



REPUBLIKA HRVATSKA
MINISTARSTVO FINACIJA

Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

KLASA: UP/II-471-02/22-01/187

URBROJ: 513-04-23-2

Zagreb, 26. svibnja 2023.

Ministarstvo financija, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, OIB: 18683136487, povodom žalbe poreznog obveznika GALLUS d.o.o., Umag - Umago, Galići 45 K, Galići, OIB: 99497610000, po opunomoćeniku Aleksandru Puh, odvjetniku iz Pule, izjavljene, protiv poreznog rješenja Ministarstva financija, Porezne uprave, Područni ured Pazin, KLASA: UP/I-471-02/22-01/25, URBROJ: 513-07-18-22-1 od 15.03.2022. 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 u točki I.1. za razdoblje od 01.01. do 31.12.2019. godine utvrđuje manje obračunati porez na dodanu vrijednost obračunat po stopi od 5%, 13% i 25% u ukupnom iznosu od 342.412,19 kn i zatezna kamata u iznosu od 30.335,54 kn, dok se u točki I.2. za razdoblje od 01.01. do 31.12.2020. godine utvrđuje manje obračunati porez na dodanu vrijednost obračunat po stopi od 5%, 13% i 25% u ukupnom iznosu od 25.950,41 kn i zatezna kamata u iznosu od 1.538,36 kn.

U točki II. nalaže se poreznom obvezniku da uplati utvrđeni porez i zatezne kamate, te da obračuna daljnje kamate u korist odgovarajućeg računa Državnog proračuna. Točkom III. određen je rok od 8 dana za izvršenje pobijanog rješenja od dana njegove izvršnosti, dok je u točki IV. predmetnog rješenja porezni obveznik upozoren da će se naplata izvršiti ovrhom, ako ne izvrši uplate iz točke II. Točkom V. naloženo je poreznom obvezniku da nakon izvršenih uplata provede odgovarajuća knjiženja u svojim poslovnim knjigama, a koja se odnose na povećanje porezne osnovice.

U pravovremeno izjavljenoj žalbi porezni obveznik pobija doneseno porezno rješenje iz svih zakonom dopuštenih razloga, osporava tvrdnje poreznog tijela o nevjerodostojnoj dokumentaciji, budući je stajališta kako je ista vidljiva iz popisa primki, a glede iznosa troškova od 721.407,98 kn za razdoblje od 11.07.2019. do 31.12.2019. godine,

Dodaje da je knjigovodstvo tek u kolovozu 2019. godine vodilo na stanju konta 4000- troškovi sirovina i materijala, jer zatečeno stanje zaliha nije odgovaralo stvarnom stanju robe u objektu, a zbog čega primjenu članka 92. stavak 3. Općeg poreznog zakona nalazi upitnom, te ističe kako stvarno utrošeni materijal za razdoblje 11.07.2019.-31.12.2019. godine iznosio 721.407,98 kn i da bi se na temelju navedenog marža mogla utvrđivati samo u razdoblju od 11.07.2019.-31.12.2019. godine, ako bi se ista uzela u razmjer s prihodom u istom razdoblju.

Naglašava kako je prilikom izračuna marže u ugostiteljstvu potrebno uzeti u obzir troškove materijala (npr. troškove namirnica potrebne za pripremu određene vrste jela prema normativu i nabavnim cijenama namirnica), kao i ostale troškove (npr. troškovi zakupa, režija, radne snage, energije, inventara, državnim davanjima i plaćama radnika sa svim doprinosima i slično), te navodi koje je sve druge troškove imao tijekom 2019. godine, a koje porezno tijelo nije uzelo u obzir.

Ponavlja navod o pogrešnoj primjeni odredbe članka 92. stavak 3. Općeg poreznog zakona, smatra da je porezno tijelo za izračun osnovice poreza, suprotno njegovoj izjavi koristilo iznos od 700.793,48 kn, za koji je dao obrazloženje da se radi o periodu od 18.07.2019. do 31.12.2019. godine, te dodaje kako je trebalo uzeti u obzir prihod ostvaren od 18.07.2019. godine i zaključuje kako mu je ukupna marža bila negativna, jer je u razdoblju 2019. i 2020. ostvario ukupno negativni poslovi rezultat.

Smatra da je porezno tijelo trebalo za razdoblje od 18.07.2019. do 31.12.2019. godine utvrditi da je utrošak materijala iznosio 700.793,48 kn, koju okolnost je dokazao, te je mišljenja kako nije na odgovarajući način valoriziran navod iz prigovora da bi popis primki bio za navedeno razdoblje vjerodostojan podatak o utrošku materijala ali uvećan za račune koje su službene osobe utvrdile kao neevidentirane, u kojem smislu i činjenično stanje ne nalazi točno i potpuno utvrđenim, jer glede dokumenata dostavljenih uz prigovor porezno tijelo nije postupilo u smislu odredbe članka 126. stavak 6. Općeg poreznog zakona i opetovano osporava procjenu glede primjene odredbe članka 92. stavak 3. Općeg poreznog zakona.

Prigovara načinu kako je porezno tijelo izračunavalo maržu, kao razliku nabavne vrijednosti sirovina i prodajne vrijednosti usluga, dodaje kako način izračuna marže nigdje nije propisan. Ističe kako nije jasno zašto prvostupanjsko tijelo nije primijenilo kao ponder poslovni rezultat na način kako je predlagao, navodi kako se ne oporezuje se marža nego poslovni rezultat.

Smatra kako prvostupanjsko tijelo preuranjeno navodi da je obveza nastala od dana sastavljanja zapisnika (od 18.02.2022. godine) i od tog dana računa kamate, sve obzirom na odredbu članka 57. stavak 3. Općeg poreznog zakona prema kojoj se samo rješenjem kao poreznim aktom odlučuje o pojedinačnim pravima i obvezama iz porezno-pravnog odnosa iz čega slijedi kako se obvezu ne može utvrditi prije donošenja rješenja, odnosno od dana sastavljanja Zapisnika koji je također porezni akt. Dodaje kako ovaj Zakon uz rješenje vezuje činjenicu odlučivanja o obvezama iz porezno-pravnog odnosa, u što ulaze i kamate.

Mišljenja je kako bez izvršnog rješenja utvrđenja iz zapisnika ne mogu predstavljati dospelu obvezu već da tek po donošenju konačnog rješenja mogu biti ovršiva, pa smatra da bi eventualne kamate na njegovu poreznu obvezu mogle teći samo po izvršnosti rješenja u upravno-poreznom postupku.

Zbog svega navedenog predlaže da se žalba uvaži.

Žalba nije osnovana.

Iz spisa predmeta razvidno je kako je Ministarstvo financija, Porezna uprava, Područni ured Pazin, kod poreznog obveznika GALLUS d.o.o., Umag - Umago, Galici 45 K, Galici, OIB: 99497610000, u ovom predmetu žalitelja, obavilo porezni nadzor o kojem se sastavilo Zapisnik dana 18.02.2022. godine, na koji je pravovremeno izjavljen prigovor, navode iz kojeg porezno tijelo nije prihvatilo, te je, dana 15.03.2022. godine, donijelo porezno rješenje, KLASA: UP/I-471-02/22-01/25, URBROJ: 513-07-18-22-1, koje se pobija ovopredmetnom žalbom.

Prema obrazloženju pobijanog rješenja porezno tijelo je u postupku nadzora iz poslovne dokumentacije i evidencija poreznog obveznika utvrdilo kako za sve račune koje je evidentirao u svojem knjigovodstvu na kontima zaliha sirovina i materijala (3100 i 4000), osnovom kojih je iskoristio pravo na odbitak pretporeza, nije izradio primke odnosno druge pomoćne evidencije, slijedom kojih bi se moglo utvrditi stvarno stanje zaliha robe u blagajni i što bi upućivalo da je porezni obveznik ustrojio i vodio svoje knjigovodstvo na zakonit način.

Slijedom navedenog, a pozivom na relevantne odredbe Zakona o porezu na dodanu vrijednost porezno tijelo je osporilo iskazani odbitak pretporeza u ukupnom iznosu od 9.896,23 kn za razdoblje od 01.01. do 31.12.2019. godine po računima tabelarno prikazanim na str. 4. i 5. obrazloženja, budući je utvrdilo kako u postupku poreznog nadzora porezni obveznik nije dokazao da su dobra nabavljena za potrebe njegovih oporezivih transakcija, jer za to nije predočio potrebnu dokumentaciju.

Nadalje, obavljenim poreznim nadzorom za isto porezno razdoblje utvrđen je manjak zaliha sirovina i materijala na dan 31.12.2019. godine u iznosu od 408.935,84 kn (tabela na str. 7. obrazloženja), koji manjak je porezno tijelo utvrdilo kao razliku iznosa od 1.109.729,32 kn (vrijednost nabavljenih sirovina i materijala po ulaznim računima za koje su sastavljene primke) i iznosa od 700.793,38 kn (utrošak materijala i sirovina prema vrsti i količini prema očitovanju poreznog obveznika u dokumentu - „Utrošak materijala za razdoblje od 01.01. do 31.12.2019. godine“, zaprimljen 27.01.2022. godine.).

Budući u postupku poreznog nadzora nije predočena tražena dokumentacija glede knjiženja na kto 3100, te obzirom na izjavu knjigovođe o manjkavostima u vođenu poslovnih knjiga i evidencija i okolnost da porezni obveznik nije predočio popise imovine na dan 01.01.2019. godine i 31.12.2019. godine, niti je dokazao istinitost i točnost knjiženja na kto 3100 i kto 4000, utvrđeno je kako je poreznu osnovicu potrebno procijeniti.

Stoga je porezno tijelo uvećalo poreznu osnovicu za iznos neevidentiranog prometa na način da je utvrđeni manjak zaliha od 408.935,84 kn pomnožilo sa prosječnom maržom, koju je porezno tijelo izračunalo u iznosu od 325,25%, stavljajući u odnos ukupno ostvareni prihod (kto 751) i stvarno utrošeni materijal prema očitovanju poreznog obveznika (2.279.328,94 kn / 700.793,48 kn x 100).

Slijedom navedenog porezna osnovica je uvećana za iznos od 1.330.063,84 kn (408.935,84 kn x 325,25%), te je utvrđena poreze na dodanu vrijednost obračunat po stopi od 25% u iznosu od 332.515,96 kn.

Obavljajući porezni nadzor u razdoblju od 01.01. do 31.12.2020. godine utvrđeno je kako porezni obveznik nije izradio primke ili druge pomoćne evidencije glede računa (tabelarni prikaz na str. 9. obrazloženja) proknjiženih na kontima zaliha sirovina i materijala (kto 3100 i 4000), a glede kojih računa je iskazao odbitak pretporeza, te je utvrđeno kako nije moguće utvrditi stvarno stanje zaliha, odnosno da porezni obveznik nije vodio svoje materijalno knjigovodstvo uredno i ažurno, zbog čega je osporen pretporez u ukupnom iznosu od 12.772,73 kn.

Jednako kao i u prethodnom nadziranom razdoblju porezni obveznik niti za 2020. godinu nije dostavio traženu dokumentaciju glede knjiženja na kontima zaliha (kto 3100 i 4000), nije predočio popise zaliha na dan 01.01.2020. i 31.12.2020. godine, a obzirom na spomenutu izjavu knjigovođe, porezno tijelo je utvrdilo kako porezni obveznik svoje poslovne knjige i evidencije nije vodio točno, uredno i pravodobno, a zbog čega je poreznu osnovicu bilo potrebno utvrditi procjenom.

Temeljem obavljenih knjiženja ulaznih računa utvrđeno je da je porezni obveznik u razdoblju od 01.01. do 31.12.2020. godine nabavio sirovina i materijala u sveukupnom iznosu od 691.963,51 kn, da vrijednost ulaznih računa za koje primke nisu izrađene iznosi 58.712,50 kn, te da vrijednost nabavljenih sirovina i materija temeljem ulaznih računa za koje su sastavljene primke iznosi sveukupno 633.251,01 kn.

Porezni obveznik dostavio je dana 31.01.2022. godine putem službene mail adrese knjigovodstvenog servisa dokument pod nazivom Utrošak materijala za razdoblje 01.01. do 31.12.2020. godine u kojem je iskazan utrošak materijala (tabelarno prikazano na str. 11) u iznosu od 680.254,50 kn.

Iz obrazloženja pobijanog rješenja slijedi kako je poreznim nadzorom za razdoblje 01.01.-31.12.2020. godine utvrđen višak zaliha sirovina i materijala na dan 31.12.2020. godine u iznosu od 47.003,49 kn (633.251,01 kn - 680.254,50 kn).

Provedenim nadzorom utvrđeno je da je porezni obveznik u razdoblju od 01.01. do 31.12.2020. godine utrošio više materijala u odnosu na evidentiranu nabavku, te da nije evidentirao 6,91% sveukupne vrijednosti nabave robe, prema izračunu opisanom na str. 12. obrazloženja, zbog čega je uvećana porezna osnovica poreza na dodanu vrijednost za iznos neevidentiranog prometa odnosno za iznos umnoška utvrđenog postotka neevidentirane nabavke i ostvarenog prometa u ugostiteljskom objektu.

Nastavno na navedeno primjenom spomenutog postotka za iskazane oporezive isporuke po stopi od 25% u iznosu od 231.282,07 kn povećanje prometa je utvrđeno u iznosu od 15.981,59 kn, te je obračunat porez na dodanu vrijednost u iznosu od 3.995,40 kn, dok je za oporezive isporuke po stopi 13% u iznosu od 1.022.184,17 kn utvrđeno povećanje prometa od 70.632,93 kn, te je obračunat poreza na dodanu vrijednost od 9.182,28 kn.

Odredbom članka 62. Općeg poreznog zakona (Narodne novine«, br. 115/16. do 42/20.) propisano je kako su porezni obveznici dužni izdavati račune te voditi poslovne knjige i evidencije radi oporezivanja prema propisima kojima se uređuje pojedina vrsta poreza.

Prema odredbi članka 66. stavak 1. i 2. knjiženja i druga evidentiranja treba obavljati potpuno, točno, pravodobno i uredno, bilježenje podataka u poslovne knjige mora se temeljiti na urednim i vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama. Sukladno stavku 4. istog članka isprava za knjiženje je uredna kad se iz nje nedvosmisleno može utvrditi mjesto i vrijeme njezina sastavljanja i njezin materijalni sadržaj, što znači narav, vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene povodom koje je sastavljena. Vjerodostojna je isprava ona koja potpuno i istinito odražava nastali poslovni događaj.

Ako porezno tijelo ne može utvrditi poreznu osnovicu na temelju poslovnih knjiga i evidencija, mora je procijeniti, u svim slučajevima iz stavka 2., a na način iz stavka 3. ovog članka, pri čemu je slobodno u izboru metoda i mjerila, kako je propisano stavkom 5. istog. Pri utvrđivanju porezne osnovice procjenom, sukladno odredbama članka 92. stavak 3. točke 1. polazi se od raspoložive uredne poslovne dokumentacije, ako ona postoji, a nije proknjižena, tako da se na temelju tih podataka procijeni porezna osnovica određenog razdoblja.

Odredbom članka 58. stavak 1. Zakona o PDV-u propisano je da porezni obveznik ima pravo od PDV-a, koji je obavezan platiti, odbiti iznos PDV-a (pretporez) koji je obavezan platiti ili ga je platio u tuzemstvu za isporuke dobara ili usluge koje su mu drugi porezni obveznici obavili za potrebe njegovih oporezivih transakcija, osnovanost kojeg odbitka se propituje u smislu odredbe članka 131. stavak 1. Pravilnika o PDV-u.

Analizom sadržaja spisa ovo tijelo je stajališta da je pobijano rješenje zakonito, te nema osnove tvrdnje o potrebi poništenja istog.

U predmetnoj upravnoj stvari nije sporno što je porezno tijelo koristilo podatak o prihodu ostvarenom obavljanjem ugostiteljske djelatnosti, te podatak o utrošku materijala sve na razini godine 2019., jer se radi o podacima iz poslovne dokumentacije poreznog obveznika, odnosno o onima koje je na traženje poreznog tijela žalitelj dostavio u svojem očitovanju i koja dokumentacija prileži spisu predmeta.

Upravo zbog manjkavosti u njegovu knjigovodstvu porezno tijelo je donijelo ispravnu odluku o procjeni porezne osnovice, pri čemu se oslonilo na raspoloživu, a neproknjiženu poslovnu dokumentaciju.

Uočene nepravilnosti u vođenju poslovnih knjiga i evidencija ne mogu biti olakotna okolnost vezano za utvrđenja iz poreznog nadzora, na što upire i koje postupanje porezni obveznik sugerira u svojim žalbenim navodima, kada govori o primkama i nezakonitostima glede knjigovodstvenog evidentiranja i praćenja zaliha na kontima 3100 i 4000.

Vezano za opetovano upiranje da je utvrđivanje činjenica trebalo ograničiti na razdoblje od srpnja 2019. godine valja naglasiti kako je porezni obveznik, u smislu odredbe članka 122. stavak 1. Općeg poreznog zakona, sudjelovao u postupku poreznog nadzora kada je dao obavijesti u vidu očitovanja, te je sam definirao razdoblje na koje se utrošak odnosno nabavka sirovina odnosi, a to je razdoblje od 01.01. do 31.12.2019. godine, kako je navedeno da dostavljenom dokumentu, pri čemu valja primijetiti kako nema dokaza da je porezni obveznik u razdoblju do srpnja 2019. godine imao zatvoren objekt, te je nesporno da je radio, imao zalihe, koje je trošio.

Iz utvrđena činjeničnog stanja dakle nesporno slijedi da porezni obveznik u svom poslovanju nije slijedio imperativni karakter odredbi postupovnih i materijalnih poreznih zakona, jer je porezno tijelo u provedeno postupku uočilo i ukazalo na niz propusta i nepravilnosti u vođenju knjigovodstva, a zbog kojih manjkavosti nije predložena odgovarajuća uredna i vjerodostojna dokumentacija u tijeku postupka poreznog nadzora, uz prigovor, ali niti uz ovopredmetnu žalbu, već su navodi poreznog obveznika ostali u sferi općenitih i nedokazanih.

Ovo tijelo nalazi kako je u odnosu na sve iznesene navode iz podnesenog prigovora, a koji navodi su u bitnom ponovljeni u ovopredmetnoj žalbi, porezno tijelo već dalo razložne odgovore i pojasnilo zbog čega je odlučilo kao u izreci pobijanog rješenja, koja pojašnjenja i ovo tijelo prihvaća i smatra na zakonu osnovanim, a na koje se upućuje poreznog obveznika, sve u smislu odredbe članka 120. stavak 3. Zakona o općem upravnom postupku, te ih iz razloga ekonomičnosti neće ponavljati.

Vezano za prigovor glede obračuna kamata ovo tijelo podsjeća na odredbu članka 130. stavak 7. Općeg poreznog zakona iz koje slijedi da se kamata obračunava od dana kada je tu poreznu obvezu porezni obveznik bio dužan platiti, ako se tijekom poreznog nadzora utvrdi razlika porezne obveze. Budući je poreznim nadzorom utvrđeno kako porezni obveznik nije uplatio dužni porez na dodanu vrijednost u zakonskom roku, to isti duguje kamatu od dana dospjeća obveze do dana plaćanja, te ako poreznim nadzorom utvrđena obveza nije podmirena za trajanja istog, to se kamate obračunavaju do dana sastavljanja zapisnika, a porezni obveznik je u obvezi obračunati daljnje kamate sve do dana podmirenja utvrđene porezne obveze, kako slijedi iz točke II. izreke poreznog rješenja.

Zbog svega iznesenog, a budući žalitelj nije ukazao na nove činjenice, niti je predložio nove dokaz, kojima bi, slijedom odredbe članka 88. Općeg poreznog zakona vjerodostojno dokumentirao žalbene navode, ovo tijelo smatra da pobijanim rješenjem nije povrijeđen Zakon na štetu žalitelja, zbog čega je žalbu kao neosnovanu valjalo odbiti, a pobijano rješenje potvrditi.

Imajući u vidu naprijed izneseno, skladno odredbi članka 116. stavak 1. Zakona o općem upravnom postupku („Narodne novine“, br. 47/09. i 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 Rijeci, Barčičeva 5, Rijeka, u roku 30 dana od dana prijema rješenja.



Dostaviti:

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