



REPUBLIKA HRVATSKA
VISOKI UPRAVNI SUD REPUBLIKE HRVATSKE
Z A G R E B
Frankopanska 15

Poslovni broj: Us-9776/2010-11

U IME REPUBLIKE HRVATSKE

PRESUDA

Visoki upravni sud Republike Hrvatske u vijeću sastavljenom od sudaca toga suda, Jasminke Jenjić, predsjednice vijeća, mr.sc. Mirjane Juričić i Lidije Rostaš-Beroš, članica vijeća te višeg sudskog savjetnika Srdana Papića, zapisničara, u upravnom sporu tužitelja AB PETROL PROMET d.o.o. u stečaju iz Sesvetskog Kraljevca, Selska cesta 19, kojeg zastupa stečajni upravitelj Tomislav Orehovec iz Zagreba, Smičiklasova 18, protiv rješenja tuženog Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalne službe za drugostupanjski upravni postupak, klasa: UP/II-470-05/10-01/50, urbroj: 513-04/10-02 od 16. srpnja 2010. godine, radi nadzora, u nejavnoj sjednici vijeća održanoj 26. rujna 2013.

presudio je

Tužba se uvažava.

Poništava se rješenje Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalne službe za drugostupanjski upravni postupak, klasa: UP/II-470-05/10-01/50, urbroj: 513-04/10-02 od 16. srpnja 2010. godine.

Obrazloženje

Tuženo je tijelo osporenim rješenjem djelomično uvažilo žalbu i poništilo rješenje Ministarstva financija, Financijske policije, Postaje Zagreb, klasa: UP/I-470-05/09-03/13, urbroj: 513-19-02-01-01-10-24 od 9. ožujka 2010. godine, u točkama I.1. i I.2. izreke i predmet vratilo na ponovni postupak dok je u preostalom djelu žalba odbijena kao neosnovana.

Citiranim rješenjem tužitelju je utvrđen manje obračunati porez na dodanu vrijednost za razdoblje od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2007. godine u iznosu od 5.168.167,29 kn i kamate u iznosu od 1.560.826,64 kn, manje obračunati porez na dodanu vrijednost za razdoblje od 1. siječnja 2008. do 31. prosinca 2008. godine u iznosu od 9.595.041,39 kn i kamate u iznosu od 2.789.229,66 kn, manje obračunati porez na dobit za razdoblje od 1. siječnja 2007. godine do 31. prosinca 2007. godine u iznosu od 941.832,02 kn i kamate u iznosu od 244.324,86 kn, te mu je naloženo da uplati utvrđeni iznos poreza i kamata kao i da obračuna i uplati daljnje kamate od dana 8. ožujka 2010. do dana uplate te da provede odgovarajuća knjiženja u poslovnim knjigama koje se odnosi na povećanje porezne osnovice.

U tužbi protiv osporenog rješenja tužitelj iscrpno ponavlja žalbene razloge i navodi da je financijski nadzor pogrešno i nepotpuno utvrdio činjenično stanje kada mu je osporio pravo na odbitak pretporeza. Smatra da dokumentacija koju posjeduje za opisano fakturiranje zadovoljava sve zakonske uvjete potrebne za valjano knjiženje jer za kompletnu isporuku postoje računi, otpremnice, prijevoznice, kalkulacije cijena i drugo. Ovom dokumentacijom se u potpunosti može pratiti tijek prometa nafte i naftnih derivata između dobavljača i kupca. Činjenica da dobavljači nemaju ulaznu dokumentaciju za robu koju su prodavali predstavlja problem dobavljača a ne kupca, te navedena činjenica sasvim sigurno ne dovodi do zaključka da ista roba nije prodana ovom poreznom obvezniku te navedena okolnost prema mišljenju tužitelja nije odlučna za zaključak da roba nije isporučena tužitelju. Nadalje navodi da i prvostupanjsko i drugostupanjsko tijelo tijekom cijelog postupka a u nedostatku relevantnih argumenata tvrde da je ključan dokaz njihovog stajališta činjenica da ne postoje i/ili su krivotvoreni takozvani TNG-1 obrasci koji se moraju priložiti uz pošiljku tekućih naftnih derivata, a sve sukladno Uredbi o kakvoći tekućih naftnih derivata. Tužitelj i dalje tvrdi da je sve TNG-1 obrasce predao financijskom nadzoru što je u ostalom i sam nadzor potvrdio u svom zapisniku te je iste proglasio krivotvorinama da bi kasnije naveo da mu nisu predani. Naime, prema revizorskom nalazu u 2008. godini od navedenih dobavljača tužitelj je kupio i platio te mu je isporučeno ukupno 6.318.291,00 litara goriva od čega je kompletna količina prodana u tranzitu, a tuženo tijelo u pobijanom aktu, te tijekom postupka uopće nije utvrđivalo što i koliko je tužitelj navedene robe prodao u tranzitu, a što u vlastitoj maloprodaji. Vezano za zakonsku obvezu čuvanja obrazaca TNG-1 tužitelj ističe da tu obvezu nema za onu robu koju je prodao u tranzitu, a što za 2008. godinu iznosi 6.318.291,00 litara pa stoga smatra da pozivanje tuženog tijela na Uredbu o kakvoći tekućih naftnih derivata predstavlja pogrešnu primjenu materijalnog prava na štetu tužitelja. Tužitelj se također poziva i na tumačenje i primjenu smjernica o PDV-u od strane Europske unije te praksu suda Europske zajednice kao i praksu ovog Suda. Tužitelj iscrpno opisuje nezakonitosti koje su po njegovom mišljenju učinjene u provedenom postupku kako u utvrđivanju pravilnog i potpunog činjeničnog stanja tako i u primjeni materijalnog prava te ističe povrede u postupku.

Navodeći i druge razloge koje je već naveo u žalbi radi čega ih Sud nema potrebe ponavljati predlaže Sudu da uvaži tužbu i osporeno rješenje poništi.

Tuženo tijelo u odgovoru na tužbu ostaje kod razloga osporenog rješenja i predlaže Sudu da tužbu odbije.

Tužba je osnovana.

Uvidom u spis predmeta dostavljen Sudu uz odgovor na tužbu proizlazi da je kod tužitelja obavljen financijski nadzor zakonitosti, pravilnosti i pravodobnosti obračuna, prijava i uplata proračunskih prihoda o čemu je sastavljen zapisnik 3. studenog 2009. i dopunski zapisnik od 8. prosinca 2010. godine. Pored toga obavljen je i vezani nadzor kod Cervus d.o.o. Bjelovar, Atisdo d.o.o. Bjelovar, Vizemkis promet d.o.o. Zagreb, Alp Impex d.o.o. Sesvete i Kroko nafta iz Grubišnog Polja. Slijedom navedenih utvrđenja doneseno je prvostupanjsko rješenje u kojem je tužitelj obavezan na uplatu manje obračunatog poreza na dodanu vrijednost za razdoblje od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2007. godine u iznosu od 5.168.167,29 kn i kamate zbog nepravodobne uplate poreza obračunate do dana sastavljanja dopunskog zapisnika od 8. ožujka 2010. godine u iznosu od 1.560.826,64 kn (točka I.1.).

Točkom I.2. utvrđena je obveza uplate manje obračunatog poreza na dodanu vrijednost za razdoblje od 1. siječnja 2008. do 31. prosinca 2008. godine u iznosu od

9.595.041,39 kn i kamata zbog nepravodobne uplate obračunate do dana sastavljanja dopunskog zapisnika u iznosu od 2.789.229,66 kn.

Točkom 1.3. istoga rješenja utvrđena je tužitelju obveza manje obračunatog poreza na dobit za razdoblje od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2007. godine u iznosu od 941.832,02 kn i kamata zbog nepravodobne uplate obračunate do dana sastavljanja dopunskog zapisnika u iznosu od 244.324,86 kn.

Iz sadržaja spisa proizlazi da je tužitelju osporeno pravo na odbitak pretporeza po računima dobavljača koji u svojim poslovnim evidencijama nisu imali iskazanu nabavu naftnih derivata, a što je utvrđeno vezanim nadzorom kod dobavljača Cervus d.o.o. iz Bjelovara, Atisdo d.o.o. iz Zagreba, Alp Impex d.o.o. iz Sesveta i obrta Kroko nafta iz Grubišnog Polja, a koje su kao isporučene navodili u računima izdanim tužitelju. Na temelju toga prvostupanjnsko upravno tijelo je zaključilo da ti računi ne mogu predstavljati vjerodostojne i uredne knjigovodstvene isprave iz kojih se može nedvojbeno utvrditi da su isporuke stvarno obavljene odnosno da knjigovodstvo nije vođeno u skladu s propisima i na način da stručna treća osoba može u primjerenom roku steći pregled nad poslovanjem poduzetnika i poslovnim događajima u njihovu nastanku, razvoju i okončanju sukladno članku 54. i 55. Općeg poreznog zakona (Narodne novine, broj 127/00., 86/01. i 150/02.), te članku 6. Zakona o računovodstvu (Narodne novine, broj 109/07.), pa je tužitelju osporeno pravo na odbitak pretporeza.

Prema odredbi članka 20. stavka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, broj 47/95. - 76/07.) pretporezom se smatra iznos poreza na dodanu vrijednost iskazan na računima za isporuke dobara i usluga koje su drugi poduzetnici obavili poreznom obvezniku.

Prema odredbi članka 104. stavka 1. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, broj 60/96. - 79/07.) da bi poduzetnici koji obavljaju oporezive isporuke dobara i usluga imali pravo na odbitak pretporeza moraju biti ispunjeni određeni uvjeti a to su: da računi za primljena dobra ili obavljene usluge sadrže sve podatke propisane člankom 15. stavkom 3. Zakona, da je isporuka dobara ili usluga primljena od drugog obveznika poreza na dodanu vrijednost, da za primljene isporuke prema članku 20. Zakona nije isključeno pravo na odbitak pretporeza, te da je isporuka obavljena poduzetniku u poduzetničke svrhe.

Prema ocjeni poreznih tijela, budući da je tužitelj iskazivao pretporez po računima spomenutih poduzetnika koji u svojim poslovnim evidencijama nisu imali iskazanu nabavu naftnih derivata koje su kao isporučene navodili na računima izdanim tužitelju, to takvi računi ne predstavljaju vjerodostojne i uredne knjigovodstvene isprave pa je tužitelju osporeno pravo na odbitak pretporeza.

Međutim, prema mišljenju ovog Suda osporavanje prava na odbitak pretporeza ne može se temeljiti isključivo na utvrđenim nepravilnostima u poslovanju tužiteljevih dobavljača na način da se interpretira da je time nedvojbeno utvrđeno da isporuka po ispostavljenim računima navedenih dobavljača nije, obavljena kako je to navedeno i u predmetu Us-3929/2011. Isto tako se izjava o sukladnosti (TNG-1 obrazac) kao dokaz kakvoće naftnih derivata ne može sama po sebi smatrati ispravom na temelju koje bi se moglo zaključiti da isporuka robe nije izvršena ili da nije izvršena u poduzetničke svrhe da bi se poduzetniku moglo osporiti pravo na odbitak pretporeza.

Člankom 22. stavkom 1. Uredbe o kakvoći tekućih naftnih goriva (Narodne novine, broj 53/06.) određeno je da tekuća naftna goriva koja se stavljaju u promet na domaće tržište moraju biti popraćena Izjavom o sukladnosti s propisanim graničnim vrijednostima

značajki kakvoće tekućih naftnih goriva utvrđenih ovom Uredbom za to razdoblje. Prema stavku 2. istoga članka Uredbe, Izjavu o sukladnosti izdaje proizvođač i/ili uvoznik na temelju izvještaja o ispitivanju tekućeg naftnog goriva obavljenog u akreditiranom laboratoriju prema zahtjevu norme HRN EN ISO/IEC 17025. Stavkom 4. istoga članka Uredbe propisano je da je dobavljač dužan uz pošiljku tekućih naftnih goriva priložiti izjavu o sukladnosti na obrascu TNG-1 kojom dobavljač daje pismeno jamstvo da tekuće naftno gorivo odgovara graničnim vrijednostima propisanim ovom Uredbom. Prema stavku 6. Uredbe Izjava o sukladnosti u preslici slijedi pošiljku, a dobavljač zadržava izvornik Izjave o sukladnosti. Izjava o sukladnosti u izvorniku i preslici, te izvještaj akreditiranog laboratorija o obavljenom ispitivanju moraju se čuvati dvije godine od dana izdavanja (stavak 7.). Dakle nije sporno da je Izjava o sukladnosti dokument kojim se dokazuje kvaliteta naftnih derivata odnosno sastav naftnih goriva propisan Uredbom koja prati u preslici svaku pošiljku, a izvornik kao izvještaj akreditiranog laboratorija o obavljenom ispitivanju zadržava dobavljač te je isti dužan čuvati dvije godine.

Međutim, nevjerodostojnost odnosno nepostojanje te isprave uz postojanje drugih isprava kojima se dokazuje kupoprodaja odnosno isporuka nije moglo imati utjecaj na zaključak o ne/isporuci robe odnosno ta okolnost ne oduzima računu značaj vjerodostojne isprave u smislu članka 55. stavka 3. Općeg poreznog zakona. Ovo posebno s obzirom na činjenicu da tužitelj tvrdi da je sve TNG-1 obrasce predao financijskom nadzoru što je potvrđeno i u zapisniku od 3. studenog 2009. godine, ali su isti podaci proglašeni krivotvorenima da bi se kasnije tvrdilo da nisu predani odnosno da su samo neki predani. Navedeno ukazuje na pogrešno i nepotpuno utvrđeno činjenično stanje koji prigovor je tužitelj isticao i u žalbi, a ponavlja u tužbi, a što tuženo tijelo nije otklonilo. Pravilnost utvrđenog činjeničnog stanja u postupku dovodi u sumnju revizorovo izvješće o činjeničnim nalazima u društvu AB PETROL d.o.o. sačinjen po Maričević reviziji 18. prosinca 2009. godine, prema kojemu su sve knjigovodstvene isprave koje obuhvaćaju prikupljene i analizirane ulazne isprave ispostavljene od dobavljača Atisdo d.o.o., Alp Impex d.o.o., Cervus d.o.o., obrt Kroko nafta, dokumenti o prijevozu, te oni koji potvrđuju primitak robe, vjerodostojne isprave. Dakle, revizijom su obuhvaćene nabave goriva od navedenih dobavljača te preuzimanje tog goriva od strane tužitelja i prodaja goriva krajnjim korisnicima sa benzinskih postaja. Pregled dokumentacije, prema nalazu revizije, potvrđuje da je gorivo isporučeno od dobavljača uredno zaprimljeno u skladišta odnosno benzinske postaje i tu realizirano u maloprodaji krajnjim korisnicima. Kao dokaz stvarnog stanja goriva u benzinskim postajama priložene su i ovjerene inventurne liste na dan 31. prosinca 2007. i 31. prosinca 2008, te zapisnici Carinski uprave koji su sačinili ovlašteni carinski službenici Carinarnice Zagreb za benzinsku postaju Konjšćina i za benzinsku postaju Prigorje Brodvečko iz kojih proizlazi da je utvrđeno da se vodi uredna evidencija goriva sukladno Zakonu o posebnom porezu na naftne derivate. Dakle, iz navedenog revizorskog izvješća proizlazi da pregledane knjigovodstvene isprave sadrže sve podatke o nastalim poslovnim događajima tako da se mogu smatrati vjerodostojnim. Tuženo tijelo osporava navedeno revizorsko izvješće upravo zbog nedostatka Izjave o sukladnosti za koje tužitelj tvrdi da ih nema potrebu čuvati odnosno da ih ne posjeduje za one pošiljke koje su prodane u tranzitu.

S obzirom na izloženo prema ocjeni ovog Suda činjenično stanje u provedenom postupku nije pravilno i u potpunosti utvrđeno pa stoga ni materijalno pravo nije moglo biti pravilno primijenjeno radi toga tuženo tijelo nije imalo razloga djelomično uvažiti žalbu u

-5-

Poslovni broj: Us-9776/2010-11

odnosu na točke 1. i 3. prvostupanjskog rješenja, a da pri tome nije uvažilo žalbu i u odnosu na točku 2. prvostupanjskog rješenja budući da se radi o istoj činjeničnoj i pravnoj osnovi.

Radi toga Sud ne može, za sada, otkloniti prigovore tužitelja da je osporenim rješenjem i obrazloženjem kakovo je njime dano povrijeđen zakon na njegovu štetu. U ponovnom postupku tuženo će tijelo nakon potpuno i pravilno utvrđenog činjeničnog stanja novim rješenjem odlučiti o žalbi tužitelja.

Trebalo je stoga, temeljem članka 39. stavka 2. Zakona o upravnim sporovima (Narodne novine, broj 53/91., 9/92. i 77/92.) u vezi s člankom 90. Zakona o upravnim sporovima (Narodne novine, broj 20/10. i 143/12.) tužbu uvažiti i osporeno rješenje poništiti, s tim da tuženo tijelo donese novo rješenje pridržavajući se izraženog pravnog shvaćanja suda i primjedbi u pogledu postupka.

U Zagrebu 26. rujna 2013.

Zapisničar
Srđan Papić, v.r.

Predsjednica vijeća
Jasminka Jenjić, v.r.

Za točnost otpremljena - ovlaštenik službenik

