



REPUBLIKA HRVATSKA
MINISTARSTVO FINACIJA

Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

KLASA: UP/II-471-02/23-01/256

URBROJ: 513-04-23-3

Zagreb, 6. rujna 2023.

Ministarstvo financija, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, OIB: 18683136487, povodom žalbe poreznog obveznika TISKARA VIATONI d.o.o. OIB: 49801359724, Bjelovar, Vladimira Nazor 25, izjavljene po opunomoćeniku Zdenki Koharić, odvjetnici iz Zagreba, protiv poreznog rješenja, Ministarstva financija, Porezne uprave, Područni ured Bjelovar, KLASA: UP/I-471-02/21-01/20, URBROJ: 513-07-07/21-10 od 31.05.2021. godine, u postupku poreznog nadzora, temeljem odredbe članka 183. Općeg poreznog zakona ("Narodne novine", br. 115/16. do 114/22.) i odredbe članka 36. Uredbe o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija ("Narodne novine", br. 97/20. i 101/21.) donosi

RJEŠENJE

Žalba se odbija.

Obrazloženje

Pobijanim rješenjem žalitelju se utvrđuje, kako slijedi:

- u točki I.A/ obveza poreza na dodanu vrijednost za razdoblje od 01.01. do 31.12.2019. godine u iznosu od 53.838,55 kn i kamata zbog nepravodobnog plaćanja u iznosu od 2.410,35 kn;
- u točki I.B/ obveza poreza na dodanu vrijednost za razdoblje od 01.08. do 31.08.2018. godine u iznosu od 30.750,00 kn i kamata zbog nepravodobnog plaćanja u iznosu od 4.038,26 kn;
- u točki I.C/ obveza poreza na dohodak od drugog dohotka sa prirezom za razdoblje od 01.08. do 31.08.2018. godine u iznosu od 48.595,98 kn i kamata zbog nepravodobnog plaćanja u iznosu od 6.654,30kn;
- u točki I.D/ manje obračunati doprinos za obvezno mirovinsko osiguranje po osnovu generacijske solidarnosti (MIO I) temeljem drugog dohotka za razdoblje od 01.08. do 31. 08.2018. godine u iznosu od 14.299,67 kn i kamata zbog nepravodobnog plaćanja u iznosu od 1.958,07 kn,
- točki I.E/ manje obračunati doprinos za obvezno mirovinsko osiguranje po osnovu individualne kapitalizirane štednje (MIO II) temeljem drugog dohotka za razdoblje od

- 01.08. do 31.08.2018. godine u iznosu od 4.766,56 kn i kamata zbog nepravodobnog plaćanja u iznosu od 652,69 kn;
- u točki I.F/ manje obračunati doprinos za obvezno zdravstveno osiguranje temeljem drugog dohotka za razdoblje od 01.08. do 31.08.2018. godine u iznosu od 14.299,67 kn i kamata zbog nepravodobnog plaćanja u iznosu od 1.958,07 kn;
- u točki I.G/ manje obračunati porez i prirez na dohodak od kapitala za razdoblje od 01.01. do 31.12.2019. godine u iznosu od 10.339,36 kn i kamata zbog nepravodobnog plaćanja u iznosu od 513,40 kn;
- u točki I.H/ manji porezni gubitak za porezno razdoblje od 1.1.2019. do 31.12.2019. godine nakon smanjenja u odnosu na iskazani u prijavi poreza na dobit za iznos od 410.932,30 kn, te ukupni manji porezni gubitak za prijenos u naredno razdoblje iznosi 207.062,78 kn.

Točkom II. naloženo je poreznom obvezniku da izvrši uplate utvrđenih poreznih obveza i kamata u korist navedenih računa, te da obračuna i uplati daljnje kamate. Točkom III. naloženo je da provede odgovarajuća knjiženja u svojim poslovnim knjigama, a koja se odnose na povećanje porezne osnovice, točkom IV. određen je rok od 8 dana za izvršenje pobijanog rješenja od dana njegove izvršnosti, dok je u točki V. predmetnog rješenja navedeno kako će se naplata izvršiti ovrhom, ako porezni obveznik ne izvrši uplate iz točke II, a u roku iz točke IV. izreke rješenja.

U pravovremeno izjavljenoj žalbi porezni obveznik osporava doneseno porezno rješenje u cijelosti iz svih zakonom dopuštenih razloga, te ističe kako je porezno rješenje nije dostavljeno sukladno odredbi članka 59. stavak 1. Općeg poreznog zakona, budući nije bilo dostavljeno opunomoćeniku, iako je uz prigovor priložena uredna punomoć, a u čemu nalazi bitnu povredu pravila postupka, te predlaže poništenje pobijanog rješenja.

Pobijano rješenje dodatno smatra nezakonitim zbog povrede odredbe članka 126. stavak 5. istog Zakona, te nalazi kako nije na odgovarajući način obrazloženo utvrđenje glede točke I.A) izreke pobijanog rješenja. Dodaje kako se u konkretnoj upravnoj stvari radi o prodaji između povezanih osoba, te je u svezi utvrđivanja porezne osnovice u primjeni odredba članka 33. stavak 10. Zakona o PDV-u, koju citira i ukazuje na obvezatnost zadovoljenja uvjeta iz stavka 9. istog članka, zbog čega zaključuje kako nema pravnog osnova za utvrđenje osnovice PDV kao razlike između nabavne i prodajne cijene robe, te naglašava kako porezno tijelo niti u povodu prigovora nije dalo odgovarajuću materijalnopравnu podlogu svojeg utvrđenja.

Vezano za utvrđenje porezno nepriznatih rashoda odnosno umanjenja poreznog gubitka za prijenos po ovom osnovu navodi kako je raspolagao vjerodostojnom dokumentacijom - Odlukom o smanjenju cijena iz razloga nekurentnosti robe, te ističe kako su dostavljeni dokazi iz kojih je razvidno o kojoj se robi radi - na fotografijama je jasno vidljivo i o kojoj se robi radi i zbog kojih razloga je ista proglašena nekurentnom.

Smatra kako porezno tijelo neutemeljeno inzistira na odluci o otpisu odnosno uništenju robe koja je morala biti donijeta prilikom inventure, budući je prema zapisnikom utvrđenom pregledu po artiklima, tj. vrsti robe razvidno o kojoj se robi radi (prepoznatljiva po šifri), te očito da se radilo o prodaji zaliha sirovina i materijala, zaliha nedovršene proizvodnje i zaliha gotovih proizvoda.

Navodi kako je očito propustio postupiti sukladno točki 10.36 HSFI u vezi utvrđivanja kurentnosti zaliha, ne spori da je trebao provesti mjerenje zaliha, sukladno HSFI-u 10 i utvrditi neto utrživu vrijednost, ali nalazi da se ovaj propust tiče povrede Zakona o računovodstvu, odnosno isto ne može utjecati na uvećanje porezne osnovice primjenom članka 5. Zakona o porezu na dobit, jer da je ovaj rashod porezno nepriznat sve do trenutka prodaje zaliha (točka 10.41. zalihe se prestaju priznavati kada više nisu zadovoljeni kriteriji navedeni u točki 10.10 ovog standarda, a osobito kada su zalihe prodane).

Ističe kako u provedenom poreznom postupku nije utvrđena niti jedna činjenica u smjeru dokazivanja da je roba prodana ispod njene tržišne vrijednosti odnosno da prihodi od prodaje nisu iskazani po fer vrijednosti, a sukladno HSFI-u 15, te da u obrazloženju nije navedena konkretna materijalnoppravna odredba Zakona o porezu na dobit temeljem koje je uvećana osnovica poreza na dobit.

Osporava utvrđenja o prividnom pravnom poslu, te ističe kako se ugovaranje cijene najma ne može smatrati samostalnim pravnim poslom u odnosu na ugovor o najmu, da porezno tijelo nije utvrdilo da se radi o prividnom pravnom poslu, jer su stranke željele sklapanje ovog pravnog posla, dok plaćanje ugovorene naknade iz ugovora predstavlja obvezu, da se ne radi o pravnom poslu zbog čega primjenu odredbe članka 12. Općeg poreznog zakona nalazi pogrešnom.

Navodi kako u postupku nije utvrđeno da je najamnina za 2019 godinu ugovorena u većem iznosu no što bi predstavljala tržišna cijena najma, nego je jedini argument taj, da u prethodnim poreznim razdobljima (prema ugovoru o najmu iz 2011.) nije bila ugovorena cijena najamnine nego se radilo o najmu bez naknade i da je jedini razlog za ugovaranje najamnine zatvaranje potraživanja koje porezni obveznik ima prema vlasniku. Pojašnjava kako je ugovaranje cijene najma na zakonu osnovano, ponavlja da to nije pravni posao, te se posljedično ne može raditi niti o prividnom pravnom poslu, što porezno tijelo pogrešno utvrđuje, samo iz razloga što u prethodnim poreznim razdobljima nije bilo ugovoreno plaćanje najamnine.

Nalazi da se na opisani način ograničava ugovorna volja u dvostrano obvezujućem ugovoru na način da ako su jednom ugovorile da se najam neće plaćati, tu ugovornu odredbu više nikada ne mogu izmijeniti na način da se ugovori plaćanje najamnine, odnosno ugovoreno plaćanje u tom slučaju bi predstavljalo prividan pravni posao koji je osnova za utvrđivanje drugog dohotka.

U navedenom smislu osporava utvrđivanja obveza po osnovi drugog dohotka u točkama I.) C, I.) D, I.) E i I.) F izreke.

Glede utvrđene obveze PDV-a u iznosu od 30.750,00 kn (točka I.B / izreke) na osnovicu u iznosu 123.000,00 kn ukazuje na kontradikciju na str. 12. i 14. pobijanog rješenja, te ističe kako pravna osnova oporezivanja nije jasna.

Dodatno ukazuje kako ne postoji u odredbama članka 33. - 36. Zakona o PDV-u, na koje odredbe se porezno tijelo poziva, odredba prema kojoj se utvrđuje obveza PDV-a na primitke u naravi. PDV se uključuje u osnovicu za utvrđivanje predujma poreza na dohodak od drugog dohotka i isti je i uključen u osnovicu za obračun poreza na dohodak od drugog dohotka po osnovu primitaka u naravi, ali drugi dohodak ne predstavlja ujedno i poreznu osnovicu za obračun PDV-a. Zbog svega navedenog predlaže da se žalba uvaži.

Žalba nije osnovana.

Iz spisa predmeta razvidno je kako je Ministarstvo financija, Porezna uprava, Područni ured Bjelovar, kod poreznog obveznika TISKARA VIATONI d.o.o. OIB 49801359724, Bjelovar, Vladimira Nazor 25, u ovom predmetu žalitelja, obavio porezni nadzor o kojem je sastavljen zapisnik od 07.05.2021. godine, na koji je izjavljen prigovor, navode iz kojeg porezno tijelo nije prihvatilo, te je dana 31.05.2021. godine, doneseno porezno rješenje, KLASA: UP/1-471-02/21-01/20, URBROJ: 513-07-07/21-10, ocjena zakonitosti kojeg je predmet ovog postupka.

Obavljenim poreznim nadzorom utvrđeno je da je nadzirani porezni obveznik povezanom društvu SVILAN d.o.o. prodao robu ispod nabavne vrijednosti (tabelarni prikaz računa na str. 11. zapisnika o poreznom nadzoru) u ukupnom neto iznosu od 215.354,22 kn, koji iznos je utvrđen poreznom osnovicom za obračun poreza na dodanu vrijednost po stopi od 25%, te je isti obračunat u iznosu od 53.838,55 kn zajedno sa pripadajućom zakonskom zateznom kamatom za razdoblje od 01.01. do 31.12.2019. godine.

Porez na dodanu vrijednost obračunat je i za razdoblje od 01.08. do 31.08.2018. godine, budući je utvrđen primitak u naravi od 123.000,00 kn, na koji iznos je obračunat pripadajući porez od 30.750,00 kn sa pripadajućom zakonskom zateznom kamatom.

Naime, iz poslovne dokumentacije poreznog obveznika utvrđeno je kako je na računu glavne knjige 4140 Zakupnine - najamnine nekretnine evidentirao najamnine u ukupnom iznosu 138.000,00 kn, da je, dana 13.6.2011. godine, sa Željkom Džapo, kao zakupodavateljem, sklopio Ugovor o zakupu glede zakupa poslovnog prostora u Bjelovaru, V. Nazora 25, koji se sastoji od poslovnog prostora - hale površine 550 m², u posjed kojeg poslovnog prostora zakupoprimalatelj stupa odmah po zaključenju ugovora i koji prostor uređuje o svom trošku. Zakupodavatelj daje zakupoprimalatelju (ovdje žalitelj) na korištenje poslovne prostorije bez naknade jer je društvo TISKARA VIATONI d.o.o. u 100% vlasništvu zakupodavateljeve supruge. Ugovorne strane su suglasne da je zakupoprimalatelj dužan prema važećim propisima plaćati režijske troškove za vodu, struju, plin i ostale troškove za navedeni poslovni prostor, a u skladu s računima davatelja komunalnih usluga, a najkasnije do dana dospijeca plaćanja označenog na računima davatelja usluga. Obveze za režijske troškove počinju od 14.6.2011. godine.

U postupku nadzora također je utvrđeno da je nadzirani porezni obveznik, najmoprimalatelj, sa Željkom Džapom, kako najmodavateljem, dana 02.01.2019. godine, sklopio Ugovor o najmu poslovnog prostora površine 450 m², namijenjen industrijskoj proizvodnji - tiskanje u Bjelovaru, Vladimira Nazora 25. Najam navedenog prostora trajati će od dana sklapanja ugovora 2.1.2019. /preuzimanja do dana 31.12.2019. godine odnosno godinu dana. Ugovorne strane suglasno utvrđuju da najam iznosi 11.500,00 kn mjesečno, te plog osiguranje imovine u iznosu od 2.000,00 kn jednokratno, koja će se vratiti najmoprimalatelju nakon isteka najma ukoliko ne dođe do oštećenja imovine. Ukupan iznos najamnine za godinu dana korištenja iznosi $12 \text{ mjeseci} \times 11.500,00 = 138.000,00 + 2.000,00 = 140.000,00 \text{ kn}$.

U odredbi članka 3. stavak 4. spomenutog Ugovora navedeno je da će se za prvu godinu korištenja (za 2019.) naplata izvršiti međusobnom kompenzacijom budući postoji potraživanje prema najmodavatelju u istom iznosu i evidentirano je u poslovnim evidencijama društva na kto 1286.

U dokaznom postupku utvrđeno je kako niti jedan od Ugovora nije prijavljen Poreznoj upravi.

Uvidom u kto 1286 - Potraživanja od članova društva za prodanu imovinu Džapo Željko, TISKARA VIATONI d.o.o. utvrđeno je kako je u početnom stanju s 1.1.2019. evidentiran iznos od 140.000,00 kn, koje je zatvoreno s 31.12.2019. godine temeljnicom broj T-132 u iznosu 140.000,00 kn.

Na računu glavne knjige 1287- Potraživanja za dana jamstva i činidbe (Džapo Željko), TISKARA VIATONI d.o.o. evidentiran je u početnom stanju s 1.1.2019., T -101 od 31.1.2019. godine iznos od 2.000,00 kn.

Na računu glavne knjige 220 porezni obveznik je evidentirao obveze prema Džapi Željko temeljem Ugovora o najmu poslovnog prostora u V. Nazora 25 Bjelovar mjesec 1-12/19 u ukupnom iznosu od 138.000,00 kn, po temeljnicama za knjiženje broj: 101 od 31.1.19., 102 od 28.2.19., 103 od 31.3.19., 104 od 30.4.19., 105 od 31.5.19., 106 od 30.6.19., 107 od 31.7.19., 108 od 31.8.19., 109 od 30.9.19., 129 od 31.10.19., 130 od 30.11.19., 131 od 31.12.19., a da je po T101 od 31.1.19. godine evidentirana i obveza prema Džapo Željko za ugovoreni polog osiguranje imovine u iznosu od 2.000,00 kn jednokratno.

Knjiženje po temeljnici 132 od 31.12.2019. godine odnosi se na kompenzaciju broj 108 od 31.12.2019. godine kojom je prebijeno potraživanje za prodanu imovinu sa obvezama prema Željku Džapo za najam poslovnog prostora za 2019. godinu i za polog za osiguranje imovine.

U nastavku obrazloženja, a slijedom opisanog, porezno tijelo je rezimiralo kako je porezni obveznik s danom 31.12.2019. godine izvršio prebijanje (kompenzaciju) broj 108 od 31.12.2019., tj. obveze prema Džapo Željko za najam poslovnog prostora u V. Nazora 25, Bjelovar mjesec 1-12/19 u ukupnom iznosu od 138.000,00 kn kao i ugovoreni polog osiguranje za imovine u iznosu od 2.000,00 kn sveukupno 140.000,00 kn, sa potraživanjima od članova društva za prodanu imovinu tj. Džapo Željka u iznosu od 140.000,00 kn. U navedenoj kompenzaciji navodi se račun broj 1023 od 7.11.2015. godine u iznosu 140.000,00 kn, te ugovor o najmu na iznos od 140.000,00 kn.

Na traženje poreznog tijela glede imovine prodane Željku Džapo, te provedenog knjiženja, dostavljen je izlazni račun TISKARE VIATONI d.o.o. broj R1 -1023 od 07.11.2015. godine, izdan na iznos od 140.000,00 kn, (112.000,00 + 28.000,00 PDV), koji se odnosi na prodaju rabljenog radnog stroja UTOVARIVAČ KOMATSU WA 400, broj šasije: H50059, godina proizvodnje 2003. godine, boja vozila . žuta, zapremina motora: 8270 ccm3, snaga motora: 155 kw, vrsta goriva, diesel, broj osovin: 2, radni sati: 1520, u svezi kojeg je utvrđeno kako nije bio evidentiran u dugotrajnoj imovini poreznog obveznika, a zbog čega je u odnosu na isti porezno tijelo prikupilo odgovarajuće podatke opisane na str. 15. i 16. obrazloženja.

Obzirom na nelogičnosti i nezakonitosti utvrđenje u provedenom postupku prikupljanja podataka vezano za radni stroj UTOVARIVAČ KOMATSU WA 400 (bila su izdana dva različita računa za isti stroj jedan iz 2015. godine, a drugi iz 2018. godine) dobiveno je očitovanje od vlasnice i direktorice Lucijane Svilan (odgovorna osoba za nadzirano razdoblje), KLASA: 471-02/21-01/11, URBROJ: 383/21-9 od 29.03.2021. godine, prema kojem su radni stroj / UTOVARIVAČ KOMATSU WA 400 kupili od VIATONI d.o.o. 04.10.2010. godine po cijeni 140.000,00+PDV, ukupno 172.200,00 kn, da je radni stroj bio namijenjen daljnjoj prodaji, te je voden na kontu „ roba na tuđem skladištu“- 6610. Da su tijekom 2016. godine dogovarali posao za najam utovarivača, zbog čega su ga registrirali 11.10.2016. godine, te da je radni stroj u konačnici prodan fizičkoj osobi Željku Džapi, po računu broj 2780-465 od 1.8.2018. po cijeni 17.000,00 +PDV.

U spomenutom očitovanju navedeno kako je krajem 2018. godine prilikom završnih knjiženja uočena greška u evidencijama, a sve zbog neuredno vodenih poslovnih knjiga, da je stroj trebalo 2016. (kada je stavljen u uporabu) prebaciti sa konta skladišta na konto dugotrajne imovine, obračunati amortizaciju do dana prodaje, te prodaju evidentirati na posebnom kontu, te kako je u tijeku postupka nadzora greškom dostavljen račun na 140.000,00 kn (112.000,00+28.000,00 PDV-a), koji je nastao prilikom dogovaranja prodaje stroja 2015. godine, da ova prodaja nije realizirana, pa je račun storniran, ali ga je Željko Džapo imao u svojoj evidenciji i greškom ga je predao.

U očitovanju se nadalje navodi kako je provedeno knjiženje po nabavnoj vrijednosti u iznosu od 140.000,00 kn, sa konta zalihe robe na tuđem skladištu 6610 na konta potraživanja 1281, a da je prodaja evidentirana isto kao i prodaja sve druge robe, te kako se sa konta 1281 zatvorilo kompenzacijom sa obvezama za najam poslovnog prostora, a sve u svrhu što urednije bilance radi potencijalne prodaje firme TISKARE VIATONI d.o.o..

Nastavno na prethodno navedeno, te osnovom detaljno opisanih provedenih poslovnih promjena i knjiženja, porezno tijelo je ukazalo na slijedeće činjenice:

- najam poslovnog prostora od 2011. godine bio je bez naknade (osim režijskih troškova), uz dano obrazloženje da je društvo TISKARA VIATONI d.o.o. u 100% vlasništvu zakupodavateljeve supruge,
- sklopljenim Ugovorom o najmu iz 2019. godine između Željka Džape, kao najmodavatelja i TISKARE VIATONI d.o.o., kao najmoprimalatelja, ugovoreno je da će najam trajati od dana sklapanja ugovora /preuzimanja 02.01.2019. godine do dana 31.12.2019. godine odnosno samo godinu dana, uz ugovorenu najamninu od 140.000,00 kn (138.000,00 + polog 2.000,00 kn),
- spomenutim Ugovorom definirano je da će se za prvu godinu korištenja (za 2019.) naplata najamnine izvršiti međusobnom kompenzacijom obzirom na postojeće potraživanje prema najmodavatelju u istom iznosu (kto 1286 u iznosu od 140.000,00 kn), te je porezno tijelo zaključilo kako je najam za 2019. godinu bio ugovoren u ukupnom iznosu 140.000,00 kn (138.000,00 + 2.000,00 polog) kako bi prebila potraživanje od Željka Džapo po računu R-1-1023 od 7.11.2015. godine u iznosu od 140.000,00 kn, zatvoreno s 31.12.2019. godine kompenzacijom broj 108 u iznosu od 140.000,00 kn, kto 1286, po temeljnici za knjiženje 132, odnosno da se radi o prividnom pravnom poslu, što je kod Željka Džape rezultiralo stjecanjem radnog stroja UTOVARIVAČ KOMATSU WA 400 za manju naknadu od prikazane u početnom stanju na kontu 1286 poreznog obveznika.

Naime, obavljenim poreznim nadzorom utvrđeno je kako je porezni obveznik izlazni račun broj R1 2780-465 od 01.08.2018. godine, izdan na ukupan iznosa od 21.250,00 kn (17.000,00 + 4.250,00 PDV), knjižio u svojim poslovnim knjigama kako slijedi: potraživanje od Džapo Željko kto 120 u iznosu od 21.250,00 kn, prihod od prodaje kto 760 u iznosu od 17.000,00 kn, te na kto 240 - obveze za PDV u iznosu od 4.250,00 kn, na koji način je Željko Džapo ostvario primitak u naravi od 123.000,00 kn, kao razliku plaćenog po računu br. 051712-1015 od 4.10.2010. godine dobavljaču VIATONI d.o.o. iz Zagreba i prodanog po ranije spomenutom računu Željku Džapo (140.000,00.- 17.000,00 kn = 123.000,00 kn).

Slijedom opisanog, a budući je Željko Džapo bio u posjedu UTOVARIVAČA KOMATSU WA 400, TISKARE VIATONI d.o.o., te ga je dalje prodao, to je porezno tijelo utvrdilo kako je u pitanju njegov primitak u naravi, koji se smatra drugim dohotkom, budući Željko Džapo nije član društva niti zaposlenik poreznog obveznika, a zbog čega je obračunat porez na drugi dohodak sa prirezom i pripadajućim doprinosima, kako slijedi iz točke I.), C, D, E, F/ izreke pobijanog rješenja.

Iz obrazloženja pobijanog rješenja nadalje slijedi kako je osnovom uvida u poslovnu dokumentaciju i evidencije poreznog obveznika utvrđeno da je na analitičkom računu 2145 - primljene pozajmice od Lucijane Svilan iz Zagreba, vlasnice i direktorice TISKARE VIATONI d.o.o., Zagreb, evidentirao početno stanje s 01.01.2019. godine u iznosu 199.583,16 kn, temeljem Ugovora o pozajmicama iz 2010. godine do 2018. u iznosu od 312.757,08 kn. Porezno tijelo je osnovom obavljenog nadzora dalo pregled primljenih pozajmica od Lucijane Svilan po Ugovorima o pozajmicama od 2010. godine do 2018. godine te povrati izvršeni počevši od

2017. godine do 31.12.2019. godine (str. 23. do 25. zapisnika), detaljno je opisalo provedena knjiženja, te je utvrdilo kako je porezni obveznik krivo knjižio pozajmicu Ranke Vukčević u iznosu od 7.000,00 kn na analitički konto primljene pozajmice od Lucijane Svilan.

U postupku nadzora također je utvrđeno da je spomenuta pozajmica vraćena Luciji Svilan (umjesto Ranki Vukčević), obzirom da je saldo vraćenih pozajmica sa 01.01.2019. godine iznosio 0,00 kn (vraćeno je ukupno 349.757,08 kn) i da je po isplatnici broj 6 od 31.12.2019. godine (blagajnički izvještaj broj 2 od 1.4. do 31.12.2019. godine) vlasnici i direktorici društva Lucijani Svilan isplaćen iznos od 7.000,00 kn, evidentirano na analitičkom kontu 225.

Slijedom opisanog, a budući je vlasnici i direktorici nadziranog poreznog obveznika izvršen veći povrat pozajmice za iznos od 7.000,00 kn, kao i isplata gotovine iz blagajne u iznosu od 7.000,00 kn, to je za ukupan iznos od 14.000,00 kn utvrđeno da se radilo o izuzimanju za privatne potrebe, zbog čega je obračunat porez na dohodak od kapitala.

Nastavno na prethodno navedeno iz obrazloženja pobijanog rješenja razvidno je kako je porezno tijelo korigiralo prijavu poreza na dobit za 2019. godinu, na način da je neto isplate u iznosu od 14.000,00 kn, preračunalo u bruto iznose u ukupnom iznosu od 24.339,36 kn, te je obračunat porez na dohodak od kapitala, za koji bruto iznos od 24.339,36 kn je povećana dobit odnosno smanjen gubitak.

Porezno tijelo je također povećalo dobit odnosno smanjilo gubitak za iznos rashoda najma od 138.000,00 kn, u kojih je utvrđeno da predstavljaju prividni pravni posao, kao i za otpis potraživanja od kupaca iz 2011. godine od 33.238,72 kn za koje je nastupila zastara, jer je utvrđeno kako porezni obveznik nije poduzeo radnje za naplatu prije zastare, nije vodio računa da potraživanja od kupaca zastarijevaju za tri godine od dospelosti svakog pojedinog potraživanja, niti je poduzeo radnje za osiguranje naplate duga pažnjom dobrog gospodarstvenika.

Obavljenim nadzorom porezno tijelo je osporilo rashod kao porezno priznat glede prodaje robe po nižim cijenama od nabavne u iznosu od 215.354,22 kn, budući porezni obveznik za predmetnu robu nije dokazao da je nekonkurentna.

Rezimirajući sve navedeno utvrđeno je kako je porezni obveznik iskazao porezni gubitak u iznosu od 617.995,08 kn, da je obavljenim nadzorom smanjen iznos gubitka od 410.932,30 kn ($215.354,22 + 138.000,00 + 33.238,72 + 24.339,36$), da ukupno smanjenje gubitka za 2019. godinu iznosi 413.615,93 kn (od čega po poreznom nadzoru 410.932,30 kn, a po poreznom obvezniku 2.683,63 kn), te da porezni gubitak iznosi 207.062,78 kn, koji ujedno predstavlja i porezni gubitak za prijenos, kako je utvrđeno u izreci pobijanog rješenja.

Odredbom članka 11. stavak 1. Općeg poreznog zakona („Narodne novine“, br. 115/16 i 106/18.) propisano je da se porezne činjenice utvrđuju prema njihovoj gospodarskoj biti, pri čemu je u odredbi članka 12. istog Zakona navedeno da ako se prividnim pravnim poslom prikriva neki drugi pravni posao, tada je osnova za utvrđivanje porezne obveze prikriveni pravni posao.

Prema odredbi članka 88. točka 2. istog Zakona u poreznom postupku teret dokaza snosi porezni obveznik za činjenice koje smanjuju ili ukidaju porez. Oporezivanje se temelji na podacima iz knjigovodstva i na evidencijama poreznog obveznika koje se vode u skladu s člancima 62. do 67. ovoga Zakona, ako okolnosti pojedinog slučaja ne upućuju na njihovu netočnost, kako slijedi iz odredbe članka 89. ovog Zakona.

Prema odredbi članka 39. stavak 1. Zakona o porezu na dohodak („Narodne novine“, br. 115/16., 106/18.) drugi dohodak je razlika između svakoga pojedinačnog primitka prema stavku 2., odnosno stavku 3. ovoga članka umanjen za propisane izdatke iz stavaka 4. i 5. ovoga članka, a koji se ostvaruje se po osnovi primitaka sukladno stavku 2. istog članka.

Točkom 11. stavka 3. Zakona propisano je da se primicima prema stavcima 1. i 2. ovoga članka osobito se smatraju ostali posebno navedeni primici koje fizičkim osobama isplaćuju ili daju pravne i fizičke osobe (obveznici poreza na dobit i obveznici poreza na dohodak koji obavljaju samostalne djelatnosti) i drugi isplatitelji i davatelji.

Odredbama članka 40. Zakona o porezu na dohodak propisano je da se predujam poreza na dohodak od drugog dohotka prema članku 39. stavku 1. ovoga Zakona plaća po odbitku, po stopi od 24% bez priznavanja osobnog odbitka iz članka 14. ovoga Zakona.

Odredbama članka 111. do 117. Zakona o doprinosima („Narodne novine“ broj 84/08 do 115/16) propisano je obračunavanje i plaćanje obveznih doprinosa za osiguranika po osnovu primitaka od kojih se utvrđuje drugi dohodak, pri čemu iz odredbi članka 111. stavak 2. istog Zakona slijedi da je obveznik obračunavanja i plaćanja svih doprinosa isplatitelj primitaka.

Prema odredbama članka 64. stavka 1. i 2., te članka 66. Zakona o porezu na dohodak dohotkom od kapitala, između ostalog, smatraju i primici po osnovi izuzimanja imovine i korištenja usluga ako su učinjena od strane članova trgovačkih društava za njihove privatne potrebe (skriveno isplate dobiti) tijekom poreznog razdoblja na teret dobiti tekućeg razdoblja. Porez na dohodak od kapitala po osnovi izuzimanja imovine i korištenja usluga iz članka 66. Zakona obračunavaju, obustavljaju i uplaćuju isplatitelji istodobno s isplatom primitaka kao porez po odbitku, po stopi od 36% bez priznavanja osobnog odbitka iz članka 14. istog Zakona.

Odredbom članka 5. Zakona o porezu na dobit („Narodne novine“, br. 177/04 do 106/18) propisano je da je porezna osnovica dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama ovoga Zakona. Iz odredbe članka 32. ovog zakona slijedi da se porez na dobit utvrđuje za porezno razdoblje, prema poreznoj osnovici utvrđenoj za porezno razdoblje i propisanoj stopi u skladu s odredbama ovoga Zakona, dok je kroz odredbu 17. Zakona reguliran institut poreznog gubitka.

Analizom sadržaja predmeta spisa ovo tijelo ne nalazi osnovanim navode žalitelja, te je stajališta kako je slijedom točno i potpuno utvrđenog činjeničnog stanja, uz pravilnu primjenu prava, porezno tijelo donijelo na zakonu osnovano rješenje.

Prije svega valja utvrditi kako su navodi iz ovopredmetne žalbe u osnovici ponovljeni navodi iz prigovora u odnosu na koje navode se porezno tijelo iscrpno referiralo, dajući u obrazloženju pobijanog rješenja opsežno pojašnjenja glede svojih utvrđenja, kao i razloga zbog kojih navode iz prigovora nije prihvatilo.

Budući ovo tijelo nalazi nespornim postupanje sukladno odredbi članka 126. stavak 4. Općeg poreznog zakona, pri čemu je stajališta kako je kroz dana pojašnjenja porezno tijelo dodatno ukazalo na nezakonitosti utvrđene kod poreznog obveznika, to se glede ponovljenih navoda iz žalbenog podneska valja pozvati na dana obrazloženja prvostupanijskog tijela, u smislu odredbe članka 120. stavak 3. Zakona o općem upravnom postupku („Narodne novine“, br. 47/09. i 110/21.), koje zbog načela ekonomičnosti ovo tijelo neće ponavljati.

Glede prigovora o nevaljanoj dostavi iz spisa predmeta razvidno je kako je pobijano porezno rješenje preuzeto od poreznog obveznika, dana 15.06.2021. godine, u kojem smislu je porezni obveznik u pravu kada tvrdi da nije poštivana odredba članka 59. stavak 1. Općeg poreznog zakona, a prema kojoj se dostava poreznog akta ima izvršiti samo opunomoćeniku, ako ga sudionik porezno postupka ima.

No, iako dostava poreznog akta, ovdje pobijanog poreznog rješenja, nije bila izvršena sukladno zakonu, to ipak nije razlog za uvažavanje žalbe i poništavanje poreznog rješenja, budući je porezni obveznik pravovremeno konzumirao pravni lijek – žalbu na porezno rješenje, te nije bio spriječen niti mu je na navedeni način uskraćeno pravo sudjelovanja u postupku u smislu traženja ocjene zakonitosti i pravilnosti donesenog prvostupanjskog rješenja u žalbenom postupku.

Slijedom navedenog, a oslanjajući se na načelo ekonomičnosti i učinkovitosti postupka, ovo tijelo ocjenjuje da bi poništavanje predmetnog rješenja i vraćanje na ponovni postupak bilo potpuno nesvrishodno, jer se ponavljanjem radnje dostave sukladno zakonu ne bi postigao veći odnosno drugačiji učinak, niti bi se postigla osobita svrha odnosno korist za poreznog obveznika, budući nevaljanom dostavom porezom obvezniku nije *de facto* počinjena nikakva šteta, jer je porezni akt ipak zaprimio i koristio pravo u smislu odredbe članka 7. Općeg poreznog zakona, jer je žalba na porezno rješenje pravovremeno izjavljena.

Vezano za prodaju robe ispod nabavne vrijednosti društvu SVILAN d.o.o. porezno tijelo se pozvalo na odredbu članka 33. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, koja odredba generalno regulira što se smatra poreznom osnovicom kod isporuke dobara i obavljanja usluga.

Prema stavku 1. ovog članka poreznom osnovicom pri isporuci dobara i usluga smatra se naknada koju čini sve ono što je isporučitelj primio ili treba primiti od kupca ili neke druge osobe za te isporuke uključujući iznose subvencija koji su izravno povezani s cijenom isporučenih dobara ili usluga, pri čemu je iz stavku 3. istog članka izrijekom navedeno kako u poreznu osnovicu ne ulaze sniženja cijena, kako je regulirano i stavkom 9. članka 41. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, prema kojoj odredbi u poreznu osnovicu ne ulaze sniženja cijene i popusti što se kupcu odobre u trenutku ispostavljanja računa ili u trenutku isporuke.

U konkretnoj upravnoj stvari činjenično je nesporno da je porezni obveznik prodao povezanom društvu robu na zalihi ispod nabavne vrijednosti, da nije raspolagao niti je predočio odgovarajuću dokumentaciju da se radilo o neuporabljivoj robi u svezi koje postoji nemogućnost prodaje, te je obzirom na citirani zakonski imperativ prema kojem u poreznu osnovicu ne ulaze sniženja cijena i popusti koji se odobravaju u trenutku ispostavljanja računa ili u trenutku isporuke pravilno utvrđena obveza kao u izreci pobijanog rješenja.

Ovdje valja podsjetiti kako se u poreznom postupku kao posebnoj vrsti upravnog postupka dokazivanje vrši temeljem uredne i vjerodostojne dokumentacije, odnosno isključivo onih isprava koje zadovoljavaju kriterije iz odredbe članka 66. stavak 4. Općeg poreznog zakona, te da porezni obveznik u tijeku postupka, uz prigovor, ali niti uz ovopredmetnu žalbu nije dostavio takvu dokumentaciju, već smatra kako fotografijama, a koje se ne smatraju urednom i vjerodostojnom dokumentacijom, može dokazivati one činjenice koje umanjuju ili ukidaju porez, koje stajalište nema nikakvo zakonsko uporište.

Porezno tijelo se i u odnosu na ovaj dio prigovora na zapisnik referiralo u obrazloženju pobijanog rješenja, dalo je sasvim korektno pojašnjenje razloga za svoje zaključke i utvrđenja, pri čemu je ocijenilo i dostavljenu dokumentaciju, argumentirajući zbog čega ista nije relevantna, te je sagledavajući ovaj dio postupka poštivalo odredbe Općeg poreznog zakona u odnosu na koje porezni obveznik ima primjedbe i osnovano utvrdilo da se radilo o porezno nepriznatim rashodima.

Porezno tijelo je iz ukupnosti utvrđenih porezno relevantnih činjenica utvrdilo da je sklopljeni ugovor o najmu iz 2019. godine, a kojim je ugovorena najamnina u ukupnom iznosu 140.000,00 kn (138.000,00 + 2.000,00 polog), prividni pravni posao, kojim se nastojalo prikriti stvarnu nakanu nezakonitog prebijanja potraživanja od Željka Džapo po računu R-1-1023 od 7.11.2015. godine u iznosu od 140.000,00 kn (zatvoreno s 31.12.2019. godine kompenzacijom broj 108 u iznosu od 140.000,00 kn, kto 1286, po temeljnici za knjiženje 132).

Porezno tijelo je uzelo u obzir okolnost što je isti poslovni prostor u 2011. godini bio dan u najam bez naknade, sa obrazloženjem da se nadzirani porezni obveznik u 100% vlasništvu zakupodavatelje supruge, te da će se obračunavati samo režijski troškovi, kao što je uzelo u obzir i činjenicu da je upravo u iznosu potraživanja (140.000,00 kn) od Željka Džape za radni stroj po računu iz 2015. godine ugovoren iznos najamnine za 2019. godinu, pri čemu je već u predmetnom Ugovoru definirano (članak 3. stavak 4.) da će naplata biti međusobnom kompenzacijom, budući postoji potraživanje prema najmodavatelju u istom iznosu.

Ovdje dakle nije sporna zakonitost ugovaranja najma kao pravnog posla, niti je u pitanje dovedena stranačka sloboda prilikom ugovaranja visine najamnine. U konkretnoj upravnoj stvari nesporno je utvrđeno da je porezni obveznik sklapanjem Ugovora o najmu istog poslovnog prostora za kojeg nije naplaćivao najminu u 2011. godini, u 2019. godini ugovorio naplatu upravo u iznosu proknjiženog potraživanja prema Željku Džapo i plaćanje kompenzacijom.

Poreznim nadzorom je također utvrđeno kako je po računu iz 2015. godine br. R1 -1023 od 7.11.2015. godine (izdan na iznos od 140.000,00 kn) provedeno knjiženje, da je zatvoreno stanje na kto 6610- roba na tuđem skladištu na kojemu je i evidentiran ulaz stroja UTOVARIVAČ KOMATSU WA 400 TISKARA, nabavljen od VIATONI d.o.o. 2010. godine (po računu broj R1broj 051712-1015 od 4.10.2010.godine, koji uređaj nije bio evidentiran kao dugotrajna imovina, niti je bio u uporabi (nabavljen 2010.godine, a registritran na MUP-u 2016. godine).

Po predmetnom računu provedeno je knjiženje: obveza prema dobavljaču VIATONI d.o.o. kto 220 u iznosu od 172.000,00 kn, ulaz robe za daljnu prodaju kto 6610 u iznosu od 140.000,00 kn, pretporez kto 140 za PDV u iznosu od 32.200,00 kn.

Obavljenim poreznim nadzorom utvrđeno je kako je za isti stroj, ali u 2018. godini, porezni obveznik izdao još jedan račun Željku Džapi (rn. br. R1 2780-465 od 01.08.2018. godine), koji je u svojim poslovnim knjigama knjižio - potraživanje od Džapo Željka kto 120 u iznosu od 21.250,00 kn, prihod od prodaje kto 760 u iznosu od 17.000,00 kn, te na kto 240 - obveze za PDV u iznosu od 4.250,00 kn.

Obzirom na prethodno opisano, da je u početnom stanju 01.01.2019. godine imao potraživanje od Željka Džape od 140.000,00 kn, a da je po računu iz 2018. knjižio prihod od prodaje u iznosu do 17.000,00 kn to je za iznos neevidentiranog prihoda od 123.000,00 kn obračunat porez na dodanu vrijednost, sve osnovom odredbe članka 33. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Žalitelja valja podsjetiti kako se u poreznom postupku činjenice bitne za oporezivanje sagledavaju sukladno gospodarskom načelu odnosno u odnosu na učinke koje iste proizvode glede oporezivanja, u kojem smislu je i porezno tijelo, sagledavši cjelokupni činjenični supstrat, osnovano odlučilo kao u izreci.

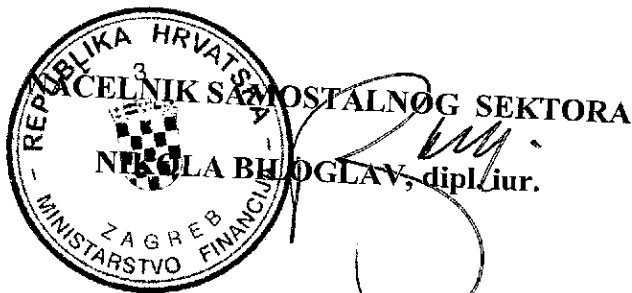
Rezimirajući sve navedeno i neovisno o tome što porezni obveznik ovopredmetnom žalbom nije osporavao sva utvrđenja iz poreznog nadzora, budući druga utvrđenja, osim onih u odnosu na koje je izrijekom prigovorio, žalitelj očito nije našao dvojbenim, ovo tijelo je analizom spisa predmeta, kao i onog opisanog u zapisniku, te obrazloženju pobijanog rješenja, ocjenjivalo zakonitost pobijanog rješenja u cijelosti, postupajući sukladno odredbi članka 189. stavak 1. Općeg poreznog zakona.

Iz provedenog postupka po žalbi slijedi da je prvostupanjsko rješenje doneseno temeljem pravilno utvrđenog činjeničnog stanja, uz pravilnu primjenu materijalnog i postupovnog prava, dok žalitelj u svojoj žalbi ničim ne dokazuje suprotno u smislu odredbi članka 88. Općeg poreznog zakona, zbog čega je ovo tijelo mišljenja da pobijanim rješenjem nije povrijeđen zakon na štetu žalitelja, te je valjalo žalbu, kao neosnovanu, odbiti.

Imajući u vidu naprijed izneseno, skladno odredbi članka 116. točka 1. Zakona o općem upravnom postupku („Narodne novine“, br. 47/09., 110/21.), u vezi s odredbom članka 4. Općeg poreznog zakona, riješeno je kao u izreci.

UPUTA O PRAVNOM LIJEKU:

Protiv ovog rješenja nije dopuštena žalba, ali se protiv istog može pokrenuti upravni spor tužbom Upravnom sudu u Zagrebu, Avenija Dubrovnik 6-8, Zagreb, u roku 30 dana od dana prijema rješenja.



Dostaviti:

1. Ministarstvo financija Porezna uprava Područni ured Bjelovar, uz povrat spisa i dva primjerka rješenja, s tim da primjerak uruči žalitelju, po opunomoćeniku,
2. Pismohrana, ovdje