

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

Poslovni broj: Usoz-1/2012-6

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 tog suda u postupku ocjene zakonitosti općeg akta, pokrenutom po zahtjevu Z. b. d.d., P. c. 2 iz Z., koje temeljem specijalne punomoći zastupa zaposlenik M. B., dipl. iur. iz Z., na sjednici održanoj dana 26. studenog 2013.

p r e s u d i o j e

Zahtjev se usvaja te se ukida odredba članka 13. stavka 2. Odluke o općinskim porezima Općine B. (Službeni glasnik Zadarske županije, broj 1/2002. i 17/2009.) u dijelu što se odnosi na bankomate.

Obrazloženje

U povodu donošenja pojedinačnog akta, rješenja Upravnog odjela za proračun i financije Z. ž., klasa: UP/II-410-23/11-01/12, urbroj: 2198/12-02/2-11-2 od 13. prosinca 2011., u predmetu poreza na tvrtku, Z. b. d.d. iz Z. podnijela je u zakonom propisanom roku zahtjev za ocjenu zakonitosti Odluke o općinskim porezima Općine B., objavljene u Službenom glasniku Zadarske županije, broj 1/02. s obzirom na Odluku o izmjeni i dopuni Odluke o općinskim porezima Općine B., objavljene u Službenom glasniku Zadarske županije, broj 17/09., koje je donijelo Općinsko vijeće Općine B.

Podnositelj smatra da je odredba članka 13. stavka 2. Odluke o općinskim porezima Općine B., na način kako je izmijenjena Odlukom o izmjeni i dopuni iste Odluke tako da se uvodi porez na tvrtku na bankomate, u nesuglasju s odredbom članka 42. stavka 2. Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te člankom 40. Općeg poreznog zakona. Primjenom navedene odluke tužitelj je obavezan na plaćanja poreza na tvrtku na bankomate, rješenjem Jedinostvenog upravnog odjela Općine B., klasa: UP/I-410-12/11-01/220, urbroj: 2198/02-1/4-11-1 od 6. rujna 2011., koje je potvrđeno uvodno navedenim rješenjem Upravnog odjela za proračun i financije Z. ž.

U zahtjevu navodi da je Odlukom o izmjeni i dopuni Odluke o općinskim porezima Općine B. proširena obveza plaćanja poreza na tvrtku na sve obveznike poreza na dobit ili poreza na dohodak registrirane za obavljanje djelatnosti koje u svom sastavu imaju poslovne jedinice, te je, uz prodavaonice, pogone, radionice, prodajna mjesta, kako je bilo regulirano člankom 13. izvorne Odluke, određena i za bankomate. Podnositelj citira odredbu članka 42. Zakona o financiranju lokalne i područne (regionalne) samouprave koje jasno definira što su to poslovne jedinice kao i odredbu članka 40. Općeg poreznog zakona koja još detaljnije propisuje koji se organizacijski oblik stalnog poslovanja može smatrati poslovnom jedinicom, a koji ne. S tim u vezi navodi da je bankomat po svojoj prirodi stalno mjesto poslovanja radi kombinacije uskladištenja i isporuke gotovog novca te se obavljaju samo djelatnosti od pomoćnog značenja za podnositelja, što se ne smatra poslovnom jedinicom.

Posebno drži navedenu odredbu Odluke o općinskim porezima Općine B. protivnom odredbi članka 5. Zakona o kreditnim institucijama koja propisuje koje su osnovne a koje dodatne financijske usluge te ne navodi mrežu bankomata kao poslovnu jedinicu koja bi obavljala djelatnost.

Predlaže da Sud ukine odredbu članka 13. Odluke o općinskim porezima Općine B. (Službeni glasnik Zadarske županije, broj 1/02. i 17/09.) u odgovarajućem dijelu.

U povodu poziva donositelju Odluke na očitovanje, podatke o predmetu dostavio je Općinski načelnik podneskom od 11. travnja 2013. U odnosu na zahtjev poziva se na odredbu članka 40. Općeg poreznog zakona koja definira pojam poslovne jedinice te drži da upravo iz razloga što se korištenjem bankomata naplaćuje provizija na transakcije, ostvarivanjem dobiti, stvara osnova za oporezivanje porezom

na tvrtku. Drži da su time ispunjeni Zakonom o financiranju lokalne i područne (regionalne) samouprave propisani uvjeti za obvezivanje poduzetnika na plaćanje poreza na tvrtku.

Zahtjev je osnovan.

Iz sadržaja zahtjeva proizlazi da podnositelj osporava članak 13. Odluke o općinskim porezima Općine B. (Službeni glasnik Zadarske županije, broj 1/02. i 17/09.). u integralnom tekstu, s obzirom na izmjenu nastalu Odlukom o izmjeni i dopuni Odluke o općinskim porezima Općine B. (Službeni glasnik Zadarske županije, broj 17/09.).

Naime, odredba članka 13. Odluke o općinskim porezima Općine B. (Službeni glasnik Zadarske županije, broj 1/02.) u izvornom tekstu glasi:

„Obveznici poreza na tvrtku ili naziv su pravne i fizičke osobe koje su obveznici poreza na dobit ili poreza na dohodak i registrirani su za obavljanje djelatnosti.

Osobe iz stavka 1. ovog članka koje u svom sastavu imaju poslovne jedinice (prodavaonice, pogone, radionice, prodajna mjesta) obveznici su poreza na tvrtku za svaku poslovnu jedinicu.“

Odredba članka 3. Odluke o izmjeni i dopuni Odluke o općinskim porezima Općine B. (Službeni glasnik Zadarske županije, broj 17/09.), glasi:

Članak 13. mijenja se i glasi:

„Obveznici poreza na tvrtku ili naziv su pravne i fizičke osobe koje su obveznici poreza na dobit ili poreza na dohodak i registrirani su za obavljanje djelatnosti.

Osobe iz stavka 1. ovog članka koje u svom sastavu imaju poslovne jedinice (prodavaonice, pogone, radionice, prodajna mjesta, bankomate...) obveznici su poreza na tvrtku za svaku poslovnu jedinicu.“

Mjerodavni propisi za ocjenu suglasnosti sa zakonom predmetne Odluke su Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (Narodne novine, broj 117/93., 92/94., 69/97., 33/00., 73/00., 127/00., 59/01., 107/01., 117/01., 150/02., 147/03., 132/06., 26/07., 7/3/08. i 25/12.), Opći porezni zakon (Narodne novine, broj 147/08., 18/11., 78/12. i 136/12.) i Zakon o kreditnim institucijama (Narodne novine, broj 117/08., 74/09., 153/09., 108/12. i 54/13.).

Odredba članka 42. Zakona o financiranju lokalne i područne (regionalne) samouprave koja regulira porez na tvrtku ili naziv, glasi:

1. Obveznici poreza na tvrtku ili naziv su pravne i fizičke osobe koje su obveznici poreza na dobit ili poreza na dohodak i registrirani su za obavljanje djelatnosti.

2. Osobe iz stavka 1. ovog članka koje u svom sastavu imaju poslovne jedinice (prodavaonice, pogone, radionice, prodajna mjesta) obveznici su poreza na tvrtku za svaku poslovnu jedinicu.

3. Obveznici poreza na tvrtku koji ne obavljaju djelatnost ne plaćaju porez na tvrtku.

4. Porez na tvrtku ili naziv plaća se u godišnjem iznosu koji propisuje općina ili grad a ne može iznositi više od 2.000,00 kn po svakoj tvrtki ili nazivu.

5. Obračun i način plaćanja poreza na tvrtku ili naziv uređuje svojom odlukom općina ili grad.

6. Porez na tvrtku ili naziv prihod je općine ili grada na području kojih je sjedište ili prebivalište ili uobičajeno boravište obveznika tog poreza. Ako obveznik poreza na tvrtku u svom sastavu ima poslovne jedinice porez na tvrtku za poslovnu jedinicu prihod je općine ili grada na čijem se području poslovna jedinica nalazi.

Opći porezni zakon uređuje odnos između poreznih obveznika i poreznih tijela koji primjenjuju propise o porezima i drugim javnim davanjima i predstavlja zajedničku osnovu poreznog sustava, pa pri ocjenjivanju što se smatra poslovnom jedinicom valja cijeniti i odredbu članka 40. tog zakona, koja u odgovarajućim stavcima, propisuje:

1. U smislu ovog Zakona stalnom poslovnom jedinicom smatra se stalno mjesto poslovanja preko kojeg se poslovanje društva obavlja u cijelosti ili djelomično.

2. Stalnom poslovnom jedinicom smatraju se posebno:

1) mjesto stvarne uprave,

2) podružnica,

3) ured,

4) tvornica,

5) radionica,

6) rudnik, naftni ili plinski izvor, kamenolom ili bilo koje drugo mjesto iskorištavanja prirodnih bogatstava

3. Gradilište ili građevinski ili montaži projekt čini stalnu poslovnu jedinicu samo ako traje dulje od 6 mjeseci

4. Stalnom poslovnom jedinicom ne smatra se:

1) korištenje objekata isključivo za uskladištenje, izlaganje ili isporuku dobara ili robe koji pripadaju društvu,

- 2) održavanje zaliha dobara ili robe koje pripadaju društvu isključivo radi skladištenja, izlaganja ili isporuke,
- 3) održavanje zaliha dobara ili robe koje pripadaju društvu isključivo radi prerade koje obavlja drugo društvo,
- 4) održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo radi kupnje dobara ili robe ili radi prikupljanja podataka za društvo,
- 5) održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo radi obavljanja bilo koje druge djelatnosti pripremnog ili pomoćnog značenja za društvo,
- 6) održavanje stalnog mjesta poslovanja radi kombinacije djelatnosti spomenutih u točkama od 1. do 5. ovog stavka, pod uvjetom da cjelokupna djelatnost stalnog mjesta poslovanja, koja je posljedica te kombinacije, ima pripremono ili pomoćno značenje.

S obzirom na navode donositelja o vrsti bankarskih usluga koje pruža bankomat, treba upozoriti da Zakon o kreditnim institucijama (Narodne novine, broj 117/08., 74/09., 153/09., 108/12. i 54/13.) u članku 5. definira osnovne i dodatne financijske usluge koje pružaju kreditne institucije (banke), pa navodi, kao osnovne usluge:

- primanje depozita i drugih povratnih sredstava,
- odobravanje kredita i zajmova uključujući potrošačke kredite i zajmove, te hipotekarne kredite i zajmove ako je to dopušteno posebnim zakonom i financiranje komercijalnih poslova uključujući izvozno financiranje na osnovi otkupa s diskontom i bez regresa dugoročnih nedospjelih potraživanja osiguranih financijskim instrumentima,
- otkup potraživanja s regresom ili bez njega (factoring),
- financijski najam (engl. leasing),
- izdavanje garancija ili drugih jamstava,
- trgovanje za svoj račun ili za račun klijenta: instrumentima tržišta novca, prenosivim vrijednosnim papirima, stranim sredstvima plaćanja, uključujući i mjenjačke poslove, financijskim ročnicama i opcijama, valutnim i kamatnim instrumentima,
- platne usluge u skladu s posebnim zakonima, usluge vezane uz poslove kreditiranja kao na primjer prikupljanje podataka, izrada analiza i davanja informacija o kreditnoj sposobnosti pravnih i fizičkih osoba koje samostalno obavljaju djelatnost,
- izdavanje drugih instrumenata plaćanja i upravljanje njima, a u skladu s posebnim zakonom,
- iznajmljivanje sefova,
- posredovanje pri sklapanju poslova na novčanom tržištu,
- sudjelovanje u izdavanju financijskih instrumenata te pružanje usluga vezanih uz izdavanje financijskih instrumenata u skladu sa zakonom koji uređuju tržište kapitala,
- upravljanje imovinom klijenata i savjetovanje u vezi s tim,
- poslovi skrbništva nad financijskim instrumentima, te usluge vezane uz skrbništvo nad financijskim instrumentima u skladu sa zakonom koji uređuje tržište kapitala,
- savjetovanje pravnih osoba glede strukture kapitala, poslovne strategije i sličnih pitanja, te pružanje usluga koje se odnose na poslovna spajanja i stjecanja dionica i poslovnih udjela u drugim društvima,
- izdavanje elektroničkog novca i investicijske i pomoćne usluge i aktivnosti propisane posebnim zakonom kojim se uređuje tržište kapitala, a koje nisu uključene u prethodno navedene usluge.

Kao dodatne financijske usluge navode se :

- poslovi vezani uz prodaju polica osiguranja u skladu s propisima koji uređuju osiguranje,
- pružanje usluga upravljanja platnim sustavima u skladu s odredbama poslovnog zakona,
- druge usluge koje kreditna institucija može pružati u skladu s odredbama posebnog zakona
- i druge slične financijske usluge, a koje su navedene u odobrenju za rad kreditne institucije.

Imajući u vidu izloženo za zaključiti je da je odredba članka 13. Odluke o općinskim porezima Općine B. (Službeni glasnik Zadarske županije, broj 1/02.) u izvornom tekstu suglasna sa Zakonom, dok naprotiv, Odluka o izmjenama Odluke o općinskim porezima Općine B. (Službeni glasnik Zadarske županije, broj 17/09.) u članku 3. i posljedično tome, sada važeći članak 13. spomenute Odluke u integralnom tekstu, nije suglasna sa Zakonom.

Nije sporno da su jedinice lokalne samouprave ovlaštene su u smislu odredbe članka 73. Zakona o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi (Narodne novine, broj 19/13.-pročišćeni tekst) putem svog predstavničkog tijela u svom samoupravnom djelokrugu donositi odluke i druge opće akte u skladu sa svojim statutom.

Prema odredbi članka 3. Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave stječe prihode iz vlastitih izvora, od zajedničkih poreza i od dotacija iz državnog ili županijskog proračuna.

U smislu članka 29. istog Zakona, vlastiti izvori općine i grada su, među ostalim, općinski, odnosno gradski porezi u skladu sa ovim Zakonom.

Prema članku 30. istog Zakona, općine ili gradovi mogu uvesti, među ostalim, porez na tvrtku ili naziv.

Temeljem zakona koji regulira određeno pravno područje, odlukom jedinice lokalne samouprave mogu se na usuglašen način razraditi zakonske odredbe ali se ne mogu uvoditi nova prava ili stvarati i proširivati obveze, što proizlazi iz prirode odluke kao hijerarhijski nižeg akta u odnosu na zakon.

Slijedom izloženog, a imajući na umu da se da se porezom na tvrtku mogu teretiti oni obveznici poreza na dobit i poreza na dohodak koji u svom sastavu imaju poslovne jedinice, primjerice prethodno navedene, zaključuje se da se u odnosu na banke poslovnim jedinicama smatra svaki organizacijski dio banke koji klijentima pruža obavljanje bankarskih i drugih financijskih usluga, kao što su podružnica, poslovnicu, filijala, ispostava ili slično.

Bankomat je elektromehanički uređaj pomoću kojeg ovlaštene korisnici, pomoću strojno čitljive platne (plastične) kartice podižu gotov novac, obavljaju uplatu gotovog novca ili pristupaju drugim uslugama, a ne organizacijski oblik kojim bi se klijentima pružalo obavljanje bankarskih odnosno financijskih usluga predviđenih odredbom članka 5. Zakona o kreditnim institucijama. Bankomat dakle ima pomoćnu funkciju pa ni okolnost što se prilikom određenih transakcija naplaćuje provizija i ostvaruje dobit nije dovoljna, po ocjeni Suda, da bi se smatrao poslovnom jedinicom i time dao zakonitu osnovu za obvezu plaćanja poreza na tvrtku.

Iz navedenih razloga, Sud ukida osporenu odredbu članka 13. stavka 2. Odluke o općinskim porezima Općine B. u odgovarajućem dijelu, u smislu odredbe članka 86. stavka 3. Zakona o upravnim sporovima (Narodne novine, broj 20/10. i 143/12.) s time da ista prestaje važiti danom objave presude u Narodnim novinama, prema stavku 4. istog članka Zakona.

U Zagrebu, 26. studenog 2013.