



---

**Putem:**

**REPUBLIKA HRVATSKA**

**MINISTARSTVO FINACIJA**

**POREZNA UPRAVA**

**URED ZA VELIKE POREZNE OBVEZNIKE**

**Zagreb, I. Šibla 1**

**Za**

**REPUBLIKA HRVATSKA**

**MINISTARSTVO FINACIJA**

Samostalni sektoru za  
drugostupanjski upravni postupak

Zagreb, Katančićeva 5

Dana, 22.9.2023. godine u Zagrebu

**Porezni obveznik, DIV GRUPA d.o.o., Bobovica, Bobovica10A, OIB•. 33890755814  
(„porezni obveznik“), zastupano po odvjetnici Aleksandri Raach, Jurja Dalmatinca 6**

u zadanom roku podnosi:

**ŽALBU**

Protiv poreznog rješenja Klasa UP/I-471-02/2023-01/17, Ur.broj: 513-07-23-03-23-09 od  
21.08.2023.(„pobijano Rješenje“)

---

**1. UVOD**

Ministarstvo financija - Porezna uprava, Ured za velike porezne obveznike (dalje: porezna uprava) je obavila porezni nadzor kod poreznog obveznika.

Predmet poreznog nadzora bio je porez na dodanu vrijednost za razdoblje od 01.10.2022. do 31.10.2022. godine i nadzor zakona o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma. Registar stvarnih vlasnika od 01.01.2022. do 29.12.2022. godine.

Zaključkom od 23.02.2023. godine proširen je porezni nadzor na dodanu vrijednost na porez na dodanu vrijednost za razdoblje od 01.11.2022. do 31.12.2022. godine. Zapisnik je sastavljen i predan poreznom obvezniku dana 29.06.2023. godine. Porezni obveznik uložio je prigovor na točku 1.2.3. Zapisnika porezne uprave, dok je sa svim ostalim nalazima porezne uprave bio suglasan. Porezna uprava nije prihvatila prigovore na Zapisnik poreznog obveznika te je 21.08.2023. donijela pobijano Rješenje.

Pobijanim Rješenjem, Porezna uprava je **poreznom obvezniku osporila pravo na odbitak pretporeza za isporuke/usluge od povezanih društava**, Brodograđevna industrija Split d.d., Proizvodno trgovački centar Krka Knin d.o.o., Brodogradilište specijalnih objekata d.o.o. i DIV Brodogradnja d.o.o., u iznosu od *451.150,30 EUR/3.399.191,97 kn* na osnovicu od *1.804.601,20 EUR/13.596.767,73 kn*, te zaračunalo kamate zbog nepravodobno plaćenog poreza na dodanu vrijednost obračunate do 21.08.2023. godine u iznosu od *14.696,37 EUR/110.729,84 kn*.

## 2. ŽALBENI RAZLOZI

Na pobijano Rješenje i utvrđene obveze porezni obveznik podnosi sljedeće žalbene razloge.

### 2.1. Pogrešno i nepotpuno utvrđeno činjenično stanje

#### 2.1.1. Porezna uprava nije utvrdila nedostatak materijalnih i formalnih uvjeta za odbitak PDV-a

Porezna uprava je utvrdila da porezni obveznik nema pravo na odbitak pretporeza za račune koju su mu izdala povezana društva Brodograđevna industrija Split d.d., Proizvodno trgovački centar Krka Knin d.o.o., Brodogradilište specijalnih objekata d.o.o. i DIV Brodogradnja d.o.o., za listopad, studeni i prosinac.

Porezna uprava nije osporila pravo na odbitak pretporeza iz razloga propisanim zakonom, već je utvrdila zlouporabu prava prema presudi Halifax kod poreznog obveznika.

Ovakvo rješenje doneseno jer je porezna uprava analizom utvrdila da je:

- a) **tijekom listopada 2022. godine obrisano 27 povezanih društava poreznog obveznika**, koja su imala porezne dugove. Zaključili su da PDV čini većinu (46%) poreznog duga od 24 brisana društva (ukupno 24.705.378,28 kn.).
- b) **da ukupno iskazani pretporez društva Brodograđevna industrija Split d.d. za 2022. i 2021. godinu** približno odgovara iznosu duga poreza na dodanu vrijednost brisanih povezanih društava (26.084.479,75 kn).

- c) **da su brisana povezana društva međusobno iskazivala isporuke te su zatim takve isporuke iskazivala prema društvu Brodograđevna industrija Split d.d.,** koje je onda potraživalo pretporez, što su nacrtali i u grafikonu (Zapisnik, str.35)
- d) **da su najveći dobavljači poreznog obveznika Brodograđevna industrija Split d.d., Proizvodno trgovački centar Krka Knin d.o.o., Brodogradilište specijalnih objekata d.o.o. i DIV Brodogradnja d.o.o.,** te citira odredbe OPZ-a o povezanim društvima.

Slijedom navedene analize, porezna uprava je zaključila da je svrha navedenih transakcija stjecanje koristi dijela povezanih društva i poreznog obveznika u vidu prava na odbitak pretporeza čime se umanjivala obveza PDV-a ili tražio povrat PDV-a.

U odnosu na navedenu analizu porezne uprave, porezni obveznik da porezno tijelo nije potpuno i pravilno utvrdilo sljedeće:

- i) Ne postoji ni direktna niti indirektna poveznica opisanih transakcija između društva Brodograđevna industrija i 24 brisana društva i poreznog obveznika te ne postoje nikakve transakcije između poreznog obveznika i 24 brisana društva, a to su, Čelik radnici d.o.o., Opremanje brodova d.o.o., Boja - trup d.o.o., Optimizacija i ekologija d.o.o., Trup inženjering d.o.o., Održavanje strojeva d.o.o., Zaštita trupa od korozije d.o.o., Transportna sredstva d.o.o., Brodosplit – trgovina d.o.o., Čišćenje objekata d.o.o., Skelarski radovi d.o.o., Ispitivanje brodskih sustava d.o.o., Opremanje plovniha objekata d.o.o., Oblaganje d.o.o., Informatički sustavi d.o.o., Strojna obrada materijala d.o.o., Brodosplit – računovodstvo i financije d.o.o., Izrada alata d.o.o., Nerazorna ispitivanja d.o.o., Cjevarska izrada d.o.o., Ljudski resursi d.o.o., Korporativna sigurnost d.o.o., Bravarski segmenti d.o.o., Brodograđevni institut d.o.o., nego je porezna uprava postavila **potpuno arbitrarne, paušalne i nelogične poveznice i zaključke.**
- j) Osporen je pretporez na isporuke i usluge od **društava Brodograđevna industrija Split d.d., Proizvodno trgovački centar Krka Knin d.o.o., Brodogradilište specijalnih objekata d.o.o. i DIV Brodogradnja d.o.o., koja nisu u insolventijskim postupcima i kod kojih je jednostavno utvrditi da su stvarno isporučene ili napravljene** (npr. je li vijčana roba ili lim stvarno isporučene od dobavljača ili je li postojao najam prostora za projekt CEKOM i slično). Dakle, sve isporuke robe i usluga između poreznog obveznika su dokumentirane propisanom dokumentacijom i za sve je izdan račun s vjerodostojnom dokumentacijom prema odredbama Zakona o računovodstvu, što je lako provjeriti i faktičnom predajom stvari i izvršenjem usluga.

Pravo na odbitak PDV-a podliježe poštovanju kako materijalnih tako i formalnih zahtjeva ili uvjeta.

**Materijalni zahtjevi** ili uvjeti potrebni za nastanak tog prava navedeni su u članku 168. Direktive 2006/112. Tako je za ostvarivanje navedenog prava, s jedne strane,

potrebno da osoba bude „porezni obveznik” u smislu navedene Direktive te, s druge strane, da robu ili usluge na kojima temelji pravo na odbitak PDV-a porezni obveznik upotrebljava za potrebe **vlastitih izlaznih oporezovanih transakcija** i da, kao što to navodi točka (a) tog članka, ulaznu isporuku tih roba ili usluga izvrši drugi porezni obveznik.

U skladu s člankom 167. Direktive 2006/112, pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti, pri čemu obveza obračuna tog poreza u skladu s člankom 63. te Direktive nastaje *u trenutku isporuke robe ili usluga*. Iz toga slijedi da je pravo na odbitak u načelu uvjetovano **dokazom o stvarnom izvršenju transakcije** (presude od 26. svibnja 2005., António Jorge, C-536/03, EU:C:2005:323, t. 24. i 25.; od 27. lipnja 2018., SGI i Valériane, C-459/17 i C-460/17, EU:C:2018:501, t. 34. i 35. i od 29. rujna 2022., Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, t. 40.).

*Dokazi:*

- *Dokazi: izvadak iz sudskog registra za društvo Brodograđevna industrija Split d.d., izvadak iz sudskog registra za društvo Proizvodno trgovački centar Krka Knin d.o.o., izvadak iz sudskog registra za društvo Brodogradilište specijalnih objekata d.o.o. , izvadak iz sudskog registra za društvo DIV Brodogradnja d.o.o.*

*Dokazi:*

- *„račun br. 203/1540/367771 od 27.10.2022. godine dobavljača BRODOGRAĐEVNA INDUSTRIJA SPLIT d.d. u ukupnom iznosu od 6.454.825,90 kn, osnovica u iznosu od 5.163.860,72 kn i pretporez u iznosu od 1.290.965,18 kn odnosi na **nabavu limova za daljnju prodaju inozemnim kupcima**.*

U ovoj transakciji ne postoji nikakva poveznica sa brisanim društvima, nego ovim računom, porezni obveznik plaća Brodograđevnoj industriji Split d.d. lim, koji onda prodaje inozemnim kupcima. Isporuka je izvršena, roba je dostavljena, plaćena, proknjižena i plaćen je PDV.

- *račun br. 137-01-1 od 31.10.2022. godine dobavljača PROIZVODNO TRGOVAČKI CENTAR KRKA KNIN D.O.O. u ukupnom iznosu od 1.544.597,18 kn, osnovica u iznosu od 1.235.677,74 kn i pretporez u iznosu od 308.919,44 kn odnosi na troškove ispunjenja ugovora - kojim je regulirana poslovna suradnja u svezi **izrade i otpreme vijaka, matica i ostalih spojnih elemenata odnosno svih proizvoda i usluga iz djelatnosti ugovornih strana**.*

Ova poslovna suradnja se odvija među strankama ugovora o poslovnoj suradnji kojeg su: porezni obveznik i Proizvodno Trgovački Centar Krka Knin d.o.o. zaključili 1.11.2007.

godine. Predmet ugovora je najam poslovnog prostora, strojeva i cjelokupne opreme potrebne za proizvodnju proizvoda iz djelatnosti oba porezna obveznika. Usluga je izvršena, fakturirana i plaćen je PDV. Materijalni i formalni uvjeti za odbitak pretporeza su ispunjeni. Porezni obveznik ispostavlja račun dakle, za najam opreme, prostorija, strojeva te transakcije između poreznih obveznika nemaju i ne mogu imati nikakve poveznice sa brisanim društvima.

- račun br. 1/C002/367771 od 27.10.2022. godine dobavljača BRODOGRADILIŠTE SPEC.OBJEKATA D.O.O. U ukupnom iznosu od 243.609,79 kn, osnovica u iznosu od 194.887,83 kn i pretporez u iznosu od 48.721,96 kn odnosi **na nabavu limova za daljnju prodaju inozemnim kupcima.**

U ovoj transakciji ne postoji nikakva poveznica sa brisanim društvima, nego ovim računom, porezni obveznik plaća Brodogradilištu spec. objekata lim, koji onda prodaje inozemnim kupcima. Isporuka je izvršena, roba je dostavljena, plaćena, proknjižena i plaćen je PDV.

- račun br. 138-01-1 od 31.10.2022. godine dobavljača PROIZVODNO TRGOVAČKI CENTAR KRKA KNIN D.O.O. u ukupnom iznosu od 184.760,00 kn, osnovica u iznosu od 147.808,00 kn i pretporez u iznosu od 36.952,00 kn odnosi **na nabavu mazuta za proizvodnju.**

U ovoj transakciji ne postoji nikakva poveznica sa brisanim društvima, nego ovim računom, porezni obveznik plaća PTC Knin d.o.o. za isporuku mazuta, koji onda prodaje inozemnim kupcima. Isporuka je izvršena, roba je dostavljena, plaćena, proknjižena i plaćen je PDV.

- račun br. 990/1231/367771 od 31.10.2022. godine dobavljača BRODOGRAĐEVNA INDUSTRIJA SPLIT d.d. u ukupnom iznosu od 96.428,56 kn, osnovica u iznosu od 77.142,85 kn i pretporez u iznosu od 19.285,71 kn odnosi **na najam poslovnog prostora za rad na projektu Cekom.**

U ovoj transakciji ne postoji nikakva poveznica sa brisanim društvima, nego ovim računom, porezni obveznik plaća Brodograđevnoj industriji Split d.d. najam poslovnog prostora u Splitu za rad na projektu CEKOM, koji je poznat široj javnosti. Najamnina je plaćena, proknjižena i plaćen je PDV.

- račun br. 1068/1231/367771 od 30.12.2022. godine dobavljača BRODOGRAĐEVNA INDUSTRIJA SPLIT DIONIČKO DRUŠTVO, SPLIT, PUT SUPAVLA 21 u ukupnom iznosu od 880.000,00 kn, osnovica u iznosu od 704.000,00 kn i pretporez u iznosu od 176.000,00 kn odnosi **na račun za predujam prema ponudi 72/1000/367714 za profile i trake, te je dostavljen izvod o plaćenom računu za predujam.**

U ovoj transakciji ne postoji nikakva poveznica sa brisanim društvima, nego ovim računom, porezni obveznik plaća Brodograđevnoj industriji Split d.d. za profile i trake koje su mu potrebne u proizvodnji. Isporuka je izvršena, roba je dostavljena, plaćena, proknjižena i plaćen je PDV.

- račun br. 158/C400/367771 od 23.12.2022. godine dobavljača BRODOGRADILIŠTE SPEC.OBJEKATA D.O.O., SPLIT, PUT SUPAVLA 21 u ukupnom iznosu od 855.396,78 kn, osnovica u iznosu od 684.317,42 kn i pretporez u iznosu od 171.079,36 kn odnosi na nabavu vijčane robe (profil BP, traka P).

U ovoj transakciji ne postoji nikakva poveznica sa brisanim društvima, nego ovim računom, porezni obveznik plaća Brodogradilištu spec. Objekata za nabavu vijčane robe profila BP, trake P. Isporuka je izvršena, roba je dostavljena, plaćena, proknjižena i plaćen je PDV.

- račun br. 1055/1231/367771 od 30.12.2022. godine dobavljača BRODOGRAĐEVNA INDUSTRIJA SPLIT DIONIČKO DRUŠTVO, SPLIT, PUT SUPAVLA 21 u ukupnom iznosu od 96.428,56 kn, osnovica u iznosu od 77.142,85 kn i pretporez u iznosu od 19.285,71 kn odnosi na **najam poslovnog prostora za 12/2022 prema ugovoru za suradnju...**

U ovoj transakciji ne postoji nikakva poveznica sa brisanim društvima, nego ovim računom, porezni obveznik plaća najam poslovnog prostora za prosinac 2022. godine. Usluga je izvršena, plaćana, proknjižena i plaćen je PDV.

- Dokazi: lista svih računa društava Brodograđevna industrija Split d.d., Proizvodno trgovački centar Krka Knin d.o.o., Brodogradilište specijalnih objekata d.o.o. i DIV Brodogradnja d.o.o.
- Dokazi: dokumentacija poreznog obveznika, svjedočenje radnika poreznog obveznika o izvršenju usluga
- Dokaz: izvadak kartice dobavljači - knjigovodstvo poreznog obveznika

k) Porezna uprava je usporedila iznos pretporeza od 26.084.479,75 kn, koji je iskazalo društvo Brodograđevna industrija Split d.d. za 2021. i 2022. godinu, dok osporeni pretporez poreznog obveznika potječe iz listopada, studenog i prosinca 2022. godine, dok nije utvrđeno niti ustanovljeno iz kojeg razdoblja i za koje račune postoje dugovi brisanih društava za PDV.

l) U nadzoru je utvrđeno da su obveze poreznog obveznika prema **Brodograđevna industrija Split d.d., Proizvodno trgovački centar Krka Knin d.o.o.,**

**Brodogradilište specijalnih objekata d.o.o. i DIV Brodogradnja d.o.o.** podmirene. Porezna uprava napominje da je jedan dio obveza poreznog obveznika plaćen kompenzacijama, te je zaključilo da se transakcije, u pravilu kompenziraju a da bi plaćane novcem omogućilo podmirivanje dijela obveza koje nije u stanju redovito podmirivati. Međutim, to ne odgovara činjenicama utvrđenim u nazoru, koje ukazuju na to da je kompenzacijama plaćen manji dio obveza prema gore navedenim dobavljačima. Osim toga, u odnosu na pitanje ograničava li se bitni cilj transakcije na postizanje porezne pogodnosti, valja podsjetiti na to da je u području PDV-a Sud već presudio da su porezni obveznici slobodni izabrati organizacijske strukture i transakcijske modalitete za koje smatraju da najbolje odgovaraju njihovim gospodarskim aktivnostima i ograničenju njihova poreznog opterećenja (presuda od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 42. i rješenje od 9. siječnja 2023., A. T. S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, t. 40.).

m) U postupku nisu utvrđene sljedeće bitne činjenice:

- Koje isporuke poreznog obveznika sa društvima **Brodograđevna industrija Split d.d., Proizvodno trgovački centar Krka Knin d.o.o., Brodogradilište specijalnih objekata d.o.o. i DIV Brodogradnja d.o.o.** nisu predstavljale gospodarsku djelatnost za poreznog obveznika?
- Koje isporuke Brodograđevne industrije Split d.d. i povezanih društava Čelik radnici d.o.o., Opremanje brodova d.o.o., Boja - trup d.o.o., Optimizacija i ekologija d.o.o., Trup inženjering d.o.o., Održavanje strojeva d.o.o., Zaštita trupa od korozije d.o.o., Transportna sredstva d.o.o., Brodosplit – trgovina d.o.o., Čišćenje objekata d.o.o., Skelarski radovi d.o.o., Ispitivanje brodskih sustava d.o.o., Opremanje plovnih objekata d.o.o., Oblaganje d.o.o., Informatički sustavi d.o.o., Strojna obrada materijala d.o.o., Brodosplit – računovodstvo i financije d.o.o., Izrada alata d.o.o., Nerazorna ispitivanja d.o.o., Cjevarska izrada d.o.o., Ljudski resursi d.o.o., Korporativna sigurnost d.o.o., Bravarski segmenti d.o.o., Brodograđevni institut d.o.o., nisu predstavljale gospodarsku djelatnost?
- Koje radnje poreznog obveznika su dovele do kojih umjetnih uvjeta? Stečaja i brisanja ovršenih društava?
- Zbog čega je došlo do insolventnosti društava u vremenskom razdoblju 2021-2022. godine?
- Jesu li porezni obveznik i društva **Brodograđevna industrija Split d.d., Proizvodno trgovački centar Krka Knin d.o.o., Brodogradilište specijalnih objekata d.o.o. i DIV Brodogradnja d.o.o.** u listopadu, studenom i prosincu bili porezni obveznici?
- Jesu li usluge i isporuke između poreznog obveznika i društava **Brodograđevna industrija Split d.d., Proizvodno trgovački centar Krka Knin d.o.o., Brodogradilište specijalnih objekata d.o.o. i DIV Brodogradnja d.o.o.** stvarno izvršene, a ako nisu, koji dokazi odnosno dokumentacija nedostaju za pravo poreznog obveznika na odbitak pretporeza?

- Jesu li porezni obveznik i dobavljači poreznog obveznika **Brodograđevna industrija Split d.d., Proizvodno trgovački centar Krka Knin d.o.o., Brodogradilište specijalnih objekata d.o.o. i DIV Brodogradnja d.o.o.** podmirili obveze PDVa ?
- Postoje li bilo kakve činjenice koje bi ukazivale na to, da transakcije između poreznog obveznika i društava dobavljača, **Brodograđevna industrija Split d.d., Proizvodno trgovački centar Krka Knin d.o.o., Brodogradilište specijalnih objekata d.o.o. i DIV Brodogradnja d.o.o.**, ili one između dobavljača i brisanih obveznika nemaju nikakve veze s ekonomskom stvarnošću i jesu li one provedene isključivo kako bi se dobila porezna pogodnost čije bi dodjeljivanje bilo protivno ciljevima Direktive 2006/112?
- Je li porezna uprava prekoračila zakonske mjere u sustavnom odbijanju prava na odbitak PDV-a i neutralnost PDV-a kod više povezanih društava, pa tako i u ovom, konkretnom slučaju?
- Koja je nelojalna prednost na tržištu proizišla iz transakcija između poreznog obveznika i njegovih povezanih dobavljača (subjektivni uvjet Halifax presude).

## 2.1.2. Viša sila

Porezna uprava nije niti pokušala utvrditi činjenicu, je li porezni obveznik stvarno znao da povezana društva neće moći platiti obveze PDV-a koje su povezana društva koristila kao pretporez. Međutim, činjenica je da porezni obveznik nije znao za nemogućnost brisanih povezanih društava platiti iskazane obveze PDV-a, već se radilo o financijskim poteškoćama do kojih je došlo, isključivo zbog više sile.

Učinci više sile otklonjeni su tek po realizaciji transakcije novog financiranja u lipnju 2023.g.

Stoga je činjenično stanje pogrešno utvrđeno, jer porezni obveznik **nije znao** za nemogućnost brisanih povezanih društava da plate iskazane obveze PDV-a, koje su porezni obveznik i druga povezana društva iskoristila kao pretporez, jer su se okolnosti od veljače do listopada 2022. godine značajno izmijenile te su nastupile posljedice izazvane višom silom a ne namjerom poreznog obveznika.

*Dokaz: Pravno Mišljenje odvjetničkog društva Divjak, Topić, Bahtijarević & Krka d.o.o.*

## 2.1.3. Gospodarska aktivnost

Sve isporuke između povezanih društava koje porezno tijelo navodi rješenjem, dakle one između brisanih društva (tijekom 2021. i 2022. godine, do listopada 2022. godine) i Brodograđevne industrije Split d.d., kao i onih između BIS d.d., PTC Knin d.o.o. i poreznog obveznika (za koju porezni obveznik potražuje povrat pretporeza) su predstavljale **uobičajenu gospodarsku aktivnost** tih društava u zadnjih 10 godina. Isporuke i usluge se ne razlikuju od onih provedenih u prijašnjim godinama poslovanja, već svako društvo obavlja i fakturira svoje isporuke i usluge prema svojim funkcijama u grupi.

Stoga nije moguće zaključiti da bi se isporuke i usluge odnosno gospodarska aktivnost obavljala samo radi dobivanja *porezne povlastice* (kao u presudi Halifax na koju se porezno tijelo poziva).

Primjedba poreznog tijela u rješenju o tome da ne može zaključiti iz računa o kakvim se isporukama radi je stoga protivna načelu dobre vjere, jer to ne može biti sporna činjenica (isporuka mazuta, vijaka, radne snage, najamnina i sl.).

*Dokaz: opis usluga, ugovori, računi*

#### **2.1.4. Porezne pogodnosti– C-255/02**

Prema presudi Suda Europske unije C-255/02, Halifax plc, temeljem kojeg je doneseno pobijano Rješenje, određeno je da za utvrđenje zlouporabe **moraju biti ispunjena dva uvjeta**. S jedne strane, rezultat predmetnih transakcija mora biti ostvarivanje *porezne pogodnosti* čije je dodjeljivanje protivno cilju koji se želi ostvariti Direktivom o PDV u i, s druge strane, **iz svih objektivnih elemenata mora proizlaziti da je osnovni cilj predmetnih transakcija ograničen samo na ostvarivanje te porezne pogodnosti**.

Porezna uprava zaključuje da je jasno i nedvosmisleno utvrđeno da su porezni obveznik i brisana društva kao i društva dobavljači za koje je odbijeno pravo na povrat pretporeza, povezana društva. Porezni obveznik navodi da se radi o notornoj činjenici koja se ne mora dokazivati i to nije osporavao.

U presudi Halifax je bilo dokazano da nije bilo logičnog i ekonomski opravdanog objašnjenja provedbe cijelog projekta putem povezanih društava osim stjecanja porezne pogodnosti. Porezne pogodnosti u presudi se odnose na izbjegavanje plaćanja PDV-a, stvaranjem isporuka koje su oslobođene od PDV-a a ne na odbitak pretporeza kod oporezivih isporuka.

U slučaju poreznog obveznika i njegovih povezanih društva su sasvim jasni i definirani ekonomski faktori u transakcijama. Naime, računi na koje nije priznat odbitak pretporeza odnose se isključivo na stalne gospodarske aktivnosti, kao što je nabava limova za daljnju prodaju inozemnim kupcima, izrade i otpreme vijaka i ostalih spojnih elemenata, najam poslovnih prostora, isporuka profila i traka i sl., dakle uobičajene gospodarske aktivnosti koje porezni obveznici provode međusobno godinama.

Isporuke i usluge između povezanih društava nisu bile provođene sa ciljem da se iskoristi bilo kakva porezna pogodnost, već su se obavljale uobičajene isporuke i usluge koje su bile provedene isključivo u gospodarske svrhe. Dakle, provedene isporuke i usluge između povezanih društava u predmetnom razdoblju kao i prije njega, imale su gospodarsko opravdanje i nisu bile počinjene zbog ostvarivanja porezne prednosti.

Ako je lim nabavljen od povezanog društva za daljnju prodaju inozemnim kupcima, vrlo je jednostavno testirati je li to učinjeno ili nije, tko je proizveo taj lim, tko ga je i kad prodao inozemnim kupcima.

Sva društva su osnovana 2013. godine, dakle posluju međusobno od tada te sama imena društava ukazuju na poslove koje obavljaju (proizvodnja ili distribucija, usluge rada i sl), transakcije među njima su identične 10 godina, nisu otvarana nova društva na koja bi se prebacivale transakcije da bi se izbjeglo plaćanje PDV-a, dakle transakcije među svim društvima koja su obuhvaćena nadzorom su bile **stvarne i uobičajene**.

Porezni obveznik stoga **nije postupao protivno čl.9. OPZ-a** jer nije postupao protivno načelu dobre vjere i nije zloupotrijebio sustav, već je zbog izvanrednih okolnosti došao u tešku financijsku situaciju zbog koje je i otvoren predstečajni postupak. Nesporna činjenica je da je većina društava kao i porezni obveznik mogla završiti brisanjem nakon insolventcijskih postupaka, da im nije bilo omogućeno novo refinanciranje. Kriza izazvana višom silom nastalom zbog rata u Ukrajini i zbog sankcijskih mjera protiv kreditora VTB banke, izazvala je tektonske poremećaje u grupi, međutim, porezni obveznik i društva u grupi su pokušavala poslovati i preživjeti krizu na način da dalje posluju uobičajeno i obavljaju gospodarske aktivnosti u okviru svojih mogućnosti.

I pandemija i rat u Ukrajini su poznate, notorne činjenice, dok su odnosi između poreznog obveznika odnosno članica grupe sa kreditorom, ruskom VTB bankom skoro isto tako poznate činjenice, često objavljivane u medijima. Stoga je porezna uprava nepotpuno utvrdila sve činjenice, jer u svojem testiranju elemenata zloupotrebe prava prema sudskoj praksi, odnosno presudi *Halifax*, nije utvrđivala činjenice koje su najviše utjecale na poslovanje poreznog obveznika i cijele grupe. U skladu s čl.6.st.2. OPZ-a, porezno tijelo dužno je utvrđivati sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke, pri čemu je s jednakom pažnjom dužno utvrditi i one činjenice koje idu u prilog poreznog obveznika. Može se zaključiti da osnovni cilj predmetnih isporuka i usluga nije bio ostvarenje porezne prednosti i time nelojalne prednosti na tržištu jer je je postignuta stvarna ekonomska svrha predmetnih transakcija, te stoga nije moglo niti doći do zloupotrebe prava.

**U konkretnom slučaju, nisu stoga zadovoljeni ni objektivni niti subjektivni kriteriji presude Halifax, budući da iz svih utvrđenih činjenica proizlazi da postupanje poreznog obveznika nije ni na koji način bilo motivirano stvaranjem uvjeta za izbjegavanje plaćanja PDV-a i stjecanja prednosti na tržištu, već se odvijalo na uobičajen način u okviru financijskih teškoća izazvanim objektivnim i poznatim okolnostima.**

## **2.2.Povrede postupka**

Porezni obveznik smatra da je obračun zateznih kamata na utvrđenu poreznu obvezu **nezakonit**, jer je porezna uprava **obračunala zatezne kamate na iznos od 451.150,30 EUR**, međutim, isto to tijelo je već izvršnim Rješenjem od 28.veljače, 2023. godine, Klasa UP /I-47 - 0212023-01/ 17, poreznom obvezniku zaplijenilo pravo na povrat poreza na dodanu vrijednost u iznosu od **116.590,72 EUR**, sve do dana izvršnosti Poreznog rješenja

koje će biti doneseno u postupku poreznog nadzora. Pljenidba prava na povrat PDV-a u iznosu **od 116.590,72 EUR** odnosi se na isto razdoblje (listopad, studeni i prosinac 2022. godine), pa kako se radi o rješenju koje ne odgađa njegovo izvršenje, porezna uprava je **pobijanim rješenjem obračunala zateznu kamatu i na zaplijenjeni iznos koji je porezni obveznik potraživao a porezna uprava zaplijenila, od dana izvršnosti rješenja** U navedenom Rješenju o pljenidbi navedeno je da temeljem članka 142.st.6. Općeg poreznog zakona, žalba na rješenje ne odgađa njegovo izvršenje. Iz obračuna zateznih kamata priloženog uz pobijano rješenje, vidljivo je da je obračun zateznih kamata po stopi od 5,50% od 1.2.2023. do 30.06.2023. godine, obračunat na osnovicu od **451.150,30 EUR**, a po stopi od 7% od 1.7.2023. do 21.08.2023., također na osnovicu od **451.150,30 EUR**. Članak 29. st.1. Zakona o obveznim odnosima navodi da dužnik koji zakasni s ispunjenjem novčane obveze duuguje, pored glavnice, i zatezne kamate.

Dakle, porezna uprava je trebala obračunati zateznu kamatu na iznos od 334.559,58 EUR od dana kad je izvršnim rješenjem zaplijenila iznos od 116.590,72 EUR.

**Porezno tijelo je obračunalo zateznu kamatu i na plijenjeni iznos, čime je počinilo bitnu povredu poreznog postupka.**

### 3. POGREŠNA PRIMJENA SUDSKE PRAKSE Europskog Suda Pravde

Porezna uprava se ne poziva na odredbe Zakona o porezu na dodanu vrijednost ili PDV Direktivu, već na *presudu Halifax i dr. C-255/02.*, koju je porezni obveznik opisao u svom prigovoru na Zapisnik kao i razloge zbog kojih se ona ne može primijeniti na ovaj slučaj.

U bitnom, porezni obveznik je i u ovoj žalbi objasnio razloge zbog kojih ova presuda ne može biti primjenjiva na poreznog obveznika, odnosno nedostatak i subjektivnih i objektivnih uvjeta iz te presude.

*Dokaz: Prigovor poreznog obveznika, toč.3.*

*Presuda Halifax*

Porezni obveznik napominje da je presudom Halifax (toč.75.) utvrđeno da nije riječ o zlouporabi ako se provedenom gospodarskom djelatnošću može dati neko drugo objašnjenje osim pukog stjecanja poreznih pogodnosti.

Nadalje, porezni obveznik navodi da presuda Halifax datira iz 2002.godine, te da su u međuvremenu donesene mnoge presude koje detaljnije objašnjavaju zlouporabu prava u smislu te presude.

Zajednički sustav PDV-a osigurava neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da

navedene aktivnosti same podliježu PDV-u (presuda od 15. rujna 2016., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 26. i 27. i). Kao što je to Sud u više navrata presudio, pravo na odbitak predviđeno člankom 167. i idućim člancima čini sastavni dio mehanizma PDV-a te se u načelu ne može ograničiti (presuda od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 33.).

U tom je pogledu Sud već presudio da pitanje je li dobavljač robe u državni proračun uplatio PDV koji se mora platiti na te prodajne transakcije ne utječe na pravo poreznog obveznika da odbije ulazni PDV (presuda od 22. listopada 2015., PPUH Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 45.).

Uvjetovanjem ostvarivanja prava na odbitak PDV-a time da je dobavljač prethodno stvarno platio navedeni PDV imalo bi za posljedicu stavljanje tuđeg ekonomskog tereta na poreznog obveznika, što se sustavom odbitaka upravo želi izbjeći (presuda od 29. ožujka 2012., Véleclair, C-414/10).

U predmetu C-227/21 od 15. rujna 2022. godine, riječ je o pitanju odgovara li za gubitke povezane sa stečajem država ili poslovni partner poreznog obveznika koji je porezni obveznik. Međutim, u ovom se predmetu to pitanje ne postavlja na razini porezne obveze, nego na razini odbitka PDV-a u skladu s člankom 168. Direktive o PDV-u čija je svrha poduzeće osloboditi od opterećenja PDV-om. Stoga se u svrhu odgovora na pitanje u ovom predmetu dodatno u obzir treba uzeti načelo neutralnosti PDV-a. u skladu s ustaljenom praksom Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV-a koji su dužni platiti odbiju PDV koji moraju platiti ili koji su platili za primljenu robu i usluge predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a koje je uspostavljeno zakonodavstvom Unije. Svrha je sustava odbitaka, čiji je dio članak 168. Direktive o PDV-u, u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti.

U presudi C-227/21 iz 2022. godine, Sud je odlučio da članak 168. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s načelom porezne neutralnosti, treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalna praksa prema kojoj se kupcu, u okviru prodaje nekretnine između poreznih obveznika, uskraćuje pravo na odbitak ulaznog poreza na dodanu vrijednost (PDV) samo zato što je znao ili morao znati da prodavatelj ima financijskih poteškoća, odnosno da je insolventan, i da je moguća posljedica te okolnosti to da potonji neće platiti ili neće moći platiti PDV u državni proračun.

Sud je također već presudio da, ako je porezni obveznik propisno ispunio svoje obveze prijavljivanja PDV-a, samo neplaćanje propisno iskazanog PDV-a ne može, neovisno o tome je li takav propust namjeran ili ne, činiti niti utaju PDV-a (presudu od 2. svibnja 2018., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, t. 38. do 41.).

Vezano na Halifax, pravo na odbitak pretporez ne može pokrivati zlouporabe gospodarskih subjekata, odnosno transakcije koje nisu ostvarene u okviru uobičajenih trgovačkih transakcija,

nego isključivo u cilju da se da se zlouporabom stekne korist od pogodnosti koje navedeno pravo predviđa (presuda od 22. prosinca 2010., Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, t. 26).

U predmetnom slučaju, radilo se o uobičajenim trgovačkim transakcijama između povezanih društva i stečaj pojedinih društava nije bio proveden zbog poreznih pogodnosti, nego prema članku 5. Stečajnog zakona (N.N.7/15, 104/17, 36/22). Nadalje, stečajni zakon u glavi XII propisuje pretpostavke za provedbu skraćenog stečajnog postupka, iz čega jasno proizlazi da sud provodi stečajni postupak ako su ispunjene određene pretpostavke, da Financijska agencija podnosi Sudu zahtjev za provedbom skraćenog stečajnog postupka, kao i ostale odredbe koje reguliraju poziv vjerovnicima, otvaranje i zatvaranje stečajnog postupka.

Dakle, nije porezni obveznik proveo likvidaciju društava, već je sud, prema zakonu, na zahtjev Financijske agencije otvorio i na kraju zatvorio stečajni postupak.

Stoga se ne može zaključiti da je bila riječ o neuobičajenim transakcijama među društvima a posebno da stečajni postupci nisu provedeni u cilju stjecanja poreznih pogodnosti.

Iz navedenih presuda i zaključaka suda se stoga mogu postaviti pitanja u odnosu na ovaj predmet:

- Je li porezni obveznik ima pravo na odbitak PDV u skladu s člankom 168. Direktive?
- Jesu li među povezanim poduzetnicima poduzimane uobičajene, oporezive transakcije ili se radilo o nekim novim, umjetno izvedenim transakcijama?
- Je li stečaj povezanih društava proveden u cilju da se zlouporabom stekne korist od poreznih pogodnosti ili je stečaj proveden po sili zakona i uslijed okolnosti kao što su viša sila, odnosno financijske teškoće zbog pandemije, rata i sankcija kreditoru?

Porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza nastao iz uobičajenih isporuka i usluga među poduzetnicima, stečajni postupci su provedeni zbog nemogućnosti naplate dugova vjerovnika pa tako i poreznog obveznika i drugih povezanih društava, te nisu nastale porezne pogodnosti za nikog a ponajmanje za poreznog obveznika.

Porezna uprava nije obrazložila iz kojih razloga bi se isporuke i usluge između povezanih društava smatrale neuobičajenim, usporedila isporuke iz 2013., 2014. pa do 2022. godine, nije objasnila razloge i pretpostavke koje su dovele do stečaja pojedinih društava, nije uzela u obzir činjenice kao što su pandemija, rat i sankcije kreditoru poreznog obveznika, financijsko stanje brisanih društava, već je samo odlučila da se radi o zlouporabi jer je došlo do brisanja pojedinih društava, kao da je to porezni obveznik želio i planirao. Porezna uprava nije obrazložila zbog kojih razloga nije priznala pravo na odbitak PDV-a za dobavljače koji nisu brisani i za isporuke i usluge na koje je PDV uredno plaćen, nije obrazložila vezu isporuka i usluga između brisanih društava i dobavljača poreznog obveznika i poreznog obveznika, nije uzela u razmatranje da

je i društvima dobavljača poreznog obveznika ( Brodogradilište specijalnih objekata d.o.o.), plijenila pravo na odbitak PDV-a.

## 4. ZAKLJUČAK

Zaključak porezne uprave u pobijanom Rješenju glasi:

*„U slučaju kada porezni obveznik i skupina međusobno povezanih društava provede niz radnji koje dovede do umjetnih uvjeta, a koji su motivirani s ciljem stvaranja uvjeta za neplaćanje PDV-a i stvaranje porezne prednosti, ne može se govoriti o isporuci dobara i usluga u smislu odredbi Direktive Vijeća 2006/112/EZ u kontekstu stvarnih komercijalnih aktivnosti, već se radi o zlouporabi prava u području PDV-a. Stoga se u situaciji kada je u provedenom nadzoru jasno i nedvosmisleno utvrđeno da postoji povezanost između dobavljača/povezanih društava i poreznog obveznika, kao i postojanje neposredne veze između nepodmirivanja obveze PDV-a brisanih povezanih društava i korištenja takvog pretporeza od strane neobrisanih povezanih društava ne predstavlja isporuke ili gospodarsku djelatnost koja se poduzima za obavljanje gospodarske aktivnosti već se takve aktivnosti ostvaruju samo radi dobivanja porezne povlastice.“*

Dokazi nisu provedeni na zakonom propisan način, niti je u postupku poštovano načelo zakonitosti.

Nisu obrazloženi subjektivni i objektivni uvjeti koji proizlaze iz Halifax presude, na koje nedostatke je porezni obveznik uložio prigovor.

Stoga, porezni obveznik predlaže da porezna uprava provede dokaze na način propisan zakonom, dakle svakog dokaza posebno i svih dokaza zajedno kako bi obrazložila gore naveden zaključak iz rješenja.

Porezna uprava, naravno, zbog svog položaja i „nejednakosti oružja“, ne mora to učiniti, ali zbog činjenice da je pobijano rješenje doneseno isključivo temeljem presude Halifax, porezni obveznik je slobodan postaviti ova pitanja i Europskoj Komisiji i Europskom Sudu Pravde.

Porezna uprava nije obrazložila koje isporuke i usluge među povezanim društvima nisu predstavljale gospodarsku aktivnost za poreznog obveznika i njegova povezana društva, koje isporuke i usluge poreznog obveznika su dovele do umjetnih uvjeta i koji su to umjetni uvjeti, zbog kojih razloga je došlo do stečaja određenih društava, većinom u listopadu 2022. godine, jesu li isporuke i usluge stvarno izvršene, jesu li povezana društva bili porezni obveznici, koja je nelojalna prednost na tržištu proizišla iz transakcija između poreznog obveznika i povezanih društava.

Postoje li bilo kakve činjenice (a ne indicija povezanih društava), koje bi ukazivale na to, da transakcije između poreznog obveznika i dobavljača, ili one između dobavljača i brisanih obveznika nemaju nikakve veze s ekonomskom stvarnošću i jesu li one provedene isključivo

kako bi se dobila porezna pogodnost čije bi dodjeljivanje bilo protivno ciljevima Direktive 2006/112?

Predlažemo također da porezna uprava svojim rješenjem odluči o pitanju na koje se u ovom kontekstu nije odlučivalo u sudskoj praksi ESP-a:

*Može li se stečaj povezanih društva poreznog obveznika u listopadu 2022. godine, nastao radi teške financijske situacije cijele grupe povezanih društava zbog više sile, odnosno pandemije, rata i sankcija koje su onemogućile daljnje financiranje, smatrati zlouporabom prava.*

## 5. PRIJEDLOG POREZNOG OBVEZNIKA POREZNOM TIJELU

U prvostupanjskom postupku:

- su činjenice nepotpuno ili pogrešno utvrđene,
- nije se vodilo računa o pravilima postupka koja bi bila od utjecaja na rješavanje stvari,
- pogrešno je primijenjen pravni propis na temelju kojega se rješava stvar.

Stoga, porezni obveznik predlaže drugostupanjskom poreznom tijelu da poništi prvostupanjsko rješenje u cijelosti i samo riješi stvar ili dostavi predmet prvostupanjskom tijelu na ponovno rješavanje.

p.p. Aleksandra Raach

*AP*LAW

---