sukladno Zakonu o porezu na dodanu vrijednost i Pravilniku o porezu na dodanu vrijednost, tuženik smatra da je pravilno zaključeno da je tužitelj trebao obračunati PDV u obračunskom razdoblju od 1. do 31. prosinca 2012. godine, u kojemu su navedeni radovi obavljani. S obzirom da je tužitelj mjesečni porezni obveznik (dostavlja mjesečno PDV obrasce nadležnoj ispostavi Porezne uprave), dužan je na sve obavljene isporuke obračunavati PDV mjesečno, pa tako i na obavljene usluge po ugovoru o izgradnji temeljem navedenih zakonskih propisa o porezu na dodanu vrijednost. Također, u postupku nadzora je utvrđeno da je tužitelj dana 28. studenog 2013. godine ispostavio račun br. 031-01-01 društvu Međimurje PMP d.o.o. Čakovec u iznosu od 4.716.921,93 kn za obavljene radove po ugovoru o gradnji, br. 00712 od 5. prosinca 2012. godine. Pregledom navedenog računa utvrđeno je da isti ne sadrži sve podatke (datum isporuke dobara ili obavljenih usluga) propisane člankom 79. Zakona o PDV-u, zbog čega se nije mogla utvrditi količina i vrijednost radova po mjesecima od datuma početka radova (21. studenog 2012. godine) do datuma završetka radova (6. studenog 2013. godine), a što bitno zbog točnog utvrđivanja porezne osnovice. Da bi se ispravno primijenile odredbe Zakona o porezu na dodanu vrijednost i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, koji su bili u primjeni do 30. lipnja 2013. godine, te odredbe Zakona o porezu na dodanu vrijednost i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost koji su u primjeni od 1. srpnja 2013. godine, vezano na utvrđivanje porezne obveze kod obavljenih građevinskih radova, bitno je kad su obavljani građevinski radovi, kad je za iste trebalo izdati račune, te na istima obračunati PDV, a kad se mogao naznačiti prijenos porezne obveze. Navedeno se odnosi i u slučaju primljenih predujmova. Naime, za obavljane građevinske radove do 30. lipnja 2013. godine, za koju su trebali biti izdani računi do 30. lipnja 2013. godine, a predujmovi su primljeni do 30. lipnja 2013. godine, primjenjuje se članak 161. stavak 3. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost („Narodne novine“, broj: 149/09. do 146/12.), koji je u primjeni do 30. lipnja 2013. godine, a za obavljane građevinske radove od 1. srpnja 2013. godine, za koju su predujmovi primljeni do 30. lipnja 2013. godine, primjenjuju se odredbe članka 159. stavka 2. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost („Narodne novine“, broj: 79/13. i 85/13.). Imajući u vidu da je tužitelj neizdavanjem računa, odnosno privremenih situacija po obračunskim razdobljima kada su građevinski radovi stvarno obavljani, te izdavanjem računa br. 031-01-01 od 28. studenog 2013. godine u iznosu od 4.716.921,93 kn u kojem je naveden datum isporuke 28. studeni 2013. godine (iako su radovi obavljani u razdoblju od 11 mjeseca 2012. do 11 mjeseca 2013. godine, prema izjavi poreznog obveznika) i naveden prijenos porezne obveze, tuženik smatra da je tužitelj umanjio obvezu poreza na dodanu vrijednost u 11 mjesecu 2013. godine, te slijedom toga iskazao povrat poreza na dodanu vrijednost iz Državnog proračuna na PDV obrascu za navedeno obračunsko razdoblje, na koji nije imao pravo. Tužitelj nije dostavio dokumentirane dokaze iz kojih bi se mogla utvrditi vrijednost radova po količini i vrijednosti po mjesecima od datuma početka radova do datuma završetka radova, iako se isti prema članku 8. Ugovora o gradnji br. 00712-01 obvezao da će izvedene radove obračunavati privremenim situacijama i konačnim obračunom, i to temeljem stvarnih količina izvedenih radova iskazanih u građevinskoj knjizi. Stoga su se stekli uvjeti za procjenu porezne osnovice PDV-a po obračunskim razdobljima za 2012. i 2013. godinu za obavljene radove na parkiralištu Aquapark Poreč. Dakle, nadzorom je utvrđeno da tužitelj nema točnih podataka, odnosno ne posjeduje vjerodostojnu dokumentaciju, a radi utvrđivanja pravilnog obračunavanja PDV-a. U svezi s tim žalitelj se poziva na članak 82. stavak 1., 2. i 4. OPZ, te se neutemeljeno poziva na mišljenje Ministarstva financija od 4. srpnja 2013. godine.

Iz tog mišljenja je vidljivo da se u istome nigdje ne spominje da se računi za obavljane usluge izdaju nakon konačnog obračuna. Okončanu situaciju br. 77/2013 iz Ugovora o gradnji, ovjerenog 28. studenog 2013. godine, nije izdao tužitelj, već tvrtka Međimurje PMP d.o.o. tvrtki Asket d.o.o. Ista nije bila predmet nadzora, jer se nije nadzirala tvrtka Međimurje PMP d.o.o., već tvrtka GRADITELJSTVO NOVAK d.o.o. Predmetnu situaciju izdala je tvrtka Međimurje PMP d.o.o. tvrtki Asket d.o.o. temeljem računa kojeg je tvrtka GRADITELJSTVO NOVAK d.o.o. izdala tvrtki Međimurje PMP d.o.o. Člankom 8. Ugovora o gradnji br. 00712-G, kojeg su 5. studenog 2012. godine zaključile tvrtke Asket d.o.o., kao investitor i tvrtka Međimurje PMP d.o.o., kao izvođač, tvrtka Međimurje PMP d.o.o. obvezala se da će izvedene radove obračunavati privremenim situacijama i konačnim obračunom, i to temeljem stvarnih količina izvedenih radova iskazanih u građevinskoj knjizi i jediničnim cijenama iz troškovnika. Nadalje, tvrtka GRADITELJSTVO NOVAK d.o.o. se temeljem članka 8. Ugovora o gradnji br. 00712-01 od 5. studenog 2012. godine obvezala tvrtki Međimurje PMP d.o.o. o da će „izvedene radove obračunavati privremenim situacijama i konačnim obračunom, i to temeljem stvarnih količina izvedenih radova iskazanih u građevinskoj knjizi i jediničnim cijenama iz troškovnika koji je sastavni dio ovog Ugovora“. Međutim, tužitelj to nije učinio. Tuženik dalje navodi da nisu osnovani navodi tužitelja iz žalbe, koji se odnose na uvećanje prihoda za 2012. godinu. U svezi s tim isti se poziva na članak 5. stavak 1., članak 7. stavak 1., članak 32., članak 33. i članak 35. Zakona o porezu na dobit („Narodne novine“, broj: 177/04. do 22/12.), te na članak 29. stavak 1. Pravilnika o porezu na dobit („Narodne novine“, broj: 95/05. do 61/12.), koji propisuje da se porez na dobit utvrđuje za porezno razdoblje, koje je u pravilu kalendarska godina. Stoga se porez na dobit za 2012. godinu u smislu poreznih propisa utvrđuje prema poreznoj osnovici, kao razlici prihoda i rashoda ostvarenih u 2012. godini. Prvostupanjsko tijelo je prema tuženiku ispravno postupilo, kada je tužitelju za procijenjenu vrijednost obavljenih radova na predmetnom parkiralištu, a po navedenom Ugovoru o gradnji, u 11 i 12 mjesecu 2012. godine povećalo prihode za poslovnu 2012. godinu u iznosu od 1.886.768,78 kn, te povećalo prihode za 2012. godinu po računima br. 002-2013 i 005-2013 u ukupnom iznosu od 203.207,50 kn. Isto se smatra prihodima obračunskog razdoblja, kako to propisuje članak 9. stavak 1. Pravilnika o porezu na dobit. Naime, zbog činjenice nepostojanja vjerodostojne dokumentacije prvostupanjsko je tijelo u cilju utvrđivanja činjeničnog stanja u cijelosti postupilo prema članku 6. stavku 2. OPZ. Tuženik nalazi, kako u ovoj stvari nije bilo potrebe izvoditi dokaz vještačenjem, jer inspektori prvostupanjskog tijela posjeduju stručno zvanje za provođenje kontrole tužiteljeva poslovanja, odnosno pregled poslovnih knjiga i poslovnih isprava.

Kod donošenja odluke u ovom predmetu sud je polazio i od nalaza i mišljenja sudskog vještaka za graditeljstvo, te sudskog vještaka za računovodstvo i financije, za koje smatra da su iznesena savjesno i u skladu s pravilima znanosti i vještine, kao i od dopunskog očitovanja sudskog vještaka za graditeljstvo od 14. svibnja 2019. godine, te dopunskog nalaza i mišljenja sudskog vještaka za računovodstvo i financije, glede istaknutih prigovora od strane tuženika na predmetna vještva. Tako je sudski vještak za graditeljstvo prema raspoloživoj dokumentaciji utvrdio vrijednost izvedenih radova u iznosu od 5.993.089,96 kn, s time da isti nije za izvedene radove ispostavljao prijevremene mjesečne situacije, već samo okončanu situaciju na ukupni ugovoreni iznos, napominjući da će stornirati račune zaprimljene avanse. Dinamika realizacije radova prema periodima izvođenja nije se mogla utvrditi, jer nema pouzdanih podataka, budući da se za sve periode izvođenja radova nije vodio građevinski dnevnik. Jer, cijela knjiga potpisana je s istim datumom, a po datumima iz građevinske knjige ne može se zaključiti kada su radovi izvođeni. Isti su započeti 21. studenog 2012. godine, pa su odmah prekinuti i praktično do konca godina nije bilo nikakve realizacije. Prema upisima u građevinski dnevnik, od mjeseca siječnja 2013. pa do zaključno s lipnjem 2013. godine, izvedeno je relativno malo radova, a najveći dio radova izveden je u razdoblju od 1. srpnja do

6. studenog 2013. godine, tj. u cca 4 mjeseca. Iz nalaza i mišljenja sudskog vještaka za računovodstvo i financije proizlazi da je prvostupanjsko tijelo netočno utvrdilo poreze, tako da u točki I.1) treba biti porezna obveza 30.765,18 kn, te u svezi s tim ispravljen obračun zatezne kamate. Nadalje, u potpunosti je netočna točka I.6), koju treba ukinuti, dok je točka I.7) u potpunosti u redu, a odnosi se na iznos poreznog gubitka za prijenos. Točke I.2), I.3), I.4) i I.5) trebaju se zadržati na snazi, jer nisu bili predmet vještačenja. Tako sudski vještak za računovodstvo i financije navodi da iz plaćenih privremenih situacija do konačnih obračuna nije bilo, već su bili plaćeni predujmovi za radove sukladno Ugovoru, a koji su obračunati, oporezovani i knjiženi u skladu s pravilima struke. Temeljem nalaza i mišljenje sudskog vještaka za graditeljstvo utvrđeno je da su radovi izvršeni nakon lipnja 2013. godine, te je sukladno novom Zakonu o PDV-u, za obračun PDV-a, nebitno u kojem obimu i iznosu točno koji mjesec, a zaključno sa studenim 2013. godine, kada je ovjerena građevinska knjiga.

Sud smatra da pobijana odluka nije zasnovana na zakonu, pa nije prihvatio stajalište tuženika da je prvostupanjsko tijelo ispravno postupilo, kada je tužitelju za procijenjenu vrijednost obavljenih radova na parkiralištu Aquapark po navedenom ugovoru o gradnji u 11. i 12. mjesecu 2012. godine povećalo prihode za poslovnu 2012. godinu u iznosu od 1.886.768,78 kn, te da se taj iznos smatra prihodima obračunskog razdoblja shodno članku 9. stavku 1. Pravilnika o porezu na dobit. Naime, time je porezno tijelo pogrešno procijenilo poreznu osnovicu u 2012. godini, a posljedično u 2013. godini. Jer, tužitelj je pravilno ispostavio račune za primljene predujmove 13. studenog 2012. i 7. svibnja 2013. godine, te je na iste pravilno obračunao PDV i PD, te sukladno računovodstvenim standardima knjižio u poslovne knjige. Nadalje, tužitelj je sukladno pravilima struke ispostavio račun za izvedene radove dana 28. studenog 2013. godine, u kojima je ujedno stornirao navedene račune za primljene predujmove. U konkretnom slučaju nema mjesta primjeni članka 161. stavka 3. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost („Narodne novine“, broj: 149/09. do 146/12.), koji je bio u primjeni do 30. lipnja 2013. godine, koji je propisivao da se nakon ispostavljanja računa za isporuke dobra, odnosno usluge za koje je primljen predujam i izdan račun u smislu odredbe članka 7. stavka 4. Zakona i članka 107. stavka 1. ovoga Pravilnika, u Knjizi izdanih računa za predujmove poništava (stornira) račun za predujam, a račun za isporučena dobra odnosno obavljene usluge upisuje se u Knjigu izdanih računa za isporučena dobra i usluge. Jer, za radove u graditeljskoj djelatnosti, koji su izvedeni do 30. lipnja 2013. godine, a nadzorno tijelo je ovjerilo situacije nakon 1. srpnja 2013. godine, primjenjuju se odredbe Zakona i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, koji su bili na snazi do 30. lipnja 2013. godine, a to znači da je isporučitelj obavezan obračunati PDV u računima, koji se odnose na te radove. Iako se načelno na primljeni predujam obračunava PDV, konačno se oporezivanje provodi pri isporuci dobra, odnosno obavljane usluge. Budući da iz utvrđene dinamike realizacije radova proizlazi da nisu izvođeni građevinski radovi u razdoblju od 21. studenog do 31. prosinca 2012. godine, da je u razdoblju od 1. siječnja do 30. lipnja 2013. godine izveden vrlo mali dio radova, te da su radovi izvršeni nakon lipnja 2013. godine, potrebno je primijeniti članak 159. stavak 2. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost („Narodne novine“, broj: 79/13. i 85/13.), koji je u primjeni od 1. srpnja 2013. godine, a propisuje da se pri isporuci dobara, odnosno obavljanju usluge izdaje račun u kojem porezni obveznik od obračunatog PDV-a po tom računu umanjuje PDV obračunan na primljeni predujam. Na tom računu porezni obveznik navodi i broj izdanog računa za primljeni predujam. Dakle, za građevinske usluge koje su izvršene između dva tuzemna porezna obveznika (obje stranke su u sustavu PDV-a), obveznik obračuna PDV-a je primatelj usluge. Stoga pružatelj građevinskih usluga će se za obavljane usluge tuzemnom poreznom obvezniku ispostaviti fakturu bez iskazanog PDV-a, dok će za građevinske usluge koje su pružaju osobama koje nisu porezni obveznici, npr. fizičkim osobama, obračunati PDV. Kod prijenosa porezne obveze u graditeljstvu obveza za PDV nastaje po završetku razdoblja u kojemu je izvršena

isporuka, a u istom razdoblju postoji pravo na priznavanje pretporeza (uz ispunjenje ostalih uvjeta). Izvođač radova ima pravo na priznavanje pretporeza po ulaznim računima za materijale, te ostale isporuke dobara i usluga, koje su sastavni dio poslovanja. Tako akumulirani pretporez isti može vratiti od Porezne uprave ili prenijeti u sljedeće porezno razdoblje kao porezni kredit. S obzirom da je obvezu PDV-a izvođač prenio na naručitelja neće se bitno poremetiti financijska stabilnost ukoliko ne naplati svoju uslugu prema datumu dospeljeća. Te izmjene, koje je donio Zakon o porezu na dodanu vrijednost („Narodne novine“, broj: 73/13.), povoljne su, osim za izvođače radova i investitore. Njima će tako investicije biti automatski povoljnije (za PDV), dok je u dosadašnjem sustavu trebalo čekati na povrat pretporeza od Porezne uprave, a uz odgovarajuću kontrolu dokumentacije.

Uslijed iznijetog, a na temelju članka 58. stavka 1. Zakona o upravnim sporovima, odlučeno je kao u izreci presude.

Sud je dosudio tužitelju trošak upravnog spora u iznosu od 13.000,00 kn temeljem članka 79. stavka 4. ZUS-a, a koji se sastoji od naknada za vještačenje po sudskom vještaku za graditeljstvo i procjenu nekretnina, te sudskom vještaku za računovodstvo i financije. Tužitelju je dosuđen trošak u cijelosti, budući da je isti bio neophodan za donošenje odluke.

U Zagrebu, 3. srpnja 2020. godine

Sudac:
Ivan Levak, v.r.

UPUTA O PRAVNOM LIJEKU:

Protiv ove presude dopuštena je žalba Visokom upravnom sudu Republike Hrvatske. Žalba se podnosi putem ovog suda u dovoljnom broju primjeraka za sud i sve stranke u sporu, u roku od 15 dana od dana dostave presude. Žalba odgađa izvršenje pobijane presude (članak 66. stavak 5. ZUS-a).

Za točnost otpravka – ovlašteni službenik
Snježana Miletić

