



REPUBLIKA HRVATSKA
UPRAVNI SUD U OSIJEKU
Trg Ante Starčevića 7/II

01.03.21
Poslovni broj: 6 UsI-1066/2020-6

U IME REPUBLIKE HRVATSKE

PRESUDA

Upravni sud u Osijeku, po sutkinji Blanki Sajter, uz sudjelovanje zapisničarke Anice Žigmundić, u upravnom sporu tužitelja APUS d.o.o. Osijek, I. Zajca 38, protiv tuženika Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, Frankopanska 1, Zagreb, kojeg zastupa Vedran Radičević, službena osoba, radi poreznog nadzora, 11. veljače 2021.,

presudio je

Odbija se kao neosnovan tužbeni zahtjev tužitelja radi poništenja rješenja tuženika, KLASA: UP/II-471-02/17-01/306, URBROJ: 513-04-20-2 od 19. lipnja 2020. i rješenja Ministarstva financija – Porezne uprave, Područnog ureda Slavonija i Baranja, KLASA: UP/I-471-02/16-01/428, URBROJ: 513-07-27-03-04/007-17-06 od 2. lipnja 2017.

Obrazloženje

Osporavanim rješenjem tuženika KLASA: UP/II-471-02/17-01/306, URBROJ: 513-04-20-2 od 19. lipnja 2020. odbijena je žalba tužitelja izjavljena protiv rješenja Ministarstva financija – Porezne uprave, Područnog ureda Slavonija i Baranja, KLASA: UP/I-471-02/16-01/428, URBROJ: 513-07-27-03-04/007-17-06 od 2. lipnja 2017., te je pravnom slijedniku APUS d.o.o. Osijek, Ivana Zajca 38, OIB: 3 74113 54749, za obveze utvrđene nadzorom kod poreznog obveznika PERFERO d.o.o. Osijek, Ivana Zajca 38, OIB: 98366130671, utvrđena i naložena uplata obveza na način kako je to specificirano u toč. I.-XXIV. izreke prvostupanjskog rješenja (utvrđen manje obračunati porez na dobit za razdoblje od 30. siječnja 2015. do 31. prosinca 2015., manje obračunati porez na dohodak u navedenom razdoblju, manje obračunati prirez na porez na dohodak u navedenom razdoblju, manje obračunati porez na drugi dohodak za u navedenom razdoblju, manje obračunati prirez na porez na drugi dohodak u navedenom razdoblju, i manje obračunate doprinose u navedenom razdoblju); Točkom XXV. navedenog rješenja naloženo je poreznom obvezniku da nakon izvršenih uplata iz točke XIV. do XXIV. provede odgovarajuća knjiženja u poslovnim knjigama koja se odnose na promjenu porezne osnovice; točkom XXVI. izreke određen je rok od 8 dana za izvršenje navedenog rješenja od dana njegove konačnosti; u toč. XXVII. predmetnog rješenja porezni obveznik upozoren je da će se ukoliko ne izvrši uplate iz točke XIV. do XXVI., a u roku iz točke XXVI., naplata izvršiti ovrhom.

Tužitelj u tužbi navodi da osporavano rješenje tuženika smatra nezakonitim zbog pogrešno utvrđenog činjeničnog stanja te pogrešne primjene materijalnog prava. Navodi da je do povećanja porezne osnovice odnosno utvrđenja manje obračunatog poreza, prireza i doprinosa došlo jer je prvostupanjsko tijelo nakon opsežne analize dokumentacije društva PERFERO d.o.o. koja se odnosi na dnevnice, putne naloge i troškove vozila, odlučilo da ne priznaje niti jedan trošak dnevnica, putnih naloga ili troškova korištenja privatnih automobila u poslovne svrhe. Tužitelj navodi da ne osporava da je predmetna dokumentacija društva PERFERO d.o.o. bila manjkava, što je bila posljedica tadašnjeg neznanja i neiskustva, te loše organizacije posla. Ističe da je društvo PERFERO d.o.o. u promatranom razdoblju imalo 40-ak zaposlenih radnika koji su se bavili prodajom robe u salonima, ali većim dijelom i na terenu. Smatra da bi se detaljnom analizom predočene dokumentacije moglo utvrditi da ista nije u cijelosti sastavljena sukladno knjigovodstvenim propisima, ali sadržava dovoljno podataka da bi se moglo opravdano zaključiti kako je društvo PERFERO d.o.o. imalo opravdanih troškova dnevnica, putnih naloga ili troškova korištenja privatnih automobila u poslovne svrhe. Navedeni troškovi predstavljali su značajan udio u troškovima s obzirom na broj radnika i prirodu djelatnosti što je društvo obavljalo. Smatra da utvrđenje da se društvu PERFERO d.o.o. ne priznaje niti jedan trošak dnevnica, putnih naloga ili korištenja privatnih automobila u poslovne svrhe ne odražava realno stanje obzirom da je porezni obveznik te troškove imao ali ih nije adekvatno dokumentirao. Obrazloženje osporavanog rješenja smatra nedostatnim u smislu odredbe čl. 98. st. 5. Zakona o općem upravnom postupku, te predlaže da sud provede financijsko-knjigovodstveno vještačenje po sudskom vještaku koji bi mogao objektivno analizirati predmetnu dokumentaciju i utvrditi opravdanost predmetnih troškova. Slijedom navedenog predlaže da sud poništi osporavano rješenje tuženika kao i prvostupanjsko rješenje u ovoj upravnoj stvari, te predmet vrati na ponovni postupak.

U odgovoru na tužbu tuženik navodi da tužba nije osnovana iz razloga navedenih u obrazloženju osporavanog rješenja. Stoga tuženik predlaže da sud presudom odbije tužbeni zahtjev.

Radi utvrđivanja svih odlučnih činjenica u sporu, pred ovim sudom je održana javna rasprava 4. veljače 2021. u nazočnosti službene osobe tuženika, a u odsutnosti uredno pozvanog tužitelja, na temelju odredbe članka 39. stavka 2. Zakona o upravnim sporovima (Narodne novine, broj 20/10., 143/12., 152/14., 94/16. i 29/17.).

Sud je izveo dokaze uvidom u dokumentaciju u spisu upravnog spora te spisu upravnog postupka, pa je na temelju razmatranja svih pravnih i činjeničnih pitanja u smislu odredbe članka 55. stavka 3. Zakona o upravnim sporovima utvrdio da tužbeni zahtjev nije osnovan.

Uvidom u spis upravnog postupka razvidno je da je Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Porezna uprava, Područni ured Slavonija i Baranja kod poreznog obveznika PERFERO d.o.o., Osijek, Ivana Zajca 38, obavilo porezni nadzor obračunavanja, evidentiranja, prijavljivanja i plaćanja, za razdoblje od 30. siječnja 2015. do 31. prosinca 2015., poreza na dobit, poreza na dohodak i doprinosa, o čemu je sastavljen zapisnik, KLASA: UP/1471-02/16-01/428, URBROJ: 513-07-27-03-04/007-17-03 od 15. svibnja 2017., te je porezni obveznik 24. svibnja 2017. podnio prigovor na zapisnik putem pravnog slijednika društva APUS d.o.o., Osijek, Ivana Zajca 38, koji prigovor je djelomično usvojen o čemu je 29. svibnja 2017. sastavljen dopunski zapisnik KLASA: UP/I-471-02/16-01/428, URBROJ: 513-07-27-03-04-007-17-05 (u pogledu povećanja osnovice poreza na dobit), dok ostali navodi iz prigovora nisu usvojeni iz razloga što porezni obveznik nije iznio nove činjenice i dokaze, koji bi utjecali na promjenu porezne osnovice.

Djelatnost poreznog obveznika je definirana kao G 4673 - trgovina na veliko građevinskim materijalom sanitarnom opremom, pri čemu porezni obveznik (u promatranom razdoblju) na kontima skupine 00 nije imao evidentirana nikakva sredstva dugotrajne imovine.

Predmetni nadzor obavljen je u razdoblju od 14. srpnja 2016. do 15. svibnja 2017. (s prekidima), a tijekom nadzora društvo PERFERO d.o.o. pripojeno je društvu APUS d.o.o., te

je pripajanje upisano u sudski registar društva preuzimatelja 12. listopada 2016.

Nadzor je poreznom obvezniku za 2015., sukladno članku 7. stavak 1. toč. 13. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine br. 177/2004, 90/2005, 57/2006, 80/2010, 22/2012, 146/2008, 148/2013, 143/2014) osporio troškove iskazane na kontu 4063 - dizelsko gorivo, benzin, motorno ulje u iznosu od 39.646,46 kn, uz obrazloženje da nema na kontima skupine 00 evidentiranih sredstava dugotrajne imovine, pa tako ni transportna sredstva; Nadalje nadzorom su poreznom obvezniku za 2015., sukladno članku 7. stavak 1. toč. 13. Zakona o porezu na dobit osporeni troškovi održavanja opreme iskazane na kontu 4120 - usluge tekućeg održavanja u iznosu od 1.214,00 kn, jer isti ne posjeduje opremu, pa tako ni transportna sredstva; Nadzorom je poreznom obvezniku za 2015., sukladno članku 5. Zakona o porezu na dobit povećana osnovica poreza na dobit u iznosu od 29.125,29 kn, uz obrazloženje da je za navedeni iznos utvrđena razlika neiskazanih prihoda od fiskaliziranih računa. Stoga je poreznom obvezniku za 2015. utvrđena obveza poreza na dobit u iznosu od 13.997,15 kn (u odnosu na koja utvrđenja porezni obveznik nije iznosio prigovor); Nadzorom je utvrđeno i da je porezni obveznik u 2015. isplatio svojim zaposlenicima ukupni iznos od 838.168,00 kn, koje isplate su se donosile na naknade za upotrebu privatnog automobila u službene svrhe i naknade za terenski dodatak u mjesecima koji su prethodili mjesecu isplate, a u kojima su primatelji bili zaposlenici poreznog obveznika. Uvidom u predočenu dokumentaciju u nadzoru je utvrđeno da je porezni obveznik umjesto putnih naloga vodio evidencije za upotrebu privatnog automobila za vožnju izvan mjesta rada i lokalnu (loko) vožnju, a evidencije za obračun troškova upotrebe privatnog automobila u službene svrhe i evidencije za obračun terenskog dodatka nisu sadržajem cjelovito prikazale narav nastale poslovne promjene, te predmetne evidencije ne sadrže datum sastavljanja, vrijeme kretanja na put, vrijeme povratka s puta, svrhu putovanja, vrijeme trajanja putovanja, potpis ovlaštene osobe, pečat, obračun troškova, likvidaciju obračuna te izvješće s puta.

Dakle, društvo PERFERO d.o.o. na temelju dokumentacije za koju je u postupku nadzora utvrđeno da nije vjerodostojna, isplatilo je svojim zaposlenicima ukupni iznos od 838.168,00 kn, pri čemu isplaćeni iznos svakom pojedinom djelatniku koji je u trenutku isplate bio zaposlenik društva predstavlja neto primitak od nesamostalnog rada (plaću) sukladno članku 14. stavak 1. Zakoña o porezu na dohodak (Narodne novine br. 177/2004, 73/2008, 80/2010, 114/2011, 22/2012, 144/2012, 43/2013, 120/2013, 125/2013, 148/2013, 83/2014, 143/2014).

Na temelju obračuna za svakog pojedinačnog radnika, obavljenim nadzorom utvrđena je obveza poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak s osnove nesamostalnog rada za mjesece travanj, svibanj, srpanj, kolovoz, rujanj, listopad, studeni i prosinac 2015. godine u ukupnom iznosu od 229.204,87 kn poreza i 22.685, 12 kn prireza, te je utvrđeno i da je u pojedinim mjesecima bilo isplata osobama koje u trenutku isplate nisu više bile zaposlenici društva PERFERO d.o.o. Navedene isplate odnosile su se na naknade za upotrebu privatnog automobila u službene svrhe i naknade za terenski dodatak u mjesecima koji su prethodili mjesecu isplate, a u kojima su primatelji bili zaposlenici društva PERFERO d.o.o. Isplaćeni iznos svakom pojedinom djelatniku koji u trenutku isplate nije bio zaposlenik društva predstavlja drugi dohodak i oporezuje se sukladno članku 32. stavak 1. Zakona o porezu na dohodak. Obzirom da se isplate naknade za upotrebu privatnog automobila u službene svrhe i naknade za terenski dodatak osobama koje nisu zaposlenici društva PERFERO d.o.o., nisu vjerodostojno dokumentirane i ne mogu se smatrati isplatama iz članka 10. točka 9. Zakona o porezu na dohodak smatraju se primicima po osnovi drugog dohotka sukladno članku 32. stavku 1. i članku 32. stavku 3. točki 11. Zakona o porezu na dohodak, te su neto iznosi pojedinačno isplaćenih primitaka u mjesecu preračunati u bruto iznose i na utvrđeni bruto iznos obračunati su porez i prirez. Na temelju obračuna za svakog pojedinačno, obavljenim nadzorom utvrđena je obveza poreza i prireza na drugi dohodak za mjesece srpanj, rujanj i listopad 2015. godine u ukupnom iznosu od 18.279,69 kn poreza i 1.393,05 kn prireza.

U poreznom nadzoru je utvrđeno da se navedene predložene evidencije ne mogu smatrati valjanom knjigovodstvenom ispravom koja bi dokazivala da su djelatnici poreznog obveznika ostvarili pravo na neoporezive primitke u smislu članka 10. točka 9. Zakona o porezu na dohodak, te stoga isplaćeni iznos svakom pojedinom djelatniku koji je u trenutku isplate bio zaposlenik tužitelja (odnosno društva PERFERO d.o.o.) predstavlja neto primitak od nesamostalnog rada (plaću) sukladno članku 14. stavak 1. Zakona o porezu na dohodak, dok isplaćeni iznos svakom pojedinom djelatniku koji u trenutku isplate nije bio zaposlenik tužitelja (odnosno društva PERFERO d.o.o.) žalitelja predstavlja drugi dohodak i oporezuje se sukladno članku 32. stavak 1. Zakona o porezu na dohodak;

Na temelju provedenog nadzora poreznom obvezniku izvršen je i obračun poreza na dohodak od nesamostalnog rada kao i obračun poreza na dohodak od drugog dohotka za 2015. godinu, te je na navedeni izračun izvršen i obračun obveznih doprinosa, sukladno odredbama članaka 12. do 17. Zakona o doprinosima (Narodne novine br. 84/2008, 152/2008, 94/2009, 18/2011, 22/2012, 144/2012, 148/2013, 41/2014, 143/2014). Stoga je tužitelju utvrđena za 2015. i obveza poreza na dohodak od nesamostalnog rada, poreza na drugi dohodak te obveznih doprinosa, kako je to specificirano u prvostupanjskom rješenju.

Odredbom članka 10. toč. 9. Zakona o porezu na dohodak propisano je da se porez na dohodak ne plaća na primitke radnika po osnovi naknada, potpora i nagrada koje im isplaćuje poslodavac.

Odredbom članka 32. stavak 1. Zakona o porezu na dohodak propisano je da je drugi dohodak razlika između svakog pojedinačnog primitka umanjen za propisane izdatke iz stavka 4. i 5. navedenog Zakona.

Odredbom članka 32. stavak 3. toč. 11. istog Zakona o porezu na dohodak propisano je da se primicima osobito smatraju i ostali posebno navedeni primici koje fizičkim osobama isplaćuju ili daju pravne i fizičke osobe i drugi isplatalji i davatelji.

Odredbom članka 45. stavak 1. Zakona o porezu na dohodak propisano je da kod dohotka od nesamostalnog rada iz članka 14. ovoga Zakona predujam poreza obračunava, obustavlja i uplaćuje poslodavac i isplatalji primitka ili plaće odnosno mirovine iz članka 14. ovoga Zakona ili sam porezni obveznik. Stavkom 2. istog članka propisano je da predujam poreza na dohodak od nesamostalnog rada se obračunava, obustavlja i uplaćuje prilikom svake isplate prema propisima koji važe na dan isplate. Odredbom članka 45. stavak 4. Zakona o porezu na dohodak propisano je da se predujam poreza na dohodak od nesamostalnog rada obračunava od porezne osnovice koju čini iznos svih primitaka od nesamostalnog rada prema članku 14. istoga Zakona ostvarenih tijekom jednog mjeseca, umanjen za izdatke iz članka 16. koji su uplaćeni i umanjen za iznos mjesečnog odbitka iz članka 36.

Odredbom članka 48. stavkom 1. istog Zakona propisano je da se predujam poreza na dohodak od drugog dohotka plaća po odbitku, po stopi 25% bez priznavanja osobnog odbitka a stavkom 2. istog članka propisano je da predujam poreza na dohodak iz stavka 1. obračunavaju, obustavljaju i uplaćuju isplatalji prilikom svake isplate i istodobno s isplatom.

Iz sadržaja odredbe članka 11. stavak 1. točka 1. Pravilnika o porezu na dohodak (Narodne novine br. 95/2005, 96/2006, 68/2007, 146/2008, 2/2009, 9/2009, 146/2009, 123/2010, 137/2011, 61/2012, 79/2013, 160/2013, 157/2014) proizlazi da se primicima po osnovi nesamostalnog rada (plaćom) smatraju se svi priljevi koji radniku u novcu ili u naravi priteču po osnovi radnog odnosa, a prema članku 14. stavak 1. točka 1. Zakona o porezu na dohodak.

Odredbom članka 14. stavak 2. Pravilnika o porezu na dohodak propisano je da se izdaci za službena putovanja iz članka 13. Pravilnika o porezu na dohodak (dnevnice, terenski dodatak, naknade korištenja privatnog automobila u službene svrhe) obračunavaju na temelju urednog i vjerodostojnog putnog naloga i priloženih isprava kojima se dokazuju izdaci i drugi podaci navedeni na putnom nalogu. Neovisno u kojem se obliku izdaje, putni nalog kao vjerodostojna isprava sadrži osobito slijedeće podatke: nadnevak izdavanja, ime i prezime

osobe koja se upućuje na službeno putovanje, mjesto u koje osoba putuje, svrha putovanja, vrijeme trajanja putovanja, vrijeme kretanja na put, podatke o prijevoznom sredstvu kojim se

putuje (marka i registarski broj) početno i završno stanje brojila, vrijeme povratka s puta, potpis ovlaštene osobe, pečat, obračun troškova, likvidaciju obračuna te izvješće s puta. Uz putni nalog obvezno se prilažu isprave kojima se dokazuju nastali izdaci.

Odredbama članaka 12. do 17. Zakona o doprinosima propisane su vrste doprinosa, stope za obračun i način prikupljanja.

Iz odredbe članka 56. stavak 2. Općeg poreznog zakona (Narodne novine br. 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013) proizlazi obveza bilježenja podataka u poslovnim knjigama, temeljem urednih i vjerodostojnih knjigovodstvenih isprava, te se smatra da je isprava za knjiženje uredna kada se iz nje nedvosmisleno može utvrditi mjesto i vrijeme sastavljanja i njezin materijalni sadržaj, što znači narav, vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene u povodu koje je sastavljena. Vjerodostojna isprava mora dakle potpuno i istinito opisivati nastali poslovni događaj.

Prema odredbi članka 5. stavak 1. Zakona o porezu na dobit porezna osnovica je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama ovoga Zakona. Smanjenje porezne osnovice propisano je odredbama članka 6. Zakona, dok je povećanje porezne osnovice propisano odredbama članka 7. Zakona.

Člankom 7. stavak. 1. toč. 13. istog Zakona o porezu na dobit propisano je da se porezna osnovica iz članka 5. navedenog Zakona povećava za sve druge rashode koji nisu izravno u svezi s ostvarivanjem dobiti i druge svote povećanja porezne osnovice na koji nisu bi li uključeni u poreznu osnovicu.

Sud, sukladno navedenom, smatra osnovanim zaključak poreznih tijela o postojanju obveza na način kako je to utvrđeno u toč. I. - XXIV. izreke prvostupanjskog rješenja, odnosno da je pravilno utvrđen manje obračunati porez na dobit za razdoblje od 30. siječnja 2015. do 31. prosinca 2015., manje obračunati porez na dohodak u navedenom razdoblju, manje obračunati prirez na porez na dohodak u navedenom razdoblju, manje obračunati porez na drugi dohodak za u navedenom razdoblju, manje obračunati prirez na porez na drugi dohodak u navedenom razdoblju i manje obračunati doprinosi u navedenom razdoblju, jer porezni obveznik (što niti ne osporava) nije tijekom nadzora predočio (niti pribavio) putne naloge ili slične evidencije koje bi bili sastavljeni u skladu s prethodno navedenom odredbom članka 14. stavak 2. Pravilnika o porezu na dohodak kao ni podatke o mjestu rada na terenu, adresu kupaca, radne naloge sa opisom posla koji se obavljao i dr. Dakle priložena dokumentacija nije mogla poslužiti kao valjani dokaz obračuna troškova upotrebe privatnog automobila u službene svrhe i za terenski dodatak jer sadržajem nije u mogućnosti cjelovito i vjerodostojno dokumentirati narav nastale poslovne promjene, odnosno ne radi se o vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama, pri čemu je načelo dokumentiranosti osnova dokazivanja poslovnih promjena.

Prema odredbi članka 78. Općeg poreznog zakona u poreznom postupku teret dokaza snosi porezno tijelo za činjenice koje utemeljuju porez, te porezni obveznik za činjenice koje smanjuju ili ukidaju porez.

Stoga, iz svih navedenih činjenica utvrđenih u poreznom nadzoru, proizlazi da tužitelj nije tijekom upravnog postupka kao ni u upravnom sporu raspolagao urednim knjigovodstvenim ispravama na osnovu kojih bi se moglo nedvojbeno utvrditi koji su to obračuni terenskog dodatka (uz istovremeni izostanak ikakvog definiranja i vođenja obračuna dnevnic), knjiženi na konto dnevnic ili na konto terenskog dodatka ili naknade za korištenje privatnog automobila stvarno obavljani, a koji ne, suprotno odredbi članka 14. stavak 2. Pravilnika o porezu na dohodak kao i odredbe članka 56. stavak 2. Općeg poreznog zakona.

Slijedom svega prethodno navedenoga, a primjenom odredbe članka 33. stavak 5. Zakona o upravnim sporovima u svezi odredbe članka 292. stavak 4. Zakona o parničnom

postupku (Narodne novine 53/1991, 91/1992, 112/1999, 129/2000, 88/2001, 117/2003, 88/2005, 2/2007, 96/2008, 84/2008, 123/2008, 57/2011, 25/2013, 89/2014, 70/2019) sud je na navedenoj raspravi održanoj 4. veljače 2021. odbio kao nepotreban za rješavanje ove upravne stvari dokaz provođenjem knjigovodstveno-financijskog vještačenja po stalnom sudskom vještaku, obzirom da provođenje istoga, a uslijed izloženog stanja predmetne dokumentacije poreznog obveznika koja (nesporno) nije vođena u skladu s odredbom članka 56. Općeg poreznog zakona ne bi utjecalo na drugačije odlučivanje u ovoj upravnoj stvari, te također u skladu s odredbom članka 8. Zakona o upravnim sporovima.

Kako, dakle, tužitelj u tužbi ne iznosi pravno relevantne prigovore, kao ni dokaze u smislu valjane dokumentacije, koji bi utjecali na drukčije rješenje ove upravne stvari, a sud ne nalazi nezakonitosti u osporavanom rješenju tuženika i prvostupanjskog tijela, odnosno provedenom upravnom postupku, sud smatra da donošenjem pobijanih rješenja nije došlo do povrede prava tužitelja, kao niti do povrede zakona na štetu tužitelja pa je primjenom odredbe članka 57. stavak 1. Zakona o upravnim sporovima tužbeni zahtjev tužitelja odbijen kao neosnovan, kao u izreci ove presude.

U Osijeku 11. veljače 2021.

Sutkinja
Blanka Sajter v. r.

Uputa o pravnom lijeku:

Protiv ove presude dopuštena je žalba Visokom 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 protiv presude odgađa izvršenje presude (članak 66. stavak 5. Zakona o upravnim sporovima).

Za točnost otpravka
Anica Žigmundić

