



REPUBLIKA HRVATSKA
MINISTARSTVO FINANCIJA

Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

KLASA: UP/II-471-02/20-01/202

URBROJ: 513-04-22-11

Zagreb, 17. ožujka 2022.

Ministarstvo financija, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, OIB: 18683136487 u ponovnom postupku rješavanja povodom žalbe koju podnosi porezni obveznik MAK d.o.o., Udbina, Pod vrbom 7, OIB: 09657992635 putem opunomoćenika, Odvjetničkog društva Blajher&Fuchs iz Zagreba protiv poreznog rješenja Ministarstva financija, Porezne uprave, Područnog ureda Gospić, Klasa: UP/I-471-02/19-01/48, Ur.broj: 513-07-09/20-35 od 30. ožujka 2020. godine, u postupku poreznog nadzora, postupajući po presudi Upravnog suda u Rijeci, Poslovni broj: 5 Us I-1317/2021-5 od 1.2.2022., a vezano za članak 81. Zakona o upravnim sporovima (Narodne novine broj 20/10 do 110/21) d o n o s i

R J E Š E N J E

Žalba se odbija.

O b r a z l o ž e n j e

Poreznim rješenjem Ministarstva financija, Porezne uprave, Područnog ureda Gospić, Klasa: UP/I-471-02/19-01/48, Ur.broj: 513-07-09/20-35 od 30. ožujka 2020. godine (dalje „*prvostupanjsko rješenje*“) utvrđuje se za razdoblje poslovanja od 1. siječnja do 31. prosinca 2017. godine, pod točkama I.1.-I.4. manje obračunati porez na dodanu vrijednost u iznosu od 3.856,51 kn i kamate u iznosu od 695,36 kn, porez na dohodak od kapitala u iznosu od 216.434,56 kn i kamate u iznosu od 25.777,42 kn, prirez porezu na dohodak od kapitala u iznosu od 10.821,73 kn i kamate u iznosu od 1.288,87 kn te porez na dobit u iznosu od 74.841,32 kn i kamate u iznosu od 8.913,64 kn. Za razdoblje poslovanja od 1. siječnja do 31. prosinca 2018. godine utvrđuje se pod točkama I.5.-I.8. manje obračunati porez na dodanu vrijednost u iznosu od 107.120,82 kn i kamate u iznosu od 10.322,99 kn, porez na dohodak od kapitala u iznosu od 126.836,76 kn i kamate u iznosu od 6.515,56 kn, prirez porezu na dohodak od kapitala u iznosu od 6.341,83 kn i kamate u iznosu od 325,78 kn te porez na dobit u iznosu od 39.048,14 kn i kamate u iznosu od 2.005,89 kn. Točkama II.1. - II.8. nalaže se uplatiti utvrđene iznose poreza, prireza i kamata te obračunati i uplatiti daljnje kamate tekuće od 22. veljače 2020. godine do dana uplate. Točkama III. do V. nalaže se nakon izvršenih uplata provesti odgovarajuća knjiženja u poslovnim knjigama te porezno rješenje izvršiti u roku od 8 (osam) dana od dana njegove izvršnosti pri čemu je žalitelj upozoren da će se u suprotnom naplata izvršiti ovrhom.

Porezni obveznik MAK d.o.o., Udbina, Pod vrbom 7, OIB: 09657992635, ovdje žalitelj u pravovremeno izjavljenoj žalbi koju podnosi zbog povrede pravila postupka, nepotpuno ili pogrešno utvrđenog činjeničnog stanja te pogrešne primjene pravnih propisa u bitnome navodi kako prvostupanjsko rješenje nije uručeno ovlaštenom opunomoćeniku. Ističe kako se prvostupanjsko porezno tijelo nije direktno očitovalo niti po jednoj točki prigovora te se nije očitovalo na stav odnosno činjenicu da je propustilo zaustaviti postupka brisanja iz sudskog registra t.d. Ličko selo j.d.o.o. kao i da je prije donošenja rješenja o brisanju iz registra obveznika od 23. siječnja 2018. godine trebalo obaviti porezni nadzor i da je navedeno rješenje pravomoćno i izvršno pa su donošenjem prvostupanjskog rješenja ispunjeni uvjeti iz članka 129. stavak 3. Zakona o općem upravnom postupku. Smatra nerazumnim stajalište kako se u ovom postupku 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 su to propisi, budući u razdoblju koje je obuhvaćeno nadzorom zlouporabu prava regulira samo Opći porezni zakon. Obrazlaže kako se ugovori o pozajmici pogrešno tretiraju kao nevjerodostojna knjigovodstvena dokumentacija te da isti u formalno pravnom niti u sadržajnom smislu nisu raskinuti. Navedenim ugovorima privremeno je izuzeta imovina (gotovina iz blagajne) iz društva žalitelja od strane odgovorne osobe Zorana Jankovića u iznosu od 225.846,00 kn u 2017. godini i 219.145,83 kn u 2018. godini te je ista postala obveza odgovorne osobe prema žalitelju i istovremeno na zakonu utemeljeno potraživanje od strane žalitelja prema odgovornoj osobi sve dok ne nastupi zastara, sukladno članku 214. stavak 1. Zakona o obveznim odnosima, kada bi se moglo konstatirati da je financijska imovina izuzeta i mogla bi se oporezovati porezom na dohodak od kapitala. Obrazlaže kako podmirenje obveze gotovinom koju je odgovorna osoba pozajmila od t.d. Ličko selo j.d.o.o. Udbina, nikako ne može biti prepreka knjigovodstvenom zatvaranju potraživanja za date pozajmice, unatoč eventualnom protuzakonitom stjecanju te gotovine od strane odgovorne osobe. U vezi pogrešne primjene pravnih propisa navodi kako se prvostupanjsko porezno tijelo nije očitovalo o tome zašto se kod nadzora poreza na dohodak i dobit za 2017. i 2018. godinu u Zapisniku poziva na Šestu direktivu Vijeća EU o PDV-u br. 2006/112/EZ i presude Europskog suda pravde. Vezano za navode glede utvrđenih nepravilnosti obračuna poreza na dohodak od kapitala za 2017. i 2018. godinu, niti za jedno navodno izuzimanje gotovog novca nije navedeno na koje se konkretno fiskalizirane račune odnosi izuzeti gotovi novac. Porezno tijelo temelji svoje zaključke isključivo na stanju na knjigovodstvenim kontima koja ne dokazuju nastanak poslovnih događaja. Smatra kako nisu bili ispunjeni zakonski uvjeti iz zakona o porez na dobit za povećanje porezne osnovice kao i da su bili ispunjeni zakonski uvjeti za oslobođenje od plaćanja PDV-a te da je obračunati PDV-a za 2018. godinu zakonski neutemeljen, a žalitelj doveden u zabludu i obmanu.

Predlaže prvostupanjsko rješenje poništiti.

Žalba nije osnovana.

Presudom Upravnog suda u Rijeci, poslovni broj: 5 Us I-1317/2021-5 od 1 veljače 2021. godine (u nastavku „*presuda Suda*“), poništeno je rješenje Ministarstva financija, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, Klasa: 471-02/20-01/202, Urbroj: 513-04-21-2 od 31. kolovoza 2021. godine (u nastavku „*drugostupanjsko rješenje*“) i predmet vraćen ovome tijelu na ponovni postupak te je naloženo u ponovnom postupku u roku od 60 dana od dostave presude ponovno odlučiti o žalbi tužitelja izjavljenoj protiv prvostupanjskog rješenja, pri čemu će u obzir uzeti i navode tužitelja sadržane u tužbi kojom je tužitelj pokrenuo upravni spor.

U tužbi kojom je pokrenuo upravni spor žalitelj u bitnome ponavlja navode iz žalbe te ističe kako se prvostupajnsko porezno tijelo nije direktno očitovalo niti po jednoj točki prigovora na Zapisnik. Ističe kako je porezna uprava imala dužnost odnosno obvezu, prije donošenja rješenja o brisanju iz registra obveznika PDV-a, kod žalitelja obaviti porezni nadzor u slučaju da je smatrala spornim zakonitost izlaska iz sustava PDV-a, pri čemu to rješenje nikada nije poništeno niti stavljeno van snage i kao takvo je pravomoćno i izvršno te su ispunjeni uvjeti za poništavanjem ili ukidanjem tog rješenja o čemu se prvostupajnsko porezno tijelo niti ovo tijelo nisu očitovali. Nadalje ističe protuzakonitost postupanja prvostupajnskog poreznog tijela u tijeku poreznog nadzora u utvrđivanju činjenica kod t.d. Ličko selo j.d.o.o., budući je nezakonito obustavilo postupak poreznog nadzora o čemu se prvostupajnsko porezno tijelo kao niti ovo tijelo nisu očitovali te u vezi pozivanja ovoga tijela na razloge iz pobijanog prvostupajnskog rješenja smatra da prethodno trebaju biti pravilno ocjenjeni navodi koji se iznose u žalbe i traži preispitivanje zakonitosti postupanja u smislu članka 120. stavak 3. Zakona o općem upravnom postupku. Ponavlja zahtjev da se prvostupajnsko porezno tijelo striktno očituje zašto se kod nadzora poreza na dohodak i dobit poziva na šestu direktivu Vijeća Europske unije o PDV-u i presude Europskog suda pravde budući se navedeno odnosi isključivo na PDV te navodi kako je bilo potrebno izvršiti ispravak prijave poreza na dobit. Pri tome smatra kako ovo tijelo tendenciozno iskrivljuje činjenice i analogiju primjenjuje i na Zakon o porezu na dobit unatoč nedvosmislenosti citiranih presuda Evropskog suda pravde te se poziva na nepostojeću i izmišljenu presudu Europskog suda pravde C-131/13. Dalje navodi kako je zlouporaba prava u porezno-dužničkom odnosu uređena Općim poreznim zakonom te smatra nerazumnim stajalište prvostupajnskog poreznog tijela da se u ovom postupku nije provodio postupak utvrđivanja zlouporabe prava iz porezno-dužničkog odnosa već da je utvrđena zlouporaba prava u smislu primjene pozitivnih zakonskih propisa pri čemu ne navodi koji su to propisi. U vezi obračunatog poreza na dohodak od kapitala i poreza na dobit žalitelj uglavnom ponavlja navode iz žalbe.

Sukladno uputi iz presude Suda, ovo je tijelo u ponovnom postupku ispitalo sve navode žalitelja sadržane u njegovoj žalbi kao i navode sadržane u tužbi kojom je žalitelj pokrenuo upravni spor te je ocijenilo kako ti navodi nisu osnovani.

Uvidom u prvostupajnsko rješenje i druge akte spisa, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Područni ured Gospić kao nadležno prvostupajnsko porezno tijelo kod žalitelja je obavilo porezni nadzor i dana 21. veljače 2020. godine sastavilo Zapisnik te donijelo prvostupajnsko rješenje u kojem je obrazložilo svoje razloge zašto prigovor žalitelja nije usvojilo.

U obrazloženju prvostupajnskog rješenja pod točkom Ad.I.1. u bitnome se navodi kako je žalitelj tijekom 2017. godine nabavljao robu za obavljanje ugostiteljske djelatnosti u povećanom obujmu i odbijao pretporez temeljem ulaznih računa, dok je istovremeno djelatnost obavljao pod novim društvom Ličko selo j.d.o.o., Udbina, Pod vrbom 7, OIB: 16432390501 te je tom društvu bio dužan prefakturirati troškove poslovnog prostora. Pod točkama Ad.I.2. i I.3. u bitnome se obrazlaže kako je imovinu u 2017. godini izuzeo za privatne potrebe njegova vlasnika zbog čega mu se, kao isplatitelju primitaka, utvrđuje obveza poreza na dohodak od kapitala te prirez porezu na dohodak od kapitala. Pod točkom Ad.I.4. u bitnome se obrazlaže kako je u 2017. godini netočno utvrdio osnovicu poreza na dobit za neproknjiženi promet i troškove drugog društva te izuzetu imovinu za privatne potrebe članova društva. Pod točkom Ad.I.5. u bitnome se obrazlaže da su u ugostiteljskom objektu Bistro Ličko Selo u Udbini, ugostiteljsku djelatnost u kontinuitetu obavljala dva

povezana društva između kojih je utvrđen kontinuitet u poslovanju koji se prenosi s poreznog obveznika koji je poslovao u prethodnoj godini na novoosnovano društvo Ličko Selo j.d.o.o. i zatim natrag na žalitelja u istom poslovnom prostoru, koristeći ista osnovna sredstva i većinom istu radnu snagu. Glavni cilj osnivanja novog društva koje nije u sustavu PDV-a bilo je dobivanje porezne prednosti koristeći se institutom malog poreznog obveznika iz čl. 90. Zakona o porezu na dodanu vrijednost te je sagledavši cijeli činjenični kontekst utvrđeno da je žalitelj u razdoblju od 1. siječnja 2018. godine do 31. prosinca 2018. godine ostvario poreznu prednost neobračunavanja i plaćanja poreza na dodanu vrijednost. Pod točkama Ad.I.6. i I.7. u bitnome se obrazlaže kako je žalitelj izuzeo imovinu društva u 2018. godini za privatne potrebe njegova vlasnika zbog čega mu se kao isplatitelju primitaka utvrđuje obveza poreza na dohodak od kapitala te obveza prireza porezu na dohodak od kapitala. Pod točkom Ad.I.8. u bitnome se obrazlaže kako je u 2018. godini netočno utvrdio osnovicu poreza na dobit za knjižene troškove amortizacije, izuzetu imovinu za privatne potrebe članova društva te utvrđenu obvezu obračunavanja poreza na dodanu vrijednost za 2018. godinu.

U vezi žalbenog navoda kako prvostupanjsko rješenje nije uručeno ovlaštenom opunomoćeniku, valja ukazati kako je žalitelj uz žalbu dostavio punomoć odvjetnika iz Odvjetničkog društva iz Zagreba Blajher & Fuchs, potpisanu na dan 3. svibnja 2020. godine u kojoj se to društvo ovlašćuje radi podnošenja žalbe te se navodi nadležno tijelo, klasa i urudžbeni broj prvostupanjskog rješenja. Uvidom u spis predmeta, prvostupanjsko rješenje uručeno je 2. travnja 2020. godine na adresi sjedišta žalitelja. Prema odredbi članka 17. stavak 5. Općeg poreznog zakona („Narodne novine“, broj 115/16., 106/18., 121/19., 32/20. i 42/20., dalje: OPZ) u okviru poreznog nadzora pravnih i fizičkih osoba koje obavljaju registriranu djelatnost opunomoćenik je stručna osoba iz redova odvjetnika ili poreznih savjetnika. Kako iz spisa predmeta nije razvidno da je žalitelj u trenutku dostave prvostupanjskog rješenja imao opunomoćenika te kako niti žalitelj uz žalbu ne dostavlja dokaze o istome, ovo tijelo ne nalazi da bi ovaj žalbeni navod bio osnovan što žalitelj više niti ne osporava u svojoj tužbi.

U vezi navoda kojeg je žalitelj isticao u svojoj žalbi te ponovno u tužbi kako se prvostupanjsko porezno tijelo nije očitovalo o njegovu prigovoru valja ukazati kako je prema odredbi članka 126. stavak 5. OPZ-a prvostupanjsko porezno tijelo bilo dužno razmotriti prigovor na zapisnik te ako prigovor ne usvoji, razloge neusvajanja navesti u obrazloženju poreznog rješenja što je i učinilo na stranicama 4.-19. prvostupanjskog rješenja, gdje je prethodno citiralo navode iz prigovora te je potom na svaki od navoda odgovorilo i obrazložilo na temelju kojih je činjenica utvrđenih tijekom nadzora prigovor žalitelja valjalo odbiti kao neosnovan.

Žalitelj tako primjerice navodi kako se prvostupanjsko porezno tijelo nije očitovalo o njegovoj tvrdnji iznesenoj na stranici 2. prigovora o tome zašto mu je Porezna uprava, Područni ured Gospić, Ispostava Gospić odobrila izlazak iz sustava PDV-a, iako je raspolagala sa svim činjenicama o nastavku poslovanja novoosnovanog t.d. Ličko selo j.d.o.o., Udbina, Pod vrbom 7, OIB:16432390501 u istom ugostiteljskom objektu, a koje društvo nije bilo obveznik PDV-a. Na ovaj žalbeni navod valja ukazati na obrazloženje na str. 6. prvostupanjskog rješenja gdje je prvostupanjsko porezno tijelo jasno navelo da se tek po poreznom nadzoru mogu utvrditi i provjeriti porezno relevantne činjenice bitne za oporezivanje, a prilikom odobravanja izlaska žalitelja iz sustava PDV-a isto je provjerilo činjenicu o ostvarenom prihodu u iznosu 285.850,53 kn temeljem podataka koje je žalitelj sam dostavio putem svoje poslovne dokumentacije. Prema odredbi čl. 26. st. 2. Zakona o izmjenama i dopunama zakona o porezu na dodanu vrijednost („Narodne novine“ broj 115/16) porezni obveznici koji u 2017. godini ne ostvare isporuke iz stavka 1. ovoga članka

veće od 300.000,00 kuna obvezni su do 15. siječnja 2018. podnijeti zahtjev za brisanje iz registra obveznika PDV-a nadležnoj ispostavi Porezne uprave ili u tome roku pisanim putem zatražiti da se na njih primjenjuju odredbe članka 90. stavka 3. Zakona. Prvostupanjsko porezno tijelo je uvidom u dostavljenu poslovnu dokumentaciju moglo jedino utvrditi da je u razdoblju poslovanja od 1. siječnja 2017. godine do 4. lipnja 2017. godine žalitelj ostvario prihod u visini od 285.850,53 kn, kao što to i nalaže predmetna zakonska odredba te u tom trenutku nije raspolagalo niti je moglo raspolagati saznanjima i činjenicama oko zlouporabe prava u smislu primjene pozitivnih zakonskih propisa, a na način kako je to utvrđeno i obrazloženo u postupku poreznog nadzora te detaljno opisano po točkom Ad.I.5. prvostupanjskog rješenja.

Žalitelj navodi i obzirom kako je o istoj stvari isto tijelo sada donijelo drugačije (ovdje pobijano) prvostupanjsko rješenje, kojim se proglašava obveznikom PDV-a u razdoblju od 1. siječnja 2018. godine pa nadalje i da su ispunjeni uvjeti iz članka 129. Zakona o općem upravnom postupku („Narodne novine“, br. 47/09; u nastavku: ZUP) za poništavanjem ili ukidanjem istog rješenja te da isto ima za posljedicu dovođenje žalitelja u zabludu, protuzakonito utvrđivanje činjenica u poreznom postupku i amnestiranje eventualnih protuzakonitih radnji kod t.d. Ličko selo j.d.o.o. valja ukazati kako je prvostupanjskim rješenjem utvrđeno postojanje zlouporabe prava u području poreza na dodanu vrijednost što je i dovelo do oporezivanja te se ne radi o istoj stvari u smislu predmetne zakonske odredbe ZUP-a jer se zlouporaba u području PDV-a utvrđuje neovisno o formalnoj primjeni nacionalnih propisa o čemu je prvostupanjsko porezno tijelo iznijelo sudsku praksu Suda EU i utvrdilo uvjete kojima je to dokazalo - vidjeti slučaj Halifax i dr. C-255/02 (i dr. C-196/04 i C-251/16) i obrazloženja na str. 40. i dalje u prvostupanjskom Rješenju. Pri tome još treba napomenuti i kako je rješenje Porezne uprave, Područni ured Gospić, Ispostave Gospić, Klasa: UP/I-410-19/2018-02/26, Ur.broj: 513-07-09-01/2018-2 od 23. siječnja 2018. godine van snage od 1. siječnja 2019. godine jer je žalitelj u razdoblju od 6. siječnja 2018. godine do 31. prosinca 2018. godine, ostvario promet u iznosu 1.220.401,82 kn i po „sili zakona“ opet ušao u sustav PDV-a od 1. siječnja 2019. godine.

U vezi navoda žalitelja oko protuzakonitosti postupanja u utvrđivanju činjenica i obustave postupka poreznog nadzora kod poreznog obveznika, trgovačkog društva (u tekstu i t.d.) Ličko selo j.d.o.o. prvostupanjsko porezno tijelo dalo je odgovor na stranici 5. prvostupanjskog rješenja u kojem je navelo: „*Nadzor kod poreznog obveznika LIČKO SELO j.d.o.o., Udbina, Pod vrhom 7, OIB: 16432390501 je započeo dana 11.03.2019. godine temeljem Obavijesti o poreznom nadzoru, KLASA: 471-02/19- 01/40; URBROJ: 513-07-09/19-01 od 01.03.2019. godine...nadzor kod poreznog obveznika LIČKO SELO j.d.o.o. je započeo istog dana kad i nadzor kod poreznog obveznika Mak d.o.o.*“. Iz navedenog je razloga neosnovan žalbeni navod da je „...isto imalo i propustilo mogućnost kod Trgovačkog suda zaustavljanja postupka brisanja iz sudskog registra trgovačkog društva Ličko selo j.d.o.o. do okončanja i zakonitog utvrđivanja poreznih obveza kod poreznog obveznika Mak d.o.o. Udbina“. U međuvremenu je od otvaranja nadzora do trenutka obustave postupka poreznog nadzora kod navedenog društva, prvostupanjsko porezno tijelo utvrdilo njegovo poslovanje te je na stranicama 5. - 8. Zapisnika dalo pregled i usporedne podatke kroz godine poslovanja (2017., 2018. i 2019.) i pregled međusobnih transakcija između t.d. Ličko Selo j.d.o.o. i t.d. žalitelja kao povezanih osoba na stranicama 16. - 28. Zapisnika te je isto detaljno opisalo pod točkom Ad.I.5. prvostupanjskog rješenja na temelju čega je i donijelo zaključak o ostvarivanju porezne prednosti neobračunavanja i neplaćanja PDV-a kroz zlouporabu instituta propisanog čl. 90. Zakona o PDV-u. Na str. 13. prvostupanjskog rješenja nadalje se navodi kako je nadzor kod t.d. Ličko selo j.d.o.o. obustavljen zbog brisanja tog društva iz sudskog

registra slijedom čega nisu utvrđene obveze u nadzoru, a koje je postupanje bilo zakonito temeljem odredbe članka 39. stavak 1. ZUP-a. Međutim unatoč obustavi postupka poreznog nadzora kod t.d. Ličko selo j.d.o.o., prvostupanjsko porezno tijelo utvrdilo je sve bitne činjenice u tom postupku temeljem kojih je žalitelju utvrdilo obveze, a osobito one koje se odnose na pravu ekonomsku osnovu transakcija između tog t.d. i t.d. žalitelja odnosno kako je jedina svrha osnivanja t.d. Ličko selo j.d.o.o. bilo izbjegavanje plaćanja poreza (vidjeti obrazloženje pod točkom Ad.I.5. prvostupanjskog rješenja), ali i izuzimanje gotovine iz poslovanja tog društva bez namjere povrata iste (vidjeti obrazloženje pod točkom Ad.I.2. prvostupanjskog rješenja).

Žalitelj je nadalje u prigovoru, žalbi te tužbi isticao pogrešnu primjenu pravnih propisa, pri čemu je citirao članke Općeg poreznog zakona kojima je uređen postupak zlouporabe prava iz porezno-dužničkog odnosa. Na ove navode ovo tijelo odgovara kako se prvostupanjsko porezno tijelo o istima pravilno i potpuno očitovalo na stranicama 6. i 7. prvostupanjskog rješenja, a na koje se obrazloženje i razloge ovo tijelo poziva sukladno odredbi članka 120. stavak 3. ZUP-a. Tako se primjerice na stranici 7. prvostupanjskog rješenja pravilno odgovara kako se u ovome postupku nije provodio postupak utvrđivanja zlouporabe prava iz porezno-dužničkog odnosa temeljem odredbi OPZ-a već je utvrđena zlouporaba prava u smislu primjene pozitivnih zakonskih propisa, što je detaljno i pravilno obrazloženo po točkom Ad.I.5. prvostupanjskog rješenja, gdje se na stranici 40. i dalje navode pravni izvori temeljem kojih je prvostupanjsko porezno tijelo postupalo i temeljem kojih je presuda Suda EU i dokazanih uvjeta utvrdilo zlouporabu u području PDV-a i iz koje sudske prakse proizlazi pravo tog tijela odbiti korištenje prava na odbitak, izuzeće ili povrat PDV-a, čak i u nedostatku odredaba nacionalnog prava koje predviđaju takvo odbijanje ako ono utvrdi da se porezni obveznik koristi pogodnošću protivno njegovoj svrsi odnosno da zloupotrebljava pozitivne porezne propise.

U vezi istoga žalitelj ističe kako prvostupanjsko porezno tijelo ne navodi koji su to propisi budući u razdoblju koje je obuhvaćeno nadzorom zlouporabu prava regulira samo Opći porezni zakon o čemu žalitelja ponovno valja uputiti na obrazloženje po točkom Ad.I.5. prvostupanjskog rješenja gdje prvostupanjsko porezno tijelo navodi pravnu stečevinu EU i članak 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost te kako se kao dio pravne stečevine EU-a, u Europskoj uniji primjenjuju i presude Europskog suda pravde i to bez obveze unošenja u nacionalno zakonodavstvo pojedine države članice, a na koje se presude (primjerice Halifax i dr. C-255/02, zatim C-196/04 i C-251/16) to tijelo i poziva.

Žalitelj u tužbi navodi kako se ovo tijelo u drugostupanjskom rješenju pozvalo na nepostojeću i izmišljenu presudu Evropskog suda pravde C-131/13, koja nikada nije donesena od strane Europskog suda pravde (Sud), zbog čega se žalitelja upućuje na obrazloženje presude Ustavnog Suda broj U-III/1147/2021 od 16. lipnja 2021. godine (t.6.) u kojoj je presudi iznesen stav iz navedenog predmeta, koji su citirali sudovi Republike Hrvatske i gdje se iznose stavovi o tome kako je pravo poreznog tijela odbiti korištenje prava na odbitak, izuzeće ili povrat PDV-a čak i u nedostatku odredaba nacionalnog prava koje predviđaju takvo odbijanje ako se utvrdi da se porezni obveznik koristi pogodnošću protivno njegovoj svrsi odnosno da zloupotrebljava pozitivne porezne propise. Iz presude Suda EU od 18. prosinca 2014. godine u spojenim predmetima C-131/13, C-163/13 i C 164/13 je evidentno kako predmet C-131/13 (Staatssecretaris van Financiën protiv Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof) nije nepostojeći niti je izmišljen.

U drugostupanjskom rješenju ovo je tijelo obrazložilo te ovdje ponovno navodi kako je načelo zlouporabe prava u području poreza na dodanu vrijednost relativno, jasno i precizno definirano i u presudama Europskog suda donesenima u predmetima C-225/02, C-439/04, C-251/16 i dr. u kojima je Sud zauzeo pravno shvaćanje da je za utvrđenje postojanja praksa zlouporabe, 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 zlouporabe). Drugo, što je bitno za prosudbu zlouporabe 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 zlouporabe). Objektivni uvjeti odnose se na pravnu svrhu kojoj je zakonodavac težio i na to je li ista ispunjena, a subjektivni na svrhu izvršenih radnji, a prema ocjeni ovoga tijela oba su ova uvjeta u konkretnom slučaju ispunjena budući je o tome prvostupanjsko porezno tijelo iznijelo jasno utvrđene činjenice.

U vezi pitanja zašto se prvostupanjsko porezno tijelo, kod naslova poreza na dohodak i dobit za 2017. i 2018. godinu u Zapisniku, pozvalo na Šestu Direktivu Vijeća Europske unije o PDV-u br. 2006/112/EZ i presude Europskog suda pravde na njoj utemeljene, budući se ta direktiva i na njoj utemeljene i donesene presude odnose isključivo na porez na dodanu vrijednost valja ukazati kako se novoutvrđene obveze temelje isključivo na Zakonu o porezu na dohodak („Narodne novine”, broj 115/16) odnosno na Zakonu o porezu na dobit („Narodne novine“ broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16 i 115/16), a što je evidentno iz odgovora prvostupanjskog poreznog tijela (stranica 6. prvostupanjskog rješenja) te i iz obrazloženja pod točkama Ad I.2., Ad.I.4., Ad.I.6. i Ad.I.8. istoga rješenja.

Odgovarajući na navode koje je žalitelj isticao u prigovoru, žalbi te tužbi u vezi nepotpuno ili pogrešno utvrđenih činjenica koje se odnose na utvrđivanje poreza na dohodak od kapitala za razdoblje od 1. siječnja 2017. godine do 31. prosinca 2018. godine, obrazlažući kako ugovori o zajmu nikada nisu raskinuti niti porezno tijelo o tome ima dokaz nego proizvoljno temelji svoja stajališta, valja ukazati kako je prvostupanjsko porezno tijelo na stranici 10. prvostupanjskog rješenja u svojem odgovoru navelo da osim ugovora nikakva druga knjigovodstvena dokumentacija nije bila dostavljena tom tijelu zbog čega je zatraženo obrazloženje na koji način je navedeni ugovor knjižen u poslovnoj dokumentaciji, pri čemu valja citirati odgovor računovodstva žalitelja od 3. srpnja 2019. godine u kojem se navodi, cit. „...zajam koji je evidentiran sa 31.12.2017. prenesen je na istu karticu sa početnim saldom, tako da mi tada napišemo ugovor sa krajem godine, a ugovor sa prijašnjim godinama je van snage, samo se odlaže u dokumentaciju.“. Iz navedenog se zaključuje kako računovodstvo žalitelja nema nikakvu knjigovodstvenu dokumentaciju kojom su ugovori proknjiženi u knjigovodstvu i da se samo knjiži vrijednost sa ugovora sastavljenog dana 31.12. i odmah po knjiženju početnog salda raskida se sa danom 01.01. slijedeće godine. Prema mišljenju ovoga tijela, prvostupanjsko porezno tijelo pravilno je utvrdilo kako se ugovori sastavljaju zbog toga što gotovina iz poslovanja nije u cijelosti položena na žiro račun niti je opravdana računima za gotovinsko plaćanje, dok iz izjave računovodstva proizlazi kako se ugovori sastavljeni 31.12., raskidaju 01.01. slijedeće godine i stavljaju se van snage čim se proknjiži početni saldo na kontima glavne knjige. Bitno je navesti i da je utvrđeno kako je svota zajma navedena u ugovorima, utvrđena na kraju godine kada su provedena sva knjiženja kretanja gotovine i kad je utvrđeno da žalitelj nije položio sav gotovinski promet na žiro račun ili utrošio za poslovnu djelatnost. Ovdje valja ukazati i na obrazloženje prvostupanjskog poreznog tijela sa stranice 12. prvostupanjskog rješenja gdje se poziva na odredbe članka 11.

stavak 1. i članka 12. Općeg poreznog zakona kao i odredbu članka 273. stavak Zakona o obveznim odnosima, odnosno da se radilo se o izuzimanju imovine društva kao o prikrivenom i stvarnom pravnom poslu.

Iz navedenog proizlazi kako su ovakvi zaključci zauzeti nakon što je utvrđeno da ugovori nisu nastali u vrijeme nastanka poslovnih događaja (cit. sa str. 10. prvostupanjskog rješenja: „*Navedeni ugovor nije vjerodostojna dokumentacija jer nije nastao u vrijeme nastanka poslovnog događaja - sastavljen je 31.12.2017. godine, a gotovina je već izuzeta iz društva Mak d.o.o...*“), nakon što prvostupanjskom poreznom tijelu nije bila dostavljena druga odnosno knjigovodstvena dokumentacija (cit. sa str. 11. prvostupanjskog rješenja: „*...porezni obveznik nema niti jednu knjigovodstvenu ispravu kojom je knjižio ugovor o pozajmici, tj. eksterno ... ili interno ...*“), nakon što je žalitelju omogućeno očitovanje o proknjiženim potraživanjima i dostavljenim ugovorima (cit iz izjave: „*...ugovor sa prijašnjim godinama je van snage...*“), te i nakon što je žalitelju pruženo više prilika za dostavu dokumentacije pa se dakle takvi navodi i zaključci prvostupanjskog poreznog tijela ne mogu smatrati proizvoljnim. Stoga je osnovan zaključak kako sklopljene ugovore o zajmu prvostupanjsko porezno tijelo ne smatra vjerodostojnom dokumentacijom o čemu je također obrazlagalo i u odgovoru na prigovor na str. 10. (i dalje) prvostupanjskog rješenja (npr, cit. sa str. 10.: „*Za 2018. godinu ugovor ima iste elemente samo se mijenja iznos...*“) i u vezi s tim se ovo tijelo očituje na sve žalbene navode u vezi predmetnih ugovora i primljenih zajmova, primjerice ponovljenih žalbenih navoda pod točkom c), d), e) i g) i pri tome se žalitelj upućuje na odgovore sa stranica 12. do 18. prvostupanjskog rješenja gdje prvostupanjsko porezno tijelo obrazlaže kako je žalitelju u više navrata obrazloženo da knjiženja moraju biti dokumentirana vjerodostojnom dokumentacijom, a ne preknjižavanjem raznih knjiženja bez dokumentacije (izvodi žiro računa, uplatnice i isplatnice blagajne) kao i na točku Ad.I.2. obrazloženja istog rješenja. U nadzoru su dakle utvrđene sve činjenice koje idu na teret i u korist žalitelja te je jasno navedeno da za 2018. godinu ugovor ima iste elemente samo se mijenja iznos sa 225.846,00 kn na 444.992,00 kn, te je također jasno navedeno da ugovor za 2018. godinu u sebi sadrži i saldo iz 2017. godine. Isto se tako obrazlaže i kako je ugovorena namjena zajma bila likvidnost, a obzirom da je odgovorna osoba građanin, nije jasno o kakvoj likvidnosti se radi. Povrat zajma predviđen je nakon izgradnje apartmana, a nadzorom je utvrđeno da apartmane gradi žalitelj na svojem zemljištu te su prihodi od apartmana prihodi žalitelja te odgovorna osoba ne može vraćati zajam društvu novcem koji pripada društvu.

U vezi navoda koje je žalitelj isticao u prigovoru, žalbi te tužbi kako ovlašteni djelatnici Porezne uprave Ugovor o pozajmici pogrešno tretiraju kao knjigovodstvenu dokumentaciju ocjenjujući je nevjerodostojnom, valja ukazati na ovdje prethodno dano obrazloženje te kako takav zaključak ne proizlazi iz utvrđenih činjenica niti iz obrazloženja prvostupanjskog rješenja o čemu se odgovara na stranici 10. istoga rješenja.

U vezi navoda oko zatvaranja dijela pozajmice od strane odgovorne osobe u nadzoru je utvrđeno kako je gotovina iz t.d. Ličko selo j.d.o.o. knjižena u društvo žalitelja da bi se smanjila potraživanja od odgovorne osobe Zorana Janković u društvu žalitelja, a povećala u društvu Ličko selo j.d.o.o. koje je osnovano samo radi izbjegavanja plaćanja poreza na dodanu vrijednost i poreza na dobit te izuzimanja gotovine iz poslovanja bez namjere povrata iste iz kojih razloga knjižena smanjenja potraživanja nisu priznata kao povrat novca od odgovorne osobe.

Prvostupanjsko porezno tijelo pravilno je i u dovoljnoj mjeri utvrdilo činjenično stanje budući je žalitelj, suprotno svojoj dužnosti postupanja u dobroj vjeri, poduzeo postupke i

radnje kako bi ostvario poreznu prednost na način da se na njega primijeni posebni postupak oporezivanja u suprotnosti sa svrhom i smislom tih odredbi, čime je ostvario poreznu prednost neobračunavanja i plaćanja poreza na dodanu vrijednost pa sporne transakcije imaju obilježje zlouporabe prava.

Pravilno su i zakonito utvrđene obveze poreza na dodanu vrijednost, poreza i prireza na dohodak od kapitala te poreza na dobit, razmotreni su navodi iz prigovora na Zapisnik te dani razlozi njegova neusvajanja, a na koje se razloge ovo tijelo u cijelosti poziva sukladno odredbi članka 120. stavak 3. Zakona o općem upravnom postupku („Narodne novine“, broj 47/09. i 110/21.) budući je ispitivanjem prvostupanjskog rješenja utvrđeno kako je prvostupanjsko porezno tijelo, detaljno i opsežno ocijenilo i odgovorilo na sve navode koje žalitelj iznosi u žalbi i tužbi te isto nije potrebno ovdje ponavljati već je dovoljno žalitelja uputiti na te razloge.

Preostali navodi žalitelja ili se ponavljaju ili po ocijeni ovoga tijela ne predstavljaju razloge temeljem kojih bi žalitelj mogao osnovano zahtijevati poništenje, izmjenu ili ukidanje poreznog akta te se neće posebno ocjenjivati budući je jasno izražen stav ovoga tijela u vezi utvrđenog činjeničnog stanja u postupku pred prvostupanjskom poreznim tijelom.

Temeljem svega obrazloženog, ovo je tijelo stava kako žalitelj ničim ne dokazuje niti ovo tijelo ne nalazi da bi prvostupanjskim rješenjem bio povrijeđen zakon na njegovu štetu na način kako to tvrdi u svojoj žalbi i isto ponavlja u tužbi te je zbog svega iznijetog, temeljem odredbe članka 116. točke 1. Zakona o općem upravnom postupku („Narodne novine“, broj 47/09. i 110/21.), a u svezi sa člankom 4. Općeg poreznog zakona („Narodne novine“, broj 115/16., 106/18., 121/19., 32/20. i 42/20.), valjalo riješiti kao Izreci Rješenja.

UPUTA O PRAVNOM LIJEKU

Protiv ovog rješenja nije dopuštena žalba, ali se protiv istog može pokrenuti upravni spor tužbom Upravnom sudu u Rijeci, Ul. Erazma Barčića 5, Rijeka u roku od 30 dana od dana prijema rješenja.

**NAČELNIK
SAMOSTALNOG SEKTORA**



Nikola Biloglav, dipl. iur.

Dostaviti:

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