



REPUBLIKA HRVATSKA  
VISOKI UPRAVNI SUD REPUBLIKE HRVATSKE  
Z A G R E B  
Frankopanska 16

Poslovni broj: Us-3929/2011-8

## 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

Visoki upravni sud Republike Hrvatske u vijeću sastavljenom od sudaca toga suda Sanje Štefan, predsjednice vijeća, Blanše Turić i Borisa Markovića, članova vijeća, te više sudske savjetnice Veseljke Kos, zapisničarke, u upravnom sporu tužitelja AB PETROL d.o.o. iz Sesevskog Kraljevca, Selska cesta 19, zastupanog po direktoru Alenu Barki, kojega zastupa opunomoćenik Igor Buturac, odvjetnik u Zagrebu, Srebrnjak 55, protiv rješenja tuženog Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalne službe za drugostupanjski upravni postupak, Katančićeva 5, Zagreb, klasa: UP/II-470-05/11-01/4, urbroj: 513-04/11-02 od 23. veljače 2011., radi poreznog nadzora, u nejavnoj sjednici vijeća održanoj 3. srpnja 2013.

p r e s u d i o j e

Tužba se uvažava.

Poništava se rješenje Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalne službe za drugostupanjski upravni postupak, klasa: UP/II-470-05/11-01/4, urbroj: 513-04/11-02 od 23. veljače 2011.

Obrazloženje

Pobijanim rješenjem tuženog tijela odbijena je žalba tužitelja izjavljena protiv rješenja Ministarstva financija Republike Hrvatske, Financijske policije, Postaje Zagreb, klasa: UP/I-470-05/09-03/13, urbroj: 513-19-02-01-10-45 od 18. listopada 2010., kojim je u ponovnom postupku tužitelju utvrđen manje obračunani porez na dodanu vrijednost za razdoblje od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2007. u iznosu od 4.310.167,29 kn i kamata zbog nepravodobne uplate poreza obračunana do dana sastavljanja dopunskog zapisnika 18. listopada 2010. u iznosu od 1.636.822,73 kn, te manje obračunani porez na dobit za razdoblje od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2007. u iznosu od 161.832,02 kn i kamata zbog nepravodobne uplate poreza obračunana do dana sastavljanja dopunskog zapisnika 18. listopada 2010. u iznosu od 55.885,81 kn (točka I. izreke), te mu je naloženo da uplati navedeni porez i kamate na propisane račune Državnog proračuna i da obračuna i uplati daljnje kamate na porez na dodanu vrijednost i porez na dobit od dana sastavljanja dopunskog zapisnika do dana uplate (točka II. izreke), kao i da nakon izvršenih uplata proračunskih prihoda provede odgovarajuća knjiženja u poslovnim knjigama koja se odnose na povećanje osnovice (točka III. izreke).

Tužitelj u tužbi kojom pokreće upravni spor u bitnome ističe da je protiv prvostupanjskog rješenja od 9. ožujka 2010. uložio žalbu koja je djelomično uvažena te je drugostupanjskim rješenjem poništena točka I.1. i I.3. izreke i predmet vraćen na ponovni postupak dok je u odnosu na točku I.2. prvostupanjskog rješenja žalba odbijena kao neosnovana. U ponovljenom postupku prvostupanjsko je tijelo donijelo rješenje od 18. listopada 2010. kojim je utvrđen manje obračunati porez na dodanu vrijednost za 2007. godinu u iznosu od 4.310.167,29 kn i kamata u iznosu od 1.636.822,73 kn te manje obračunati porez na dobit za 2007. godinu u iznosu od 161.832,02 kn i kamata u iznosu od 55.885,81 kn, na što je uložio žalbu, ali je pobijanim rješenjem ista odbijena. Ističe da su i prvostupanjsko i drugostupanjsko rješenje u svojim izrekama kontradiktorni s obrazloženjima i nalogom za porezni nadzor. Naime, oba rješenja ga zadužuju za razdoblje od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2007. iako je nalog za nadzor obuhvatio razdoblje od 3. veljače 2007. do 31. prosinca 2007. Dakle, zadužen je i za razdoblje koje nije obuhvaćeno nalogom i za koje razdoblje nije tražena dokumentacija. U odnosu na zapisnik, dopunski zapisnik, prvostupanjsko rješenje i pobijano rješenje je njegov stav da je financijski nadzor nepotpuno i pogrešno utvrdio činjenično stanje i pogrešno primijenio pravne propise te povrijedio načela postupka. Pravila postupka o kojima prvostupanjsko tijelo nije vodilo računa, a bila su od utjecaja na rješavanje jesu ona iz odredbi članka 6., 7., 48. (u svezi s člankom 44. i 45. Zakona o općem upravnom postupku), 78. i 108. Općeg poreznog zakona te odredbe članka 4., 5., 7., 9., 11., 42. i 80. Zakona o općem upravnom postupku. Dakle, smatra da je u postupku financijskog nadzora pogrešno utvrđeno kako nije došlo do isporuke dobara nafte i naftnih derivata, te da knjigovodstvena dokumentacija nije vjerodostojna. Ističe da nikada nije radio ništa fiktivno i da je za sve naftne derivate izdavao i zaprimao svu potrebnu dokumentaciju. Smatra, stoga, da je financijski nadzor nepotpuno utvrdio činjenično stanje te da nema pravo na odbitak pretporeza jer dokumentacija koju posjeduje za fakturiranje zadovoljava sve zakonske uvjete potrebne za valjano knjiženje s obzirom da za kompletnu isporuku postoje računi, otpremnice, prijevoznice, kalkulacije cijena i drugo. Stav je tuženog tijela da dobavljači nemaju ulaznu dokumentaciju za robu koju su prodavali, a što je utvrđeno procjenom temeljem prometa po žiro računima dobavljača te da TNG-1 obrasci nisu dostavljeni poreznom nadzoru što predstavlja kršenje odredbi Uredbe o kakvoći tekućih naftnih derivata. Navedeno zaključivanje predstavlja nezakonito postupanje tuženog tijela utemeljeno na pogrešnim pretpostavkama i pogrešnoj primjeni materijalnog prava. Naime, 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 mu isti robu nisu prodali te navedena okolnost nije odlučna za zaključak da mu roba nije isporučena. Navedeno stajalište iskazano je i u presudi Upravnog suda Republike Hrvatske, broj: Us-4555/2007 u smislu da utvrđenje da drugi poduzetnik nema dokumentaciju o nabavi robe ne mora značiti da robu nije prodao tj. da je nije isporučio pa stoga po shvaćanju Suda ova okolnost nije odlučna da roba nije isporučena. Prvostupanjsko i drugostupanjsko tijelo tijekom cijelog postupka u nedostatku relevantnih argumenata tvrde da je ključan dokaz njihovog stajališta činjenica da ne postoje i/ili da su krivotvoreni tzv. TNG-1 obrasci koji se moraju priložiti uz pošiljku tekućih naftnih derivata. I dalje tvrdi da je sve TNG-1 obrasce predao financijskom nadzoru, što je uostalom i sam nadzor potvrdio u svom zapisniku i iste proglasio krivotvorenima da bi kasnije naveo da mu nisu predani. Ističe da je prema revizorskom nalazu u 2007. godini od navedenih dobavljača kupio i platio te mu je isporučena količina prodana u tranzitu, a tuženo tijelo u pobijanom aktu, te tijekom postupka uopće nije utvrđivalo što i koliko je

navedene robe prodao u tranzitu, a što u vlastitoj maloprodaji. Nadležno Ministarstvo zaštite okoliša, prostornog uređenja i graditeljstva koje je donijelo Uredbu o kakvoći tekućih naftnih derivata je dalo tumačenje vezano uz postupanje sa TNG-1 obrascima ističući da trgovac koji je pošiljku goriva predao dalje drugom trgovcu, a nije ga stavio na tržište dostavlja izjavu s gorivom, te je više ne posjeduje. INA d.d. u svom dopisu ističe da je točno da su prodavatelji robe, ali budući da je to roba u tranzitu od dobavljača ne dobivaju Izjavu o sukladnosti, odnosno TNG-1 obrazac, te iste nemaju u dokumentaciji. Naime, obrazac TNG-1 prati robu i prijevoznik koji je isporučio krajnjem korisniku dužan je priložiti uz otpremnicu i TNG-1 obrazac. Dakle, zaključno tvrdi da nema zakonsku obvezu čuvati TNG-1 obrasce za robu koju je prodao u tranzitu od navedenih dobavljača, a što iznosi u 2008. godini 6.318.291,00 litara pa je stoga pozivanje tuženog tijela na navedeni dopis u cijelosti pogrešno primijenjeno materijalno pravo na njegovu štetu. Iz tumačenja i primjene VI smjernice o porezu na dodanu vrijednost od strane Europske unije, te prakse suda europskih zajednica proizlazi nedvojbeno i jasno tumačenje primjene i statusa poreza na dodanu vrijednost koje glasi: „Ako se nedopuštene djelatnosti natječu s dopuštenim poslovima, načelo porezne neutralnosti zabranjuje da se ti poslovi različito tretiraju s motrišta poreza na dodanu vrijednost“. U konkretnom slučaju tuženo je tijelo proglasilo prodaju koju su vršili njegovi dobavljači nedopuštenom, isporuke koje su vršene s njegove strane prema dobavljačima dopuštenim, kompenzacije koje su vršili dopuštenim, zaduživanje za porez na dodanu vrijednost po isporučenim robama dopuštenim, a odbitak pretporeza po primljenim robama nedopuštenim, što znači da su različito tretirali porezne obveznike s obzirom na porez na dodanu vrijednost. Iz nalaza revizora u ciljanoj reviziji nedvojbeno proizlazi činjenica da su sve knjigovodstvene isprave o nastalim poslovnim događajima vjerodostojne. U odnosu na ovaj navod drugostupanjsko tijelo navodi da je i revizor potvrdio da su mu predana samo tri TNG-1 obrasca pa da to znači da izvješće revizora koji tvrdi da su nedvojbeno sve knjigovodstvene isprave o nastalim poslovnim događajima ispravne, ne utječe na pobijano rješenje, ali ipak utječe na stav prvostupanjskog tijela u svezi s TNG-1 obrascima. Dakle, drugostupanjsko tijelo je prihvatilo reviziju kao dokaz, a manipulacija koji dio revizije koristi kao dokaz za prikrivanje kaznenih djela tijekom prvostupanjskog postupka (gubitak i/ili uništenje TNG-1 obrazaca) će biti predmet ispitivanja unutar kaznenih postupaka. Smatra da mu je pogrešno osporeno pravo na odbitak pretporeza, te da je pogrešno primijenjena odredba članka 20. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, članka 104. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, članka 5. Zakona o porezu na dobit i članka 108. stavak 2. i 3. Općeg poreznog zakona. Tijekom postupka, a radi zakonitog konzumiranja vlastitog prava na pravedan i fer porezni postupak, te pravo na jednakost svih pred zakonom je zatražio podneskom od 9. studenog 2009. da mu se omogući uvid u spis i fotokopiranje spisa na što je nadležno tijelo odgovorilo zaključkom od 11. studenog 2009., kojim je u dijelu koji se odnosi na fotokopiranje spisa molba odbijena. Po podnesenoj žalbi na navedeni zaključak je žalba uvažena i poništen zaključak uz uputu da je sukladno članku 80. Zakona o općem upravnom postupku dopušteno fotokopiranje dijela spisa osim onih dijelova koji su taksativno navedeni kao nedopušteni. Po navedenom je prvostupanjsko tijelo donijelo novi zaključak koje mu dopušta fotokopiranje spisa, te je u tom smislu dana 18. veljače 2009. fotokopiran dio dokumentacije koji se odnosi na vezane nadzore koji se spominju u zapisniku i kasnije dopunskom zapisniku. Nastavno je uputio podnesak 20. veljače 2010. kojim traži svu dokumentaciju iz spisa i da mu se specificira i posebno izdvoji dokumentacija glede navoda u zapisniku od 3. studenog 2009. (na str. 11. pod e), na str. 11. i 12. pod d), na str. 12. pod e), na str. 13. i 14. pod f), na str. 19. i 20.

pod a), na str. 20. i 21. pod b), na str. 21 pod c), na str. 22 pod d)) da su Izjave o sukladnosti, odnosno obrasci TNG-1 krivotvorene, koje pravo, unatoč odluci drugostupanjskog tijela, mu se ponovno odriče uz napomenu da to pravo na treba ni konzumirati budući da se tom tijelu jednostavno ne da fotokopirati deset registratora i drugu poslovnu dokumentaciju te istu specificirati i predati mu o njegovu trošku, odnosno posebno izdvojiti dokumente za koje tvrdi da su krivotvoreni. Nadalje, tražio je fotokopiranje spisa i popis dokumentacije uz pristup javnog bilježnika što mu nije omogućeno, te izuzeće postupajućih inspektora kada je utvrdio da su isti kao osobe koje su zadužene za navedeni spis pogubili i/ili uništili dokumentaciju iz spisa, što je detaljno obrazložio, a na isto tijekom prvostupanjskog postupka nije dobio akt - zaključak čelnika tijela kojim se odlučuje o zahtjevu za izuzeće traženih službenika. Dakle, nije mu fotokopiran niti omogućen uvid i proučavanje dokumentacije koja se odnosi na ispise prometa po žiro računima banaka, izjave - dopisi i/ili bilo kakva druga korespondencija iz koje bi bilo razvidno da je vršena bilo kakva provjera TNG-1 obrasca kod izdavatelja/proizvođača koji su navodno potvrdili da se radi o „krivotvorinama“, izjave od dobavljača INA d.d. koje potvrđuju da su izjave o sukladnosti po isporukama koje mu je vršio vjerodostojne te dokumentacije koju je dostavio poreznom nadzoru. Navedena činjenica ima za posljedicu da je time onemogućen na učinkovit pravni lijek jer je onemogućen kritički preispitati činjenice koje navodi prvostupanjsko tijelo pozivajući se na dokumente koje mu ne predočava, odnosno ne želi mu ih predočiti, čime je postupljeno suprotno članku 4., 5., 11. i 80. Zakona o općem upravnom postupku. Nadalje ističe da je netočno da nije obrazložio zahtjev za izuzeće postupajućih inspektora budući da je veći dio podneska posvećen nabranju razloga za izuzeće te da je o izuzeću trebao odlučiti čelnik tijela i to u formi akta (zaključka). Međutim, iz dopunskog zapisnika proizlazi da su sami inspektori odlučili da je zahtjev za njihovo izuzeće neosnovan te da stoga nije uvažen (str. 16. odlomak 3.), čime su povrijeđene odredbe članka 48. stavak 3. Općeg poreznog zakona u svezi s člankom 44. i 45. Zakona o općem upravnom postupku. Posebno ističe da je tijekom nadzora potkrijepio vlastitom poslovnom dokumentacijom poslovne događaje fakturama koje sadrže sve podatke u smislu članak 20. Zakona o porezu na dodanu vrijednost i članka 104. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, otpremnicama koje sadrže sve potrebne podatke (mjesto utovara, mjesto istovara, vozilo i dr.), primke - kalkulacije cijena sa potpisima poslovođa koji su robu zaprimali, fakture za prijevoz robe prijevoznicima i usluge, prijevoznici te izjave o sukladnosti robe od proizvođača i/ili uvoznika. Porezno tijelo ne ocjenjuje niti činjenicu da je svu tu robu platio svojim dobavljačima zajedno s iskazanim porezom na dodanu vrijednost na tim fakturama, te ne ocjenjuje niti činjenicu da je inventura, financijska i materijalna, potvrdila da je roba u navedenim količinama i vrstama primljena i prodana. Nadalje, smatra da je način izbora metode procjene porezne osnovice za dobavljače diskrecijsko pravo ali da financijski nadzor mora obrazloženo opravdati razloge odabira određene metode prilagođene djelatnosti proračunskog obveznika, kako bi bilo vidljivo postupanje u dobroj vjeri (članak 9. Općeg poreznog zakona) imajući u vidu i odredbe članka 6. stavak 2. Općeg poreznog zakona. U konkretnom slučaju spori procjenu baziranu samo i isključivo na prometima žiro računa jer metoda koja je uzeta kao način procjene nije realna odnosno po prirodi stvari daje nerealno utvrđenje porezne osnovice. Naime, ista metoda u cijelosti isključuje kompenzacijska plaćanja koja se ne vide putem žiro računa, te u cijelosti isključuje činjenicu da neki računi možda nisu plaćeni. Smatra da je financijski nadzor propustio dokazati da dobra nisu isporučena, te da zbog toga nema pravo na odbitak pretporeza. Navedena dilema je samo prividna, a ona je porezno-pravno zapravo razriješena

načelima oporezivanja, a naročito onima koji se odnose i čine obvezu financijskog nadzora i to načela postupanja u dobroj vjeri, načela utvrđivanja svih prava i obveza iz porezno-pravnog odnosa, o utvrđivanju svih činjenica koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke, o obvezi financijskog nadzora da s jednakom pažnjom utvrdi i one činjenice koje idu u prilog proračunskog obveznika, te o utvrđivanju činjenica prema njihovoj gospodarskoj biti. Nadalje ukazuje na manjkavo i pogrešno utvrđeno činjenično stanje u smislu da prilikom pisanja zapisnika od 3. studenog 2009. još uvijek nisu bili poznati rezultati tzv. vezanih nadzora jer npr. zapisnik poreznog nadzora nad Cervus d.o.o. nosi datum 31. prosinca 2009., a zapisnik poreznog nadzora za obrt Kroko nosi datum 7. siječnja 2010. Nadalje ističe da se u tom zapisniku tvrdi da su TNG-1 obrasci koje je primio od svojih dobavljača krivotvoreni, u zaključku od 1. prosinca 2009. se tvrdi da poreznom nadzoru nisu predani TNG-1 obrasci, a u dopunskom zapisniku na str. 5 porezno tijelo suočeno s činjenicom da ima u posjedu tri originala koja su proglašeni krivotvorinom i za koje se tvrdilo da im nisu bili predani sada tvrdi da su isti ipak predani u tijeku nadzora i da su istinita i vjerodostojna isprava. Nadalje, porezni nadzor na str. 6 pod e). priznaje vjerodostojnost ulaznih računa i isporuka roba izdanih od trgovačkog društva ATISDO d.o.o. tijekom 2007., a što zapravo predstavlja konačni dokaz nezakonitog postupanja prvostupanjskog tijela jer mu sada više nije niti bitan tijek robe, niti novca prema kupljenoj robi. Navedeni navod je potpuno kontradiktoran sa činjenicom da se sve procjene temelje na prometu po žiro računima dobavljača te navedena procjena poreznog nadzora definitivno dokazuje maliciozno postupanje prema njemu. Posebice ističe da spada u skupinu poduzetnika koji su pod stalnim nadzorom Financijske policije, Porezne uprave, Carine, Državnog inspektorata, a i nad njim je vršena kontrola od strane istog tijela u svezi s prometom i potrošnjom naftnih derivata za razdoblje od 3. veljače do 31. prosinca 2007. o čemu je sačinjen zapisnik od 17. travnja 2008. u kojem se zaključuje da nadzorom nisu utvrđene nepravilnosti. Dakle, imajući u vidu činjenicu kontrola iz 2007. i 2008., u kojima je utvrđen pravilan i zakonit rad, da su svi rezervoari uredno baždareni i pečaćeni, da sve inventure, kako financijske tako i robne u načelu odgovaraju zakonskim normama, te da su sve analize potvrdile vrstu i kvalitetu goriva, potpuno je nezakonit i neutemeljen zaključak prvostupanjskog tijela da mu dobavljači nisu isporučivali robu koju su fakturirali.

Predlaže stoga Sudu da tužbu uvaži i pobijano rješenje poništi i predmet vrati na ponovni postupak uz uputu da se odredi i provede financijsko vještačenje kompletne poslovne dokumentacije uz utvrđivanje činjenice koliko je robe prodano u tranzitu, a koliko u vlastitoj maloprodaji vezano uz navedene dobavljače.

Tuženo tijelo u odgovoru na tužbu smatra tužbu neosnovanom iz razloga navedenih u obrazloženju pobijanog rješenja te predlaže Sudu da je odbije.

Tužba je osnovana.

AB PETROL d.o.o. iz Sesevskog Kraljevca, Selska cesta 19 je podnio Upravnom sudu Republike Hrvatske tužbu dana 13. travnja 2011. no, podneskom od 29. kolovoza 2012. stečajni upravitelj Tomislav Orehovec izvješćuje Sud da je nad navedenim tužiteljem temeljem rješenja Trgovačkog suda u Zagrebu posl. broj: St-1263/11 od dana 14. lipnja 2012. otvoren stečajni postupak. Međutim, kako se u istom podnesku moli Sud da, budući da okončanje stečajnog postupka ovisi upravo o ishodu predmetnog spora, žurno nastavi postupak u ovoj pravnoj stvari, Sud je nastavio postupak i na sjednici vijeća održanoj dana 3. srpnja 2013. donio navedenu odluku.

Naime, iz sadržaja spisa predmeta dostavljenih uz odgovor na tužbu proizlazi da rezultat obavljenog financijskog nadzora zakonitosti, pravilnosti i pravodobnosti obračuna,

prijava i uplata proračunskih prihoda (promet i potrošnja naftnih derivata za razdoblje od 1. siječnja 2008. do 31. prosinca 2008., porez na dodanu vrijednost za razdoblje od 3. veljače 2007. do 31. prosinca 2008., te porez na dobit za razdoblje od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2007.) slijedom utvrđenog činjeničnog stanja (zapisnik klasa: UP/I-470-05/09-03/13, urbroj: 513-19-02-01-01-09-5 od 3. studenog 2009., dopunski zapisnik po prigovoru tužitelja klasa: UP/I-470-05/09-03/13, urbroj: 513-09-02-01-01-10-23 od 8. ožujka 2010., te dopunski zapisnik klasa: UP/I-470-05/09-03/13, urbroj: 513-19-02-01-10-44 od 18. listopada 2010. u izvršenju rješenja tuženog tijela klasa: UP/I-470-05/10-01/50, urbroj: 513-04/10-02 od 16. srpnja 2010.) pokazuje na kraju spornim samo osporavanje prava na odbitak pretporeza po računima dobavljača koji u svojim poslovnim evidencijama nisu imali iskazanu nabavu naftnih derivata (vezani nadzor kod Cervus d.o.o. iz Bjelovara, Atisdo d.o.o. iz Zagreba, Alp Impex d.o.o. iz Sesveta i obrta Kroko nafta, vlasnika Zvonimira Staničića iz Grubišnog Polja) koje su kao isporučene navodili u računima izdanim tužitelju. Dakle, zaključuje se da ti računi ne predstavljaju 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 o njihovom nastanku, razvoju i okončanju (članak 54., i članak 55. stavak 1., 2., 3. i 4. Općeg poreznog zakona - Narodne novine, broj 127/00., 86/01. i 150/02., te članak 6. Zakona o računovodstvu - Narodne novine, broj 109/07.) pa slijedom odredbe članka 104. stavak 1. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost nisu ispunjeni uvjeti da bi tužitelj imao pravo na odbitak pretporeza po nadziranim ulaznim računima. Ima se u vidu da se prema odredbi članka 20. stavak 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, broj 47/95., 106/96., 164/98., 105/99., 54/00., 73/00., 127/00., 48/04., 82/04., 90/05. i 76/07.) pretporezom smatra iznos poreza na dodanu vrijednost iskazan na računima za isporuke dobara i usluga koje su drugi poduzetnici obavili poreznom obvezniku. Isto tako odredbom članka 104. stavak 1. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, broj 60/96., 113/97., 7/99., 112/99., 119/99.-ispravak, 44/00., 63/00., 80/00., 109/00., 54/01., 58/03., 198/03., 55/04., 77/04.-ispravak, 153/05. i 79/07.) su propisani uvjeti koji moraju biti ispunjeni da bi poduzetnici koji obavljaju oporezive isporuke dobara i usluga imali pravo na odbitak pretporeza a to su: 1. da računi za primljena dobra ili obavljene usluge sadrže sve podatke propisane člankom 15. stavkom 3. Zakona, 2. da je isporuka dobara ili usluga primljena od drugog obveznika poreza na dodanu vrijednost, 3. da za primljene isporuke prema članku 20. Zakona nije isključeno pravo na odbitak pretporeza, 4. da je isporuka obavljena poduzetniku u poduzetničke svrhe.

Međutim, u tom smislu se osporavanje prava na odbitak pretporeza ne može temeljiti isključivo na utvrđenim nepravilnostima u poslovanju tužiteljevih dobavljača tako da se interpretira na način da je time nedvojbeno utvrđeno da isporuka po ispostavljenim računima navedenih dobavljača nije obavljena. 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.

Naime, kako to ističe i tuženo tijelo u obrazloženju pobijanog rješenja, odredbom članka 22. stavak 1. Uredbe o kakvoći naftnih derivata (Narodne novine, broj 53/06.) se određuje da tekuća naftna goriva koja se stavljaju u promet na domaće tržište moraju biti popraćena Izjavom o sukladnosti s propisanim graničnim vrijednostima značajki i kakvoće tekućih naftnih goriva utvrđenih tom Uredbom za to razdoblje. 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 (stavak 2.). Priznavanje izvještaja o ispitivanju izdanog u inozemstvu obavlja akreditirana pravna osoba koja udovoljava zahtjevu norme HRN EN ISO/IEC 17020 A vrste (stavak 3.). Dobavljač je dužan uz pošiljku tekućih naftnih goriva priložiti Izjavu o sukladnosti na obrascu TNG-1 (stavak 4.). Izjavom o sukladnosti dobavljač daje pismeno jamstvo da tekuće naftno gorivo odgovara graničnim vrijednostima propisanim tom Uredbom (stavak 5.). Izjava o sukladnosti u preslici slijedi pošiljku, a dobavljač zadržava izvornik Izjave o sukladnosti (stavak 6.). 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 i izvještaj akreditiranog laboratorija o obavljenom ispitivanju zadržava dobavljač te je iste 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. stavak 3. Općeg poreznog zakona. Ovo posebice u konkretnom slučaju s obzirom da u tom smislu činjenično stanje nije nesporno utvrđeno jer tužitelj tvrdi da je sve TNG-1 obrasce predao financijskom nadzoru, što je potvrđeno u zapisniku od 3. studenog 2009., ali su isti proglašeni krivotvorenima da bi se kasnije tvrdilo da nisu predani, odnosno da su samo neki predani. Osim toga, nije cijenjen ni tužiteljev navod da je navedenu robu prodao u tranzitu, a prema mišljenju nadležnog Ministarstva zaštite okoliša, prostornog uređenja i graditeljstva proizlazi da proizvođač ili uvoznik tekućeg naftnog goriva izdaje Izjavu o sukladnosti pošiljke goriva s propisanim graničnim vrijednostima značajki i kakvoće tekućeg naftnog goriva utvrđenih Uredbom, te da je original Izjave proizvođač ili uvoznik dužan čuvati dvije godine, a preslika Izjave slijedi gorivo do trgovca koji stavlja gorivo na tržište Republike Hrvatske, pa trgovac koji je pošiljku goriva predao dalje drugom trgovcu, a nije ga stavio na tržište dostavlja Izjavu s gorivom, te je više ne posjeduje, odnosno preslika Izjave ostaje kod trgovca koji ga stavi na tržište (u prodaju na benzinske postaje i sl.) i mora je čuvati dvije godine. U svezi tvrdnje tužitelja da je prodavatelj robe u tranzitu nije cijenjen ni navod u pribavljenom dopisu od INE d.d., prema kojem proizlazi da s obzirom da je prodavatelj robe u tranzitu od dobavljača ne dobije Izjavu o sukladnosti, odnosno da obrazac TNG-1 prati robu i prijevoznik koji isporuči robu krajnjem korisniku ga je dužan priložiti uz otpremnicu. Dakle, smatra da nema zakonske obveze čuvati TNG-1 obrasce za robu koju je prodao u tranzitu u kom smislu nije moguće otkloniti ni njegovu tvrdnju da je stoga pogrešno primijenjeno materijalno pravo na njegovu štetu. Naime, u tom smislu nije dovoljna samo tvrdnja tuženog tijela da spomenuto mišljenje nije pravno obvezujuće za postupanje u predmetnom postupku uz neutemeljen zaključak da citirani zakonski propisi točno određuju što je vjerodostojna isprava temeljem koje se može ostvariti pravo na pretporez. Iz navedenog razloga (neposjedovanje Izjave o sukladnosti) je osporeno kao činjenično nerelevantno i izvješće revizorskog društva Marićević d.o.o. iz Zagreba prema kojem 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 (ulazni račun i otpremnice), dokumenti o prijevozu (prijevoznice) te one koji potvrđuju primitak robe (primke/kalkulacije, skladišne kartice i

financijske kartice) vjerodostojne isprave. Dakle, revizijom su obuhvaćene nabave goriva od navedenih dobavljača te preuzimanje toga goriva kod tužitelja i prodaja goriva krajnjim korisnicima sa benzinskih postaja. Pregledana dokumentacija, koju se detaljno analiziralo po odabranim dobavljačima, vrstama goriva i skladištima potvrđuje da je gorivo isporučeno od dobavljača uredno zaprimljeno u skladišta, odnosno benzinske postaje i tu realizirano u maloprodaji krajnjim korisnicima. Pritom su kao dokazi stvarnog stanja goriva u benzinskim postajama priložene i ovjerene inventurne liste na dan 31. prosinca 2007. i 31. prosinca 2008., te Zapisnici Carinske uprave koji su načinili ovlaštene carinski službenici Carinarnice Zagreb za benzinsku postaju Konjšćina i za benzinsku postaju Prigorje Brdovečko iz kojih proizlazi da je utvrđeno da se vodi uredna evidencija goriva sukladno Zakonu o posebnom porezu na naftne derivate.

Dakle, slijedom navedenoga proizlazi da pregledane knjigovodstvene isprave sadrže sve podatke o nastalim poslovnim događajima tako da se mogu smatrati vjerodostojnim (nije dovedeno u pitanje da sadrže sve podatke propisane člankom 15. stavak 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, da dobavljači nisu obveznici poreza na dodanu vrijednost i da isporuka nije obavljena poduzetniku u poduzetničke svrhe), a ni utvrđene činjenice (pribavljeni dokazi) nisu za sada takvi da bi sa sigurnošću potvrđivali stajalište poreznog tijela da navedeni dobavljači tužitelju ne bi isporučili po tako izdanim računima navedenu robu, odnosno predstavljale osnovu za „procjenu“ porezne osnove baziranu isključivo na prometima žiro računa dobavljača pa u tom smislu činjenično stanje u provedenom postupku nije pravilno utvrđeno, odnosno sukladno tome ni pravilno primijenjeno materijalno pravo. Iako tužitelj zbog toga ukazuje i na veći broj povreda pravila postupka o kojima prvostupanjsko tijelo nije vodilo računa, a za koje smatra da su bile od utjecaja na rješavanje predmetne upravne stvari, kao relevantnom za odlučivanje u ponovnom postupku se može smatrati obveza primjene odredbe članka 6. stavka 2. Općeg poreznog zakona u smislu da je porezno tijelo dužno utvrditi sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke, pri čemu je dužno s jednakom pažnjom utvrditi i one činjenice koje idu u prilog poreznog obveznika. Pritom, porezno tijelo određuje koje će se radnje u postupku poduzimati i u kojem opsegu, ali taj opseg ne smije biti na štetu pravilnog utvrđivanja činjeničnog stanja.

Dakle, kako nije bilo moguće otkloniti prigovore tužitelja da je temeljem svega navedenoga povrijeđen zakon na njegovu štetu, trebalo je temeljem odredbe članka 39. stavak 2. Zakona o upravnim sporovima (Narodne novine, broj 53/91., 9/92. i 77/92.), a u svezi članka 90. Zakona o upravnim sporovima (Narodne novine, broj 20/10. i 143/12.), tužbu uvažiti i pobijano rješenje poništiti, s tim da tuženo tijelo donese novo rješenje pridržavajući se izraženog pravnog shvaćanja suda i primjedbi glede postupka.

U Zagrebu 3. srpnja 2013.

Zapisničarka  
Veseljka Kos, v.r.

Predsjednica vijeća  
Sanja Štefan, v.r.

Za točnost otpravka ovlašten službenik

