Poslovni broj: Usž-2634/19-2

**REPUBLIKA HRVATSKA**

**VISOKI UPRAVNI SUD REPUBLIKE HRVATSKE**

**Z A G R E B**

**Frankopanska 16**

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 Borisa Markovića, predsjednika vijeća, Blanše Turić i mr.sc. Mirjane Juričić , članica vijeća, te sudske savjetnice Matee Miloloža, zapisničarke, u upravnom sporu tužitelja A.- A. P. d.o.o., Z., protiv tuženika Ministarstva financija, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, Z., radi inspekcijskog nadzora, odlučujući o žalbi tuženika protiv presude Upravnog suda u Zagrebu, poslovni broj: 9 UsI-2832/15-22 od 21. ožujka 2019., na sjednici vijeća održanoj 13. svibnja 2020.

p r e s u d i o j e

Odbija se žalba tuženika i potvrđuje se presuda Upravnog suda u Zagrebu, poslovni broj: 9 UsI-2832/15-22 od 21. ožujka 2019.

Obrazloženje

Presudom Upravnog suda u Zagrebu, točkom I. izreke poništeno je rješenje tuženika, Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, klasa: UP/II-471-02/15-01/03, urbroj: 513-04/15-2 od 11. svibnja 2015., i rješenje Ministarstva financija Republike Hrvatske, Porezne uprave, Ureda za velike porezne obveznike, Klasa. UP/I-471-02/14-01/54, Urbroj: 513-07-23/03-14-02 od 14. studenoga 2014. Točkom II. izreke priznaje se tužitelju A.-A. P. d.o.o., Z., pravo na odbitak pretporeza za razdoblje od 1.siječnja do 31. prosinca 2013., u iznosu od 5.410.707,02 kn.

Protiv označene presude žalbu je izjavio tuženik zbog pogrešno i nepotpuno utvrđenog činjeničnog stanja te pogrešne primjene materijalnog prava. U bitnome navodi kako sud u obrazloženju presude, odlučujući o spornom pitanju utvrđivanja porezne obveze tužitelju, nije prihvatio utvrđenje poreznih tijela da tužitelj nema pravo na odbitak pretporeza na temelju izdanih računa od strane poreznih obveznika Z. C. d.o.o. u stečaju i Z. G. d.o.o. u stečaju, s obzirom da PDV na istima nije trebao biti iskazan, zbog toga što je došlo do prodaje nekretnina u postupku ovrhe te je PDV bio dužan obračunati i platiti tužitelj temeljem odredbe članka 75.stavka 3. točke d) Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Ističe da je iz poreznih rješenja razvidno da je tužitelj od ovršenika za prodaju nekretnina u postupku ovrhe ovrhovoditelja H.-L. K. d.o.o. primio račune od navedenih društava na kojima je iskazan PDV. Nadalje, navodi da je nadzorom utvrđeno da je Općinski građanski sud u Zagrebu dana 9. rujna 2013., donio zaključak o predaji nekretnina te je tada došlo do oporezivog događaja jer je tada tužitelju omogućeno raspolaganje dobrom u vidu prijenosa vlasništva ili stjecanja gospodarskog vlasništva. Navodi kako je sud, citirajući ranije odredbe Zakona o porezu na dodanu vrijednost zaključio da se oporezivi događaj dogodio prije stupanja na snagu novog Zakona o porezu na promet nekretnina (Narodne novine, broj 73/13 do 15/13). Smatra da je sud odlučujući o spornom pitanju, ima li tužitelj pravo na odbitak predmetnog PDV-a, zauzeo pogrešan i pravno neutemeljen stav, da u smislu odredbe članka 3.stavka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost i članka 6. stavka 3. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost nije mjerodavno postojanje posjeda, i nevažno je kada su doneseni zaključci o predaji nekretnina. Tuženik ističe da je navedeno stajalište suda u suprotnosti s činjeničnim stanjem koje proizlazi iz spisa predmeta, a na temelju kojeg stanja je svoje stajalište izrazi tuženik u osporenom drugostupanjskom rješenju i očitovanju od 30.listopada 2018., u kojem je obrazložen stav da se radi o tome, da je tužitelj sukladno članku 75. stavku 3. točki d) Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, broj 73/13 do 15/13) porezni obveznik upisan u registar PDV-a, obvezan platiti PDV kada mu se obavi isporuka nekretnina koje je prodao ovršenik u postupku ovrhe. U tom slučaju vrši se prijenos porezne obveze s prodavatelja na kupca, tj. primatelja dobara i usluga koji plaća PDV i istovremeno odbija isti porez kao pretporez. Navodi kako je temeljem navedenog zaključeno da je prvostupanjsko tijelo u postupku nadzora pravilno zaključilo kako tužitelj nije imao pravo na odbitak pretporeza po primljenim računima koji je zaračunat suprotno odredbi članka 75.stavka 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost pa ga tužitelj nije bio dužan ni platiti, zbog čega nije povrijeđeno načelo neutralnosti koje postoji u slučaju pravilne primjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Tuženik se poziva i na očitovanje prvostupanjskog tijela od 1.ožujka 2019., da se oporezivi događaj kod prodaje predmetnih nekretnina dogodio u rujnu 2013. godine, koju činjenicu je potvrdio i sam tužitelj, odnosno da je predmetne nekretnine iskazao u poslovnim knjigama u rujnu 2013. godine što je vidljivo iz Zapisnika s održanog ročišta pred prvostupanjskim sudom dana 19.veljače 2019. Tuženik nadalje navodi da nezakonito postupanje tužitelja potkrepljuje i presuda Suda Europske unije u premetu FARORIE SRL koja tumači odredbe u svezi s pravom na odbitak tijekom primjene sustava obrnutog oporezivanja (prijenos porezne obveze) kao i načelo porezne neutralnosti PDV-a. Smatra da je navedenom presudom, Sud odlučio da u okviru radnje podvrgnute režimu obrnute porezne obveze Direktiva Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i načelo porezne neutralnosti nisu protivni tome da primatelju dobara i usluga bude uskraćeno pravo na odbitak PDV-a koji je neosnovano platio dobavljaču na temelju nepravilno izdanog računa. Iz navedenih razloga predlaže ovom Sudu da poništi prvostupanjsku presudu te da sam otkloni nedostatke i presudom riješi predmetnu stvar na zakonit način.

Tužitelj u odgovoru na žalbu u bitnome ističe da tuženik ima pravo kada navodi da do isporuke dolazi kada se primatelju dobra omogući raspolaganje prodanim dobrom „ u vidu prijenosa vlasništva ili stjecanja gospodarskog vlasništva“, no pogrešno zaključuje da je tužitelj stekao vlasništvo nad tim nekretninama tek na temelju zaključka o predaji nekretnina i računa, a ne na temelju pravomoćnih rješenja o dosudi. Navodi da je u skladu s odredbama članka 101. Ovršnog zakona i članka 126. Zakona o zemljišnim knjigama jasno da je stekao vlasništvo nad nekretnina nastupom pravomoćnosti rješenja o dosudi te da je tada došlo i do isporuke nekretnina u smislu PDV-a. Ističe kako su rješenja o dosudi postala pravomoćna u travnju 2013. godini pa je do isporuke nekretnine u smislu propisa o oporezivanju PDV-om, u smislu navedenih Zakona i Zakona o vlasništvu i drugim stvarnim pravima do isporuke došlo u travnju 2013. Navodi da tuženik zanemaruje činjenicu da se trenutak kada se nekretnine iskazuju u poslovnim knjigama utvrđuju na temelju računovodstvenih propisa, u konkretnom slučaju Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, a ne propisa o PDV-u, dok se trenutak isporuke za potrebe PDV-a utvrđuje u skladu s Zakonom o PDV-u. Navodi da je stekao vlasništvo nekretnina pravomoćnošću rješenja o dosudi te je njima mogao u pravnom smislu potpuno slobodno raspolagati-primjerice, mogao ih je prodati. Pojašnjava da u tom trenutku nije još bilo moguće u potpunosti izmjeriti trošak stjecanja tih nekretnina jer je još trebalo provesti određene administrativne procedure pa je tek njihovim provođenjem te nekretnine mogao iskazati kao imovinu društva u smislu računovodstvenih propisa, a što se slučajno dogodilo u rujnu 2013. Pojašnjava kako su Međunarodni standardi financijskog izvještavanja u poreznom smislu relevantni za određivanje poreznog tretmana u smislu oporezivanja porezom na dobit, ali oni nikako ne određuju trenutak u kojem nastaje obveza PDV-a, ili pravo na odbitak pretporeza, veće se to utvrđuje odredbama Zakona o PDV-u. Te odredbe su i tužitelj i prvostupanjski sud ispravno primijenili. Navodi da je nejasno pozivanje tužitelja na presudu Suda Europske unije jer se ne radi o istom činjeničnom stanju, te tužitelj upućuje na presudu u predmetu C-564/15 Tibor Farkas, u kojoj je Sud zaključio da porezni obveznik ima pravo čak i na povrat pogrešno plaćenog poreza izravno od poreznog tijela kada je jasno da je PDV inicijalno uplaćen u državni proračun, koji zbog toga neće pretrpjeti nikakvu štetu. Iz navedenih razloga smatra da je žalba tuženika neosnovana te predlaže da se odbije.

Žalba nije osnovana.

Ispitujući osporenu presudu u dijelu u kojem je osporavana žalbom i u granicama razloga navedenih u žalbi, pazeći na ništavost po službenoj dužnosti sukladno odredbi članka 73. stavka 1. Zakona o upravnim sporovima („Narodne novine“, 20/10., 143/12., 152/14., 94/16. i 29/17.) ovaj Sud je utvrdio da ne postoje žalbeni razlozi radi kojih se presuda osporava.

Iz podataka spisa predmeta proizlazi da je tuženik odbio žalbu tužitelja izjavljenu protiv prvostupanjskog poreznog rješenja kojim je tužitelju utvrđen manje obračunati porez na dodanu vrijednost za razdoblje od 1.siječnja 2013. do 31.prosinca 2013., u iznosu od 5.410.707,02 kn te kamata zbog nepravodobno plaćenog poreza u iznosu od 450.052,23 kn te mu je naloženo da navedeni iznos uplati na za to propisane račune.

Tuženik smatra da je prvostupanjsko porezno tijelo u postupku poreznog nadzora pravilno utvrdilo činjenično stanje navedeno u Zapisniku od 14.studenoga 2014., iz kojeg proizlazi da tužitelj nije imao pravo na odbitak pretporeza na temelju računa izdanih od poreznog obveznika Z. C. d.o.o. u stečaju i Z. G. d.o.o. u stečaju jer PDV na istima nije trebao biti iskazan, zbog toga što se u konkretnom slučaju radi o stjecanju nekretnina u postupku ovrhe pa je PDV bio dužan obračunati i platiti tužitelj temeljem odredbe članka 75. stavka 3.točke d. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, broj: 73/13, 148/13, 153/13) koja odredba je na snazi od 1.srpnja 2013., i prema kojoj prilikom prodaje nekretnina u postupku ovrhe dolazi do prijenosa porezne obveze sa prodavatelja na kupca.

Prema mišljenju tuženika, navedeni oporezivi događaj prodaje nekretnina, nije nastao donošenjem rješenja o dosudi nekretnina od strane Općinskog građanskog suda u Zagrebu u ožujku 2013., (kada je bio na snazi raniji Zakona o porezu na dodanu vrijednost i Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost) već je nastao nakon 1. srpnja 2013., odnosno prilikom završetka postupka prodaje nekretnina u ovršnom postupku kada su od strane Općinskog suda u Zagrebu izdani zaključci o predaji nekretnina za svaki pojedini etažni dio dana 9.rujna 2013., i dan nalog za upis vlasništva i kada su naprijed navedena društva izdala račune za prodaju nekretnina, Z. c. d.o.o., 27.rujna 2013., a Z. G. d.o.o. 30.kolovoza 2013. Tuženik ističe da zaključak o predaji nekretnina predstavlja konačni akt ovršnog postupka koji se obvezno izdaje u svakom postupku i tek tada se može smatrati da je porezni obveznik stvarno došao u posjed nekretnina koje su predmet ovrhe i da tek nakon toga može stvarno njima raspolagati gospodarski ili vlasnički. Smatra kako činjenica da je tužitelj tek nakon izdavanja zaključka o predaji nekretnina i izdanih račina navedene nekretnine evidentirao u poslovnim knjigama, a ne po donesenim rješenjima o dosudi, potvrđuje njegove navode i navode prvostupanjskog poreznog tijela.

Prvostupanjski sud, suprotno stajalištu tuženika i prvostupanjskog tijela, smatra da je tužitelj imao pravo na odbitak PDV-a prema odredbama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, broj: 47/95. do 136/12.) i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, broj: 149/09. do 146/12.) pa je poništio navedena rješenja.

Ovaj Sud prihvaća stajalište prvostupanjskog suda dano u navedenoj presudi te ne nalazi osnovanim žalbene navode tuženika.

Naime, iz podataka spisa predmeta proizlazi da je tužitelj u ovršnom postupku koji je vođen pred Općinskim građanskim sudom u Zagrebu kupio nekretnine te je na ročištima za javnu dražbu radi sudske prodaje prihvaćena kao najpovoljnija ponuda tužitelja za kupnju nekretnina naprijed navedenih poreznih obveznika koji su bili ovršenici u postupku prodaje nekretnina. Nakon toga, Općinski građanski sud je donio više rješenja u ožujku 2013. godine kojim se nekretnine dosuđuju tužitelju i u kojim rješenjima se navodi iznos naknade s PDV-om koji tužitelj kao kupac mora platiti. Tužitelj je u ostavljenom roku platio kupovninu u iznosu navedenu u rješenjima u dosudi te su rješenja postala pravomoćna. Nakon pravomoćnosti navedenih rješenja u travnju 2013. godine, Općinski građanski sud donio je je u rujnu 2013. zaključke o predaji nekretnina za svaki pojedini etažni dio koji su bili predmetom prodaje u ovršnom postupku s nalogom za upis prava vlasništva. Nakon izdanih rješenja o dosudi i zaključaka o predaji nekretnina pristupilo se upisu tužitelja kao vlasnika u zemljišne knjige. Porezni obveznici Z. C. d.o.o. i Z. G. d.o.o. su dana 27. rujna 2013. i 30. kolovoza 2013., izdali račune tužitelju za prodaju navedenih nekretnina s obračunatim porezom na dodanu vrijednost nakon čega je tužitelj odbio pretporez. Tužitelj je po izdanim računima navedene nekretnine evidentirao u poslovnim knjigama u rujnu 2013. godine. Prvostupanjsko tijelo navodi kako činjenica da je iznos osporenog pretporeza plaćen od strane tužitelja i da je isporuka izvršena u poslovne svrhe nije bitna, jer se u ovom slučaju ne mogu primijeniti opća pravila prava na odbitak pretporeza, slijedom čega je tužitelju osporeno pravo na odbitak pretporeza.

U konkretnom slučaju sporno je, kada je došlo do isporuke nekretnina, odnosno oporezivog događaj, je li on nastao donošenjem rješenja o dosudi prije 1.srpnja 2013., ili donošenjem zaključaka nakon 1.srpnja 2013., i je li se na tužitelja primjenjuju porezni propisi koji su na snazi do 30.lipnja 2013., prema kojima bi tužitelj imao pravo na odbitak pretporeza ili se primjenjuju propisi koji su na snazi nakon 1.srpnja 2013., prema kojim tužitelj nema pravo na odbitak pretporeza po primljenim računima na temelju stjecanja nekretnina u ovrsi u kojem slučaju je PDV bio dužan obračunati i platiti tužitelj temeljem odredbe članka 75.stavka 3. točke d) sada važećeg Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

U vrijeme donošenja rješenja o dosudi nekretnina na snazi je bila odredba članka 3. stavka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, broj: 47/95. do 136/12.) kojom je propisano da isporukom dobara poduzetnik ili njegov opunomoćenik omogućuje kupcu ili njegovom opunomoćeniku raspolaganje tim dobrima.

Odredbom članka 45. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost koji je bio na snazi do 30. lipnja 2013., propisano je da je isporuka dobara obavljena kada je primatelju omogućeno raspolaganje.

Odredbom članka 6. stavka 3. navedenog Pravilnika, na koju odredbu se poziva prvostupanjski sud, a ne i porezna tijela, propisano je da je omogućavanje raspolaganja dobrima pretežito činjenične naravi i obično je, ali ne i nužno povezano s prijenosom vlasničkih prava u imovinskom pravnom smislu, s time da je pri tome mjerodavno postojanje gospodarskog vlasništva, a ne posjeda kao stvarnog vlasništva nad dobrima.

S obzirom da iz naprijed navedenih odredbi proizlazi da je kod isporuke dobara odlučno kada je kupcu omogućeno raspolaganje tim dobrima, a ne kada je došao u posjed tih dobara, prema ocjeni ovoga Suda tužitelj je donošenjem rješenja o dosudi nekretnina u ožujku 2013., koja su postala pravomoćna u travnju 2014., stekao mogućnost raspolaganja dobrima, odnosno kupljenim nekretninama. Tužitelj je postupio po rješenjima suda o dosudi nekretnina, na način da je u ostavljenom roku položio kupovninu, kada su i prodavatelji trebali izdati račune, jer da nije tako postupio, sud bi prodaju oglasio nevažećom. Slijedom navedenog ovaj Sud prihvaća stajalište prvostupanjskog suda da se prodaja nekretnina dogodila u ožujku 2013., i da je tužitelj donošenjem rješenja o dosudi u ožujka 2013., koji su postali pravomoćni u travnju 2013., stekao mogućnost raspolaganja kupljenim nekretninama. Zaključci suda od 9.rujna 2013., doneseni su pozivom na odredbu članka 101. Ovršnog zakona, i njima se tužitelju predaju nekretnine, dakle, tužitelj se time uvodi u posjed nekretnina i omogućuje mu se da u zemljišnim knjigama upiše u svoju korist pravo vlasništva, međutim, kako postojanje posjeda nije odlučno, proizlazi da nije odlučno ni vrijeme njihova donošenja za predmetno ostvarivanje odbitka pretporeza.

Slijedom svega navedenog i prema ocjeni ovoga Suda, do isporuke nekretnina, a time i mogućnost gospodarskog raspolaganja nekretninama došlo je u ožujku 2013. godine, dakle, prije stupanja na snagu novog Zakona o porezu na dodanu vrijednost pa je tužitelj temeljem članka 20. ranije važećeg Zakona o porezu na dodanu vrijednost imao pravo na odbitak pretporeza po primljenim računima.

Stoga se praksa Suda EU na koju se poziva tuženik i „nova“ pravila o oporezivanju, odnosno o prijenosu porezne obveze u postupcima stjecanja nekretnina u ovršnom postupku ne mogu primijeniti na tužitelja, jer je do oporezivog događaja došlo prije njihova stupanja na snagu.

Iz svega navedenog proizlazi da tuženik razlozima u žalbi nije doveo u sumnju zakonitost i pravilnost prvostupanjske presude pa je trebalo temeljem članka 74. stavka 1. Zakona o upravnim sporovima odlučiti kao u izreci presude.

U Zagrebu, 13. svibnja 2020.

Predsjednik vijeća:

Boris Marković, v.r.