



REPUBLIKA HRVATSKA  
UPRAVNI SUD U RIJECI  
Erazma Barčiča 5

Poslovni broj: 5 Us I-489/2021-11

## 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 Rijeci, po sucu Vedranu Juričiću, dipl. iur., uz sudjelovanje zapisničarke Monike Puharić, u upravnom sporu tužitelja Mak d.o.o. "u stečaju", Udbina, Pod vrbom 7, zastupanog po stečajnoj upraviteljici Mileni Veljović, Medulin, Fucane 1A, protiv tuženika Ministarstva financija, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, Zagreb, Katančičeva 5, radi poreznog nadzora, 28. listopada 2022.,

### p r e s u d i o j e

I. Odbija se tužbeni zahtjev radi poništenja rješenja Ministarstva financija, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, KLASA: UP/II-471-02/20-01/202, URBROJ: 513-04-22-11 od 17. ožujka 2022. i rješenja Ministarstva financija, Porezne uprave, Područnog ureda Gospić, KLASA: UP/I-471-02/19-01/48, URBROJ: 513-07-09/20-35 od 20. ožujka 2020.

II. Odbija se zahtjev tužitelja za naknadu troškova ovog upravnog spora.

### Obrazloženje

1. Pobijanim rješenjem tuženika odbijena je žalba tužitelja izjavljena protiv prvostupanjskog rješenja Ministarstva financija, Porezne uprave, Porezne uprave, Područnog ureda Gospić, KLASA: UP/I-471-02/19-01/48, URBROJ: 513-07-09/20-35 od 20. ožujka 2020., kojim je tužitelju utvrđeni manje obračunati porez na dodanu vrijednost, porez na dohodak od kapitala i porez na dobit sve za razdoblje od 1. siječnja 2017. – 31. prosinca 2018.

2. Citirano prvostupanjsko rješenje temelji se na rezultatima inspekcijskog nadzora koji je nad tužiteljem proveden u svrhu ispitivanja ispravnosti obračunavanja poreza na dodanu vrijednost, poreza na dohodak i porezna na dobit, o čemu je sastavljen Zapisnik, KLASA: UP/I-471-02/19-01/48 URBROJ: 513-07-09/20-29 od 21. veljače 2020. (dalje: Zapisnik), u kojem je utvrđeno:

- da je tužitelj izuzimao imovinu društva na način da ostvareni gotovinski promet nije polagao na žiro račun već je istog isplaćivao odgovornoj osobi Zoranu Jankoviću
- da je tužitelj u 2018. pri obavljanju ugostiteljske djelatnosti u ugostiteljskom objektu Bistro Ličko selo ostvario poreznu prednost neobračunavanja i plaćanja PDV zlorabom instituta malog poreznog obveznika iz čl. 90. st. 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16; dalje: ZPDV).

3. Tužitelj osporava zakonitost rješenja tuženika i prvostupanjskog tijela zbog pogrešno i nepotpuno utvrđenog činjeničnog stanja, pogrešne primjene materijalnog

prava te povreda pravila postupka. U tužbi i tijekom spora ponavlja navode koje je isticao u tijeku upravnog postupka (Prigovor, žalba) te, u bitnom, izlaže kako slijedi.

Glede utvrđenih obveza poreza na dohodak od kapitala i poreza na dobit, tužitelj smatra da se ugovori o pozajmici pogrešno tretiraju kao nevjerodostojna knjigovodstvena dokumentacija, osim toga pogrešno se utvrđuje da su isti raskinuti te tvrdi nije došlo do raskida istih niti u formalno pravnom niti u sadržajnom smislu. Ističe kako je predmetnim ugovorima privremeno izuzeta gotovina iz blagajne društva u korist odgovorne osobe Zorana Jankovića te je ista postala obveza prema društvu, odnosno na zakonu utemeljeno potraživanje društva prema zajmoprimcu, dok ne nastupi zastara sukladno čl. 214. st. 1. Zakona o obveznim odnosima, a do čega u konkretnom slučaju nije došlo. Ističe kako se tek po nastupu zastare može konstatirati da je došlo do izuzimanje imovine. Nadalje, smatra kako podmirenje obveza gotovinom primljenom po osnovi pozajmice od trgovačkog društva Ličko selo j.d.o.o. nikako ne može biti prepreka za knjigovodstveno zatvaranje potraživanja za dane pozajmice, neovisno o možebitnom protuzakonitom stjecanju te gotovine od strane odgovorne osobe. Nadalje, ističe kako niti za jedno navodno izuzimanje nije navedeno na koje se točno fiskalirane račune odnosi. Zaključak da se radi o izuzimanju imovine porezno tijelo temelji isključivo na knjigovodstvenim kontima, a koja ne dokazuju nastanak poslovnih događaja. Napominje kako se porezna tijela uopće ne očituju zbog čega se pri utvrđivanju poreza na dohodak i poreza na dobit pozivaju na Šestu direktivu vijeća EU o PDV-u te praksu Suda EU koja se odnosi isključivo na to porezno područje i ne može se analogijom primjenjivati i na oporezivanje dobiti.

U odnosu na utvrđenu obvezu PDV-a tužitelja navodi da je porezna uprava bila dužna prije donošenja rješenja kojim je izbrisano iz registra obveznika PDV-a (rješenje od 23. siječnja 2018., KLASA: UP/I-410-19/2018-02/26, URBROJ: 513-07-09-01/2018-2) kod njega provesti porezni nadzor u slučaju da je smatrala spornim zakonitost izlaska iz sustava PDV-a. Naglašava kako je tim rješenjem stekao određeno pravo te bez njegova prethodnog poništavanja ili ukidanja porezno tijelo, u istoj stvari, nije moglo donijeti rješenjem kojim ga se utvrđuje poreznim obveznikom za 2018. Postupanje poreznog tijela na prednje opisani način imalo je za posljedicu dovođenje u zabludu poreznog obveznika, protuzakonito utvrđivanje činjenica u provedenom postupku nadzora te amnestiranje eventualnih protuzakonitih radnji kod trgovačkog društva Ličko selo j.d.o.o. Nadalje, ukazuje na protuzakonito postupanje poreznog tijela u tijeku provođenja nadzora kod trgovačkog društva Ličko selo j.d.o.o. U vezi toga, navodi kako je porezno tijelo obustavilo postupak nadzora nad tim društvom iz razloga što je isto brisano iz sudskog registra a što je po njegovom mišljenju nezakonito budući da ta činjenica nije zapreka da se postupak nadzora obavi temeljem dostupne dokumentacije. Nadalje, navodi kako je zlouporaba prava u porezno-dužničkom odnosu regulirana odredbama Općeg poreznog zakona te stoga drži nerazumnom argumentaciju poreznog tijela kako se u konkretnom slučaju nije provodio postupak utvrđivanja zlouporabe prava iz porezno-dužničkog odnosa već je utvrđena zlouporaba prava u smislu primjene pozitivnih zakonskih propisa pri čemu se ne navodi koji bi to propisi bili.

4. U odgovoru na tužbu tuženik, u bitnom, izlaže kao i u obrazloženjima prvostupanjske i drugostupanjske odluke te predlaže odbijanje tužbenog zahtjeva.

5. U sporu je održana rasprava te je strankama, u skladu s odredbom čl. 6. Zakona o upravnim sporovima (NN br. 20/10, 143/12, 152/14, 94/16, 29/17, 110/21; dalje: ZUS), dana mogućnost da se izjasne o zahtjevima i navodima druge strane te o svim činjenicama i pravnim pitanjima koja su predmet ovog upravnog spora.

6. Sud je izveo dokaze uvidom u dokumentaciju koja se nalazi u spisu upravnog postupka u kojem je doneseno osporeno rješenje te u spisu ovoga upravnog spora.

7. Sud je odbio dokazne prijedloge tužitelja ocijenivši iste suvišnim za rješavanje ovoga spora kraj ostalih činjenica koje su u sporu utvrđene uvidom u dokumentaciju koja prileži spisu predmeta upravnoga postupka i ovoga upravnog spora. Pri tome je Sud, u prvom redu, imao u vidu osnovno načelo poreznog postupka – načelo dokumentarnosti, prema kojem se sve činjenice bitne za oporezivanje utvrđuju vjerodostojnom dokumentacijom, odnosno vjerodostojnim ispravama koje porezni obveznik u postupku treba predati poreznom tijelu već tijekom poreznog nadzora, a najkasnije prilikom podnošenja prigovora protiv zapisnika o poreznom nadzoru.

8. Na temelju razmatranja svih činjeničnih i pravnih pitanja, Sud je utvrdio da tužbeni zahtjev nije osnovan.

9. Odredbom čl. 89. Općeg poreznog zakona (NN br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20; dalje: OPZ) propisano je da se oporezivanje temelji na podacima iz knjigovodstva i na evidencijama poreznog obveznika koje se vode u skladu s odredbama čl. 62.-67. OPZ-a ako okolnosti pojedinog slučaja ne upućuju na njihovu netočnost. Temeljem čl. 62. st. 1. OPZ-a porezni obveznik dužan je voditi svoje knjigovodstvo u skladu sa Zakonom o računovodstvu, posebnim poreznim propisima (Zakon o PDV-u, Zakon o porezu na dobit, Zakon o porezu na dohodak) te drugim propisima koji uređuju pojedine poduzetničke djelatnosti. Temeljem čl. 66. st. 1, 2. i 3. OPZ-a knjiženja i druga evidentiranja treba obavljati potpuno, točno, pravodobno i uredno. Bilježenje podataka u poslovne knjige mora se temeljiti na vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama.

9. Nadalje, čl. 8. st. 1. i 2. Zakona o računovodstvu (NN br. 78/15, 134/15, 120/16; dalje: ZR) propisano je da je knjigovodstvena isprava svaki interno ili eksterno sastavljen pisani dokument ili elektronički zapis o poslovnom događaju, te isti čini osnovu za unos podataka o poslovnom događaju u poslovne knjige. Knjigovodstvena isprava mora nedvojbeno i istinito sadržavati sve podatke o poslovnom događaju.

10. Sukladno odredbi čl. 9. ZR-a knjigovodstvena isprava mora biti vjerodostojna, uredna i sastavljena na način da osigurava pravodobni nadzor (st. 1.). Vjerodostojna knjigovodstvena isprava pisana je isprava ili elektronički zapis čiji sadržaj samostalno ili povezan sa sadržajem drugih vjerodostojnih knjigovodstvenih isprava navedenih u toj ispravi, točno, jasno i potpuno odražava činjenično stanje relevantno za određeni poslovni događaj koji ima za posljedicu knjigovodstvene promjene, te ako je potpisana od osobe koja jamči za njezinu vjerodostojnost (st. 2.). Knjigovodstvena isprava mora biti takva da stručna osoba može iz nje nedvojbeno spoznati poslovni događaj (st. 4.).

11. Sukladno čl. 88. tč. 2. OPZ-a na poreznom obvezniku je teret dokazivanja činjenica koje umanjuju ili ukidaju poreznu obvezu.

12. U čl. 9. OPZ-a propisano je da se sudionici porezno-pravnog odnosa dužni postupati u dobroj vjeri (st. 1.). Postupanje u dobroj vjeri znači savjesno i pošteno postupanje u skladu sa zakonom.

13. Prema čl. 11. OPZ-a porezne činjenice utvrđuju se prema njihovoj gospodarskoj biti.

14. Odredbom čl. 64. Zakona o porezu na dohodak (NN br. 115/16; dalje: ZPDoh) propisano je da se dohotkom od kapitala smatraju primici po osnovi kamata, izuzimanja imovine i korištenja usluga na teret dobiti tekućeg razdoblja, kapitalni dobici, udjeli u dobiti ostvareni dodjelom ili opcijskom kupnjom vlastitih dionica, dividende i udjeli u dobiti na temelju udjela u kapitalu, a koji su ostvareni u poreznom razdoblju.

15. Sukladno čl. 66. st. 1. ZPDoh-a izuzimanjima imovine i korištenjem usluga iz čl. 64. st 1. ZPDoh-a smatraju se izuzimanja imovine i korištenje usluga od strane članova trgovačkih društava za njihove privatne potrebe (skrivena isplate dobiti) izvršeni tijekom poreznog razdoblja na teret dobiti tekućeg razdoblja.

16. Porez na dohodak od kapitala po osnovi izuzimanja imovine i korištenja usluga iz članka 66. ovoga Zakona obračunavaju, obustavljaju i uplaćuju isplatelji istodobno s isplatom primitka, kao porez po odbitku, po stopi od 36% (čl. 70. st. 2. ZPDoh-a).

17. Odredbom čl. 5. Zakona o porezu na dobit (NN br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16; dalje: ZPD) 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.

18. Sukladno čl. 7. st. 1. tč. 12. ZPD-a porezna osnovica uvećava se za rashode utvrđene u postupku nadzora s pripadajućim porezom na dodanu vrijednost, porezom na dohodak, prirezom porezu na dohodak, te obveznim doprinosima koji su nastali u svezi skrivenih isplata dobiti, te izuzimanja dioničara, članova društva i fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost od koje se plaća porez na dobit, te s njima povezanim osobama.

19. Odredbom čl. 2. ZPDV-a propisano je da se tim zakonom u pravni poredak Republike Hrvatske prenosi, između ostalog, i Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, 11. 12. 2006.).

20. Čl. 90. ZPDV-a propisano je da se malim poreznim obveznikom smatra pravna osoba sa sjedištem, stalnom poslovnom jedinicom, odnosno fizička osoba s prebivalištem ili uobičajenim boravištem u tuzemstvu, čija vrijednost isporuka dobara ili obavljenih usluga u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od 300.000,00 kuna (st. 1. ). Porezni obveznik iz st. 1. oslobođen je plaćanja PDV-a na isporuke dobara ili usluga, nema pravo iskazivati PDV na izdanim računima i nema pravo na odbitak pretporeza (st.2.).

21. Sukladno čl. 186. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (NN br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 115/16, 1/17, 41/17, 128/17; dalje: PPDV) porezni obveznik iz čl. 6. st. 1. ZPDV-a koji ima sjedište, stalnu poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu i u prethodnoj kalendarskoj godini je obavio isporuke dobara i usluga iznad propisanog iznosa iz članka 90. stavka 1. Zakona, upisuje se u registar obveznika PDV-a od 1. siječnja tekuće godine.

22. Primjenom ranije citiranih zakonskih propisa na ukupnost činjenica koje proizlaze iz sadržaja dokumentacije koje prileži spisu upravnog postupka te imajući pritom u vidu pritom u vidu načelo gospodarskog pristupa (čl. 11. OPZ-a) prema kojem se porezno relevantne činjenice sagledavaju prema njihovoj ukupnosti i prosuđuju prema njihovoj

gospodarskoj biti, ocjena je ovoga Suda da su osporavane odluke javnopravnih tijela utemeljene na pravilno i potpuno utvrđenom činjeničnom stanju i pravilnoj primjeni materijalnog prava.

Stav je ovog Suda da činjenice utvrđene u tijeku upravnog postupka, na razini koja isključuje svaku razumnu sumnju, upućuju na osnovanost zaključka poreznih tijela da isplate novčanih sredstava odgovornoj osobi društva tužitelj ne može opravdati vjerodostojnom dokumentacijom te da se ne radi o novčanim sredstvima koja su korištena u poslovne svrhe odnosno sredstvima pozajmice, već da se radi o isplati u privatne svrhe Zoranu Jankoviću.

Također, Sud nalazi da je činjenično i pravno utemeljen zaključak poreznih tijela o postojanju zlorabice prava na području PDV-a, a budući da je u provedenom postupku nadzora jasno i nedvosmisleno utvrđeno da postoji povezanost između tužitelja i trgovačkog društva Ličko selo j.d.o.o. (u smislu odredbe čl. 49. OPZ-a) kao i postojanje kontinuiteta u obavljanju ugostiteljske djelatnosti (u objektu Bistro Ličko selo) koja se prvo prenosi s društva (tužitelja) koje je poslovalo u prethodnoj godini na novoosnovano društvo Ličko selo j.d.o.o. (koje preuzima zaposlenika i imovinu svog prethodnika), a zatim ponovo na tužitelja, pri čemu do prelaska dolazi nakon što je prethodno društvo ostvarilo uvjete za ulazak u sustav oporezivanja PDV-om.

Sud naglašava da korištenje poreznih povlastica mora biti u skladu s ciljem i svrhom radi koje je ista ustanovljena, a u čemu se očituje poštivanja načelo dobre vjere. Navedeno pravno načelo obvezuje poreznog obveznika, kao sudionika poreznog pravno odnosa, na savjesno i pošteno postupanje prilikom konzumacije prava koja proizlaze iz zakona, u konkretnom slučaju prava da kroz institut malog poreznog obveznika posluje izvan sustava PDV-a. Dakle, obzirom da je bit ovog načela spriječiti zlorabu prava to Sud utvrđuje da iz odredbe čl. 9. OPZ-a proizlazi ovlast poreznog tijela da poreznom obvezniku ospori pravo na korištenje porezne povlastice ako utvrdi da se istom koristio protivno njezinoj svrsi. Osim toga, čak i da je gornji zaključak pogrešan, Sud napominje da je ulaskom u EU Republika Hrvatska preuzela i njezinu pravnu stečenu dio koje su i presude Europskog suda pravde. Tako je u odluci donesenoj u predmetu C-131/13 zauzeo stav da Šestu direktivu treba tumačiti u smislu da je na nacionalnim tijelima i sudovima da poreznom obvezniku u okviru isporuke unutar Zajednice odbiju korištenje prava na odbitak, izuzeće ili povrat PDV-a, čak i u nedostatku odredaba nacionalnog prava koje predviđaju takvo odbijanje, ako se utvrdi, s obzirom na objektivne elemente, da je porezni obveznik znao ili morao znati da je operacijom na koju se poziva kao temelj za predmetno pravo sudjelovao u utaji PDV-a počinjenoj u okviru niza isporuka. Dakle, iz prethodno navedenog slijedi da okolnost što u nacionalnim zakonodavstvu nisu sadržana pravna pravila, bilo odredba ili opće načelo, prema kojima je zloraba prava zabranjena, ne ograničava porezno tijelo da ospori pravo na izuzeće od plaćanja PDV-a ako utvrdi da se porezni obveznik tom pogodnošću koristi protivno njegovoj svrsi. Nadalje, načelo zlorabe prava u području poreza na dodanu vrijednost relativno je jasno i precizno definirano u presudama Europskog suda donesenim u predmetima C- 255/02, C-439/04, C-251/16 i dr. U tim odlukama Europski sud zauzeo je pravno shvaćanje da je za utvrđenje postojanja praksa zlorabe prvo nužno da transakcije o kojima je riječ, bez obzira na formalnu primjenu uvjeta propisanih relevantnim odredbama šeste direktive i nacionalnog zakonodavstva, koje transponira istu direktivu, dovode do stjecanja porezne pogodnosti čije dodjeljivanje bi bilo protivno svrsi istih odredbi (objektivni element zlorabe). Drugo što je bitno za prosudbu zlorabe prava je da iz ostalih objektivnih faktora mora biti vidljivo kako je bitna svrha ili temeljni cilj, transakcije o kojoj je riječ, stjecanje porezne pogodnosti (subjektivni element zlorabe). Objektivni uvjeti odnose se na pravnu svrhu kojoj je zakonodavac težio i na to je li ista ispunjena, a subjektivni na svrhu izvršenih radnji. Po ocjeni ovog Suda oba ova uvjeta su u konkretnom slučaju ispunjena budući da iz činjenica utvrđenih

u poreznom nadzoru proizlazi da je postupanje tužitelja (a što uključuje i radnje poduzete od strane povezane osobe) bilo motivirano stvaranjem uvjeta za izbjegavanje plaćanje PDV-a i stjecanje porezne prednosti na tržištu.

Slijedom navedenog, ocjena je ovoga Suda da prigovorima tužitelja nije dovedena u sumnju zakonitost poreznih akata koji se pobijaju u ovome sporu. Pritom valja istaknuti da su prigovori koje je tužitelj isticao u ovom sporu istovjetni prigovorima koje je isticao i u tijeku upravnog postupka i na koje (prigovore) su se prvostupanjsko tijelo i tuženik opširno očitovali u obrazloženjima svojih odluka te dajući pritom jasne, precizne i na zakonu utemeljene razloge zbog kojih su iste ocijenili neosnovanima, a koje razloge u cijelosti prihvaća i ovaj Sud.

23. Slijedom sveg gore izloženog, Sud utvrđuje da odlukama tuženika i prvostupanjskog tijela nije povrijeđen zakon na štetu tužitelja pa je stoga, temeljem odredbe čl. 57. st. 1. ZUS-a, odlučeno kao u tč. I. izreke presude.

24. Odluka o troškovima spora (tč. II. izreke) temelji se na odredbi čl. 79. st. 4. ZUS-a.

U Rijeci 28. listopada 2022.

Sudac  
Vedran Juričić, dipl. iur.

#### **UPUTA O PRAVNOM LIJEKU:**

Protiv ove presude dopuštena je žalba Visokome 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 (čl. 66. st. 5. ZUS-a).

#### **DNA:**

- stečajnoj upraviteljici tužitelja Mileni Veljović, Medulin, Fucane 1A
- tuženiku Ministarstvu financija, Samostalnom sektoru za drugostupanjski upravni postupak, Zagreb, Katančičeva 5

Broj zapisa: **eb314-08283**

Kontrolni broj: **0cc86-79179-40831**

Ovaj dokument je u digitalnom obliku elektronički potpisan sljedećim certifikatom:

CN=Vedran Juričić, O=UPRAVNI SUD U RIJECI, C=HR

Vjerodostojnost dokumenta možete provjeriti na sljedećoj web adresi:

<https://usluge.pravosudje.hr/provjera-vjerodostojnosti-dokumenta/>



unosom gore navedenog broja zapisa i kontrolnog broja dokumenta.

Provjeru možete napraviti i skeniranjem QR koda. Sustav će u oba slučaja prikazati izvornik ovog dokumenta.

Ukoliko je ovaj dokument identičan prikazanom izvorniku u digitalnom obliku, **Upravni sud u Rijeci** potvrđuje vjerodostojnost dokumenta.