

29.10.21



**REPUBLIKA HRVATSKA**  
**MINISTARSTVO FINACIJA**

Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

**KLASA: UP/II-471-02/20-01/415**

**URBROJ: 513-04-21-2**

**Zagreb, 30. rujna 2021.**

Ministarstvo financija, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, povodom žalbe koju podnosi porezni obveznik PROLJETNI DAN d.o.o., Split, Varaždinska 44, OIB: 22437590557 po punomoćniku, Snježani Galić dipl. oec., poreznoj savjetnici iz Splita, protiv Poreznog rješenja Ministarstva financija, Porezne uprave, Područnog ureda Split, Klasa: UP/I-471-02/20-01/156, Ur.broj: 513-07-17-20-9 od 7. rujna 2020. godine, temeljem članka 183. Općeg poreznog zakona („Narodne novine“, broj 115/16., 106/18., 121/19., 32/20 i 42/20.) i članka 36. Uredbe o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija („Narodne novine“, broj 97/20.), donosi

**RJEŠENJE**

Žalba se uvažava.

Poništava se porezno rješenje Ministarstva financija, Porezne uprave, Područnog ureda Split, Klasa: UP/I-471-02/20-01/156, Ur.broj: 513-07-17-20-9 od 7. rujna 2020. godine i predmet se vraća na ponovni postupak.

**Obrazloženje**

Pobijanim Poreznim rješenjem poreznom obvezniku se za razdoblje poslovanja od 16. ožujka 2018. godine do 31. prosinca 2018. godine pod točkom I. izreke utvrđuje obveza poreza na dohodak od kapitala u iznosu od 627.805,32 kn, obveza prireza na porez na dohodak od kapitala u iznosu od 94.170,80 kn te kamate obračunate do 25. lipnja 2020. godine u iznosu od 59.360,62 kn. Točkama II.-V. nalaže se uplatiti utvrđeni iznos poreza, prireza i kamata, obračunati i uplatiti daljnje kamate tekuće od dana sastavljanja Zapisnika do dana uplate kao i provesti odgovarajuća knjiženja u poslovnim knjigama te pobijano Porezno rješenje izvršiti u roku od 8 (osam) od dana njegove izvršnosti pri čemu je porezni obveznik upozoren da će se u suprotnom naplata izvršiti ovrhom.

Porezni obveznik PROLJETNI DAN d.o.o., Split, Varaždinska 44, OIB: 22437590557 u pravovremeno izjavljenoj žalbi koju podnosi iz svih žalbenih razloga u bitnome navodi kako je Zapisnikom utvrđeno knjiženje kratkoročnih pozajmica, kontrolirane financijske transakcije između povezanih osoba (dodaje koji odljevi odnosno priljevi po žiro računu nisu teretili troškove poreznog obveznika već je vršeno financiranje poslovanja i ulaganja u svakom od društava iz Grupe plasmanima novčanih zajmova drugih članica) te međusobna povezanost

(dodaje samostalnih pravnih subjekata kao i fizičke osobe čija je pravna osobnost odvojena od trgovačkih društava u kojima ima u vlasništvu većinske udjele). Navodi kako je potpuno pogrešan i neutemeljen na činjeničnom stanju zaključak da je Miljenko Vugdelija (jedini osnivač, član uprave i direktor poreznog obveznika) izuzeo financijsku imovinu kao član društva za njegove privatne potrebe. U prigovoru je naveo da je porezno tijelo promašilo pitanje stranke u poreznom (upravnom) postupku jer je predmet ovog nadzora utvrđivanje zakonitosti obračunavanja poreza na dobit za razdoblje od 16/03/2018 do 31/12/2018 kod poreznog obveznika Proljetni dan d.o.o. koji je stranka u ovom poreznom postupku, a ne fizička osoba. Dalje obrazlaže kako zakonitost utvrđivanja poreza na dobit polazi od računovodstvene dobiti iskazane u računu dobiti i gubitka, uvećane i umanjene prema odredbama poreznih propisa, pa ukoliko je porezna osnovica poreza na dobit nezakonito umanjena rashodima razdoblja tada porezni nadzor može takvo knjiženje troškova kojima se umanjuje porezna osnovica osporiti kao nezakonito, a prijavljenu poreznu osnovicu i porez na dobit uvećati za iznos takvih troškova. Svakako, uvjet za takvo postupanje poreznog tijela u nadzoru je prethodno umanjenje porezne osnovice knjiženjem neposlovnih troškova od strane poreznog obveznika. Utvrđeno činjenično stanje potvrđuje da prijenos novca na ime zajmova između pravnih osoba nije dovelo do umanjenja dobiti tekućeg razdoblja, a primatelj novca, koji ga je dužan vratiti, nije tim priljevom ostvario niti dobit, a još manje dohodak, obzirom da se radi o pravnoj, a ne o fizičkoj osobi. U vezi obrazloženja poreznog tijela oko odgovornosti zbog zloupotrebe položaja od strane člana društva te solidarnog jamstva članova uprave i izvršnih direktora za obveze iz porezno-dužničkog odnosa i oštećenje poreznog tijela obrazlaže da bi fizičke osobe odgovarale kao porezni jamci, preduvjet je utvrđivanje njihove odgovornosti za nenaplativost poreznog duga, rješenjem iz čl.177., st.6. OPZ-a. Članovi uprave i izvršni direktori društva odgovaraju neograničeno, cijelom svojom imovinom, dok je odgovornost povezanih osoba ograničena visinom koristi koje su imale od nedopuštenih radnji, najviše do visine iznosa poreznog duga glavnog dužnika (trgovačkog društva). Postupak utvrđivanja zlouporabe prava i poreznog jamstva ima sličnosti, ali i razlika u odnosu na odredbe Zakona o trgovačkim društvima o probouju pravne osobnosti, o kojima odlučuje Trgovački sud u okviru građansko-pravnog odnosa, a ne u okviru upravnog postupka kojeg regulira OPZ. Nadalje, prema ZTD-u, probou pravne osobnosti dovodi do solidarne odgovornosti članova društva za obveze društva, dok je ista odgovornost za zlouporabu prava iz porezno-dužničkog odnosa temeljem OPZ-a uspostavljena kao supsidijarna odgovornost članova društva. Slijedom navedenoga, nije zakonito niti moguće utvrđivati solidarnu odgovornost člana društva i člana uprave u okviru postupka nadzora poreza na dobit, temeljem nedokazane zlouporabe položaja. Taj bi postupak trebalo provesti kao samostalni postupak, kako bi se omogućilo stranci, koja je u tom slučaju fizička osoba, član društva i/ili član uprave, da iznese dokaze i argumente koji bi išli u prilog suprotnim tvrdnjama pa su stoga žalitelj, kao i povezana fizička osoba, uskraćeni za osnovna prava koja im porezno tijelo koje vodi postupak mora omogućiti. Ovako su porezni postupci izmiješani, konfuzni i nisu provedeni sukladno postupovnim pravilima te širenje nadzora i na porez na dohodak nije relevantno za utvrđivanja stvarnog činjeničnog stanja. Porez na dohodak i porez na dobit su izravni porezi pa se odgovornost isplatelja, obveznika poreza na dobit, za manje plaćena javna davanja prilikom skrivenih isplata dobiti kada je u pitanju porez na dohodak od kapitala, posredno može utvrđivati i u nadzoru poreza na dobit. Uvjet je da je došlo do takvih isplata terećenjem troškova tekućeg razdoblja koji nisu poslovne već privatne naravi. Međutim, u ovom slučaju se tako nešto nije dogodilo niti je u nadzoru utvrđeno činjenično stanje da je do takvih privatno motiviranih isplata u korist fizičke osobe došlo. Obrazlaže kako članak 13. Zakona o porezu na dobit regulira međusobne transakcije povezanih osoba kako ne bi došlo do umanjenja porezne osnovice poreza na dobit, što u predmetnom slučaju može biti jedino neobračunavanjem kamata u skladu sa zakonskim odredbama na zajmove između povezanih pravnih osoba te kako je za pitanje utvrđivanja dohotka fizičkoj osobi je nadležan

sasvim drugi zakon, Zakon o porezu na dohodak. Ne osporava činjenicu da su zajmodavac i zajmoprimac povezane osobe između kojih su financijske transakcije danih, odnosno primljenih zajmova obračunate sukladno odredbi članka 14. Zakona o porezu na dobit, ali navodi da tako nije nezakonito umanjena porezna osnovica poreza na dobit previsokim dužničkim, odnosno preniskim vjerovničkim kamatama. Porezno tijelo izvlači potpuno netočan zaključak da se radi o izuzimanju novca za privatne potrebe člana društva samo zbog činjenice da je kontrolirani poduzetnik, porezni obveznik prestao sa svojim poslovnim aktivnostima i da mu je žiro račun blokiran zbog neizmirenih obveza, između kojih je i obveza poreza na dobit iz prethodnih razdoblja. Porezno tijelo pozivanjem na odredbe Zakona i Pravilnika o porezu na dohodak nije utvrdilo niti jednu od činjenica da je fizička osoba, obveznik poreza na dohodak, ostvarila neprijavljeni primitak, odnosno, kada je riječ o skrivenoj isplati dohotka, da je u pravnoj osobi došlo do umanjjenja imovine u korist člana društva, čime ta pravna osoba postaje isplatitelj dohotka i obveznik obračuna poreza na dohodak po odbitku. Da bi se transakcija mogla kvalificirati izuzimanjem na teret dobiti tekućeg razdoblja i posljedično oporezovati porezom na dohodak od kapitala, ona u isto vrijeme mora biti trošak (umanjenje gospodarske snage) za isplatitelja i primitak (uvećanje gospodarske snage) za primatelja. Na ovaj način je potpuno promašena pravna legitimacija u nadzoru pravne osobe, kada se za dani financijski zajam drugoj pravnoj osobi utvrđuje dohodak od kapitala članu društva. U svom odgovoru na prigovor žalitelja porezno tijelo navodi potpuno neprimjerenu zakonsku odredbu iz članka 2.1. Zakona o porezu na dobit kojom se definira obveznik poreza na dobit (nitko nije niti osporavao da se u ovom slučaju radi o poreznim obveznicima poreza na dobit), ponovo navodeći odgovornost člana društva i člana uprave za sve transakcije, što također nije sporno, ali i dalje ne dokazuje zlouporabu položaja fizičke osobe u odnosu na porezno-dužnički odnos, već se izvlači zaključak (koji zapravo ne proizlazi iz citiranih zakonskih odredbi) o ne postupanju fizičke osobe u dobroj vjeri, pa je to onda razlog za obračun poreza na dohodak od kapitala (izuzimanja). Ovakvo paušalno zaključivanje, bez provođenja dokaznog postupka od strane poreznog tijela, nezakonito je i na štetu žalitelja. Naglašava kako se nedopuštena namirenja, izvlačenje imovine i slične radnje koje ovdje opisuje porezno tijelo (ali ih ne dokazuje) mogu pobijati u stečajnom postupku, a ne donošenjem nezakonitog poreznog rješenja. Ukoliko nema osnove za pobijanje danih pozajmica povezanom društvu u okviru stečajnog postupka (pa se onda ne može govoriti niti o zlouporabi položaja od strane fizičke osobe), tada postoji financijska imovina trgovačkog društva u stečaju i tražbina koja može biti cesijom prenesena na vjerovnike radi naplate, pa bi u tom slučaju stečajni dužnik izmirio svoje dugovanje prema proračunu prijenosom tražbine koju ima prema povezanom društvu. U vezi prividnog pravnog posla navodi kako je konfuzan zaključak da plasirani zajam nije financijska imovina već predstavlja gospodarsku korist fizičkoj osobi, direktoru, koji je znao da je umanjio imovinu društva koje je prestalo s radom, ima blokiran žiro račun i pokrenut je stečajni postupak. Ako bi potraživanje poreznog tijela za neplaćeni porez na bilo nenaplativo potraživanje, tada je jedini ispravan put osporavanje transakcije zajma prema pravilima stečajnog postupka, odnosno utvrđivanje odgovornosti fizičke osobe kao jamca platea u porezno-dužničkom odnosu radi naplate poreznog duga, a ne fabricirati nepostojeći dohodak od kapitala radi oporezivanja kako bi se unaprijed kompenzirao mogući gubitak poreza na dobit zbog nemogućnosti naplate istog. Realno potraživanje poreznog tijela odnosi se na visinu poreza na dobit i može biti predmetom porezne nagodbe sa dužnikom ili poreznim jamcem, ali nikako ne može biti razlogom za naknadno utvrđivanje nepostojećih javnih davanja, koja ne proizlaze iz stvarnog činjeničnog stanja. Navodi kako nije točno da je nad trgovačkim društvom pokrenut skraćeni stečajni postupak (dokaz: Rješenje Trgovačkog suda pod poslovnim brojem: 1St-96/2020-9 od 22/05/2020). Obrazlaže kako se poslovnim knjigama se vjeruje, a iste odražavaju prirodu poslovnog događaja za koji ne postoje indicije da se radi o netočnom evidentiranju ili prikrivenom pravnom poslu. Da je porezno tijelo postupalo zakonito trebalo je svoj zaključak

da je riječ o izuzimanju a ne o pozajmicama argumentirati kako to nalaže članak 88. OPZ-a, a u suprotnom, jer takve argumentacije nema, treba primijeniti odredbu članka 89. OPZ-a. Porezno tijelo je tijekom nadzora prekršilo pravila poreznog postupka, nije postupalo u dobroj vjeri, nije utvrdilo stvarno činjenično stanje radi donošenja zakonitog rješenja, već je nasumce navodeći zakonske odredbe samo radi utvrđivanja nepostojeće porezne osnovice svim svojim radnjama oštetilo žalitelja i onemogućilo mu da iskoristi zakonske mogućnosti obrazlaganja svoje poslovne situacije u kojoj se našao.

Predlaže uvažiti sve navode iz žalbe, te izmijeniti porezno rješenje kojim se porezni obveznik neće teretiti za nepravilnosti pobijane ovom žalbom.

Žalba je osnovana.

Ministarstvo financija, Porezna uprava, Područni ured Split kao nadležno prvostupanjsko porezno tijelo obavilo je porezni nadzor poreza na dobit i poreza na dohodak za razdoblje od 16. ožujka do 31. prosinca 2018. godine o čemu je dana 25. lipnja 2020. godine sastavilo Zapisnik na koji je porezni obveznik podnio prigovor te je donijelo ovdje pobijano Porezno rješenje.

U obrazloženju pobijanog Rješenja u bitnome se navodi kako je porezni obveznik na konto kartici 11101 – Balinice, kratkoročna pozajmica, iskazao promet koji se odnosi na dane kratkoročne pozajmice povezanom društvu Balinice d.o.o. OIB 60432485269, koje se društvo ugovorima iste obvezalo vratiti u dogovorenom roku od jedne godine. Ugovorena kamatna stopa nije plaćena te je proknjižena kao pozajmica. Rokovi za vraćanje pozajmica produžavali su se aneksima ugovora. Porezni obveznik zatvorio je sve svoje poslovnice dana 20. ožujka 2019. godine, za razdoblje od 1. siječnja do 20. ožujka 2019. godine nema evidentiranih fiskaliziranih računa te mu je žiro račun blokiran u kontinuitetu od 11. listopada 2019. godine. Dana 13. veljače 2020. godine, Trgovački sud u Splitu pokrenuo je postupak za provedbu skraćenog stečajnog postupka nad dužnikom Proljetni dan d.o.o. jer su evidentirane neizvršene osnove za plaćanje u neprekinutom razdoblju od 120 dana u ukupnom iznosu od 496.258,70 kn. Prvostupanjsko porezno tijelo zaključuje kako je imovina trajno izuzeta budući je porezni obveznik prestao s radom, blokiran mu je žiro račun, nije podmirio postojeći dug poreza na dobit po Prijavi poreza na dobit za 2018. godinu, a s druge strane je umanjio imovinu društva, što znači da nije postupio s pažnjom dobrog gospodarstvenika dok je vlasnik i odgovorna osoba financijsku imovinu društva izuzeo za privatne potrebe (za potrebe svog povezanog društva Balinice d.o.o.).

Prema odredbi članka 64. stavak 1. Zakona o porezu na dohodak („Narodne novine“, broj 115/16.; ZPDOR) izuzimanjima imovine i korištenjem usluga iz članka 64. stavka 1. ovoga Zakona smatraju se izuzimanja imovine i korištenje usluga od strane članova trgovačkih društava za njihove privatne potrebe (skriveni isplate dobiti) izvršeni tijekom poreznog razdoblja na teret dobiti tekućeg razdoblja, te izuzimanja fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost iz članka 29. ovoga Zakona od koje se plaća porez na dobit.

Prema odredbi članka 66. stavak 1. ZPDOR dohotkom od kapitala smatraju se 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.

Prema odredbi članka 70. stavak 1. Pravilnika o porezu na dohodak („Narodne novine“, broj 10/17. i 128/17.) dohotkom od kapitala iz članka 66. Zakona smatraju se i izuzimanja članova trgovačkih društava po osnovi manjkova na imovini iz članka 7. stavka 1. točke 5. Zakona o porezu na dobit za koje se ne tereti odgovorna osoba, ako su ovlašteni donijeti takvu odluku. Stavkom 3. istoga članka je propisano kako se primici po osnovi izuzimanja utvrđuju prema usporedivoj tržišnoj vrijednosti, pri čemu se izuzimanjima smatraju i izuzimanja u novcu.

Prema odredbi članka 12. Općeg poreznog zakona („Narodne novine“, broj 115/16., 106/18., 121/19., 32/20. i 42/20.; OPZ) ako se prividnim pravnim poslom prikriva neki drugi pravni posao, tada je osnova za utvrđivanje porezne obveze prikriveni pravni posao.

Bitna pretpostavka za postojanje prividnog (simuliranog ili fiktivnog) ugovora jest suglasnost volja ugovornih stranaka o njegovoj prividnosti, odnosno suglasnost o sklapanju nekog drugog „pravog“ ugovora koji taj prividni ugovor prikriva. Prvostupanjsko porezno tijelo u odgovoru na prigovor navodi kako je, u vezi danih pozajmica povezanom društvu, utvrdilo da se radi o prividnom pravnom poslu kojim se prikriva drugi pravni posao, međutim nije utvrđen prikriveni pravni posao odnosno „pravi“ ugovor.

Iz obrazloženja proizlazi kako je direktor društva znao da je umanjio imovinu društva koje je prestalo s radom, kojem je blokiran žiro račun i pokrenut stečajni postupak. Ovo tijelo ne spori zaključke prvostupanjskog poreznog tijela da je davanje zajmova imalo za posljedicu nemogućnost podmirivanja obveza budući zajmovi nisu vraćeni pa čak je i kamata bila proknjižena kao pozajmica, ali izuzimanje ove iste imovine za privatne potrebe vlasnika i odgovorne osobe Miljenka Vugdelije nije dokazano u smislu gore citiranih zakonskih i podzakonskih odredbi, dok su sa druge strane ugovori o kratkoročnim pozajmicama proizveli pravne posljedice predviđene njihovim sadržajem (zajmovi su davani povezanom društvu).

U svezi sa prividnim pravnim poslovima, opće materijalno-pravno značenje ima i odredba članka 31. OPZ-a u kojoj se taksativno navode posebni slučajevi odgovornosti, u kojima će se u svakom slučaju uspostaviti odgovornost obje skupine osoba kao zakonskih poreznih jamaca. Pretpostavlja se, naime, da takve radnje mogu osobito utjecati na nemogućnost naplate poreznog duga. Prvostupanjsko porezno tijelo poziva se članke 29. i 30. OPZ-a, međutim sukladno odredbi članka 32. OPZ-a član društva, osoba koje vode poslove društva i povezane osobe mogu biti odgovorne kao porezni jamci za nemogućnost plaćanja obveze iz porezno-dužničkog odnosa samo nakon što se provede postupak propisan odredbama članka 172. - 177. OPZ-a i donese rješenje o utvrđivanju zlouporabe prava.

Člankom 11. OPZ-a propisano je načelo gospodarskog pristupa činjenicama bitnima za oporezivanje, tzv. „gospodarski pristup u postupku utvrđivanja porezne obveze“, kojim se kodificira načelo prevage sadržaja u odnosu na formu. Stoga se oporezivanju imaju podvrgnuti ništetni pravni poslovi (u građanskopravnom smislu) odnosno bitan je sadržaj pravnog posla odnosno ugovora o kratkoročnim pozajmicama, a koji sadržaj ovo tijelo ne može ocijeniti kao ništetnim ili prividnim pravnim poslom budući to ne proizlazi iz utvrđenih činjenica tijekom postupka.

U vezi poreznih učinaka danih pozajmica na porez na dobit, budući se o istome nije rješavalo odnosno nije utvrđena obveza poreza na dobit po istoj osnovi, žalbeni se navodi neće posebno razmatrati. U vezi promašenog pitanja stranke u postupku i drugih žalbenih navoda

ovo tijelo smatra kako isto nije potrebno razmatrati obzirom na utvrđene povrede koje dovode do ništavosti pobijanog Rješenja u cijelosti.

Slijedom navedenih primjedbi trebalo je pobijano porezno rješenje poništiti i predmet vratiti na ponovni postupak u kojemu će porezno tijelo otkloniti nedostatke pobijanog rješenja, sastaviti novi zapisnik i donijeti na zakonu osnovano i obrazloženo rješenje pa je temeljem odredbe članka 117. stavka 2. Zakona o općem upravnom postupku („Narodne novine“, broj 47/09.), a u svezi sa člankom 4. Općeg poreznog zakona („Narodne novine“, broj 115/16., 106/18., 121/19., 32/20. i 42/20.), riješeno kao u izreci.

Upravna pristojba po tarifnom broju 3. Tarife uz Zakon o upravnim pristojbama, naplaćena je i poništena.

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

Protiv ovog rješenja nije dopuštena žalba, ali se protiv istog može pokrenuti upravni spor tužbom Upravnom sudu u Splitu, Put Supavla 1, Split u roku od 30 dana od dana prijema rješenja.

**NAČELNIK  
SAMOSTALNOG SEKTORA**

Nikola Biloglav, dipl. iur.

#### **Dostaviti:**

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