



**REPUBLIKA HRVATSKA**  
**UPRAVNI SUD U SPLITU**  
Split, Put Supavla 1

## **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**

Upravni sud u Splitu, po sucu toga suda Silviu Čoviću, sucu pojedincu, te Ivani Nikolić, zapisničarki, u upravnom sporu tužitelja R. L. E. obrt za popravak i preinake metalnih brodova, vlasnik Mirko Rapić, Drniš, Krš 2, zastupanog po opunomoćeniku Miljenku Krželju, odvjetniku u Odvjetničkom društvu "Pavlak & Partneri" d. o. o., Rijeka, Splitska 2, Pisarnica Zagreb, Zagreb, Trg bana Jelačića 3, protiv tuženika Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, Zagreb, Frankopanska 1, zastupanog po opunomoćeniku Tomislavu Gudelju, diplomiranom pravniku i zaposleniku (opća punomoć je pohranjena u uredu predsjednika ovog suda pod poslovnim brojem 39 Su-293/2014), radi utvrđenja zastare prava na naplatu poreznog duga, nakon neposredne i javne rasprave zaključene 22. srpnja 2022. u prisutnosti opunomoćenika stranaka, 1. kolovoza 2022.,

### **p r e s u d i o j e**

1. Poništava se odluka tuženika Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak KLASA: UP/II-410-23/18-01/459, URBROJ: 513-04-21-16 od 10. studenoga 2021. i predmet vraća na ponovni postupak.
2. Dužan je tuženik, u roku 15 dana od dana primitka pravomoćne odluke, nadoknaditi tužitelju troškove upravnog spora u iznosu od 3.125,00 kuna, dok se u preostalom dijelu odbija tužiteljev zahtjev za naknadom troškova za iznos od 3.125,00 kuna kao neosnovan.

### **Obrazloženje**

Tužitelj je pravovremeno 3. siječnja 2022. podnio tužbu, kojom je osporio zakonitost rješenja i zaključka tuženika KLASA: UP/II-410-23/18-01/548, URBROJ:

513-04-21-12 od 10. studenoga 2021. i Porezne uprave, Područnog ureda u Splitu KLASA: UP/I-416-02/18-01/56, URBROJ: 513-07-17/18-06 od 20. lipnja 2018. zbog svih zakonskih razloga, bitne povrede postupka, pogrešne primijene materijalnog propisa te pogrešno i nepotpuno utvrđenog činjeničnog stanja. Istaknuo je, ponajprije, da nije trebalo donositi zaključak o nastavku postupka, već poništiti ili ukinuti zaključak kojim je prekinut postupak, s obzirom na to da je presudom Visokog upravnog suda broj Usž-2764/19 poništena presuda broj Uslpor-18/18. Vezano za meritum stvari istaknuo je da je tuženik pogrešno primijenio materijalno pravo, odnosno članak 94. stavak 7. OPZ-a, tvrdeći da je on tu zakonsku normu povezao s činjenicom da je 14. srpnja 2015. Županijsko državno odvjetništvo u Zadru podnijelo prijedlog za pokretanje stečajnog postupka nad poreznim obveznikom i da je zaključio da tijekom trajanja stečajnog postupka koji je započeo od dana podnošenja prijedloga zastara ne teče. Smatra da je riječ o pogrešnom pravnom shvaćanju i da je tuženik propustio primijeniti ključnu odredbu članka 95. stavka 1. OPZ-a, ali i zanemario da podnošenje prijedloga za otvaranje stečaja ne predstavlja radnju kojom bi se prekidao tijekom zastare jer ona nije dostavljena na znanje poreznom obvezniku. Smatra i da podnošenje prijedloga za otvaranje stečaja ne može se tretirati kao postupak naplate koji se vodi pred trgovačkim sudom, jer ta radnja nije dostavljena na znanje poreznom obvezniku, da se stečajni postupak smatra pokrenutim u trenutku donošenja rješenja suda o pokretanju stečajnog postupka (članak 128. stavak 2. SZ-a) te da pravna posljedice stečajnog postupka nastupaju u trenutku kad se rješenje o otvaranju stečajnog postupka objavi na mrežnoj stranici e-oglasne ploče suda (članak 158. SZ-a). S tim u vezi je istaknuo i da prethodni stečajni postupak ne predstavlja postupak naplate u smislu odredbe članka 94. stavka 7. OPZ-a, da je u konkretnoj situaciji taj tzv. prethodni postupak pokrenut na temelju vjerodostojnih isprava, a ne ovršnih isprava, da se postavlja pitanje zašto porezno tijelo nije prijavilo svoje tražbine u tom postupku na temelju ovršnih isprava, da su prekid i zastoj zastare različiti instituti, da OPZ svojim specijalnim odredbama propisuje nastup i računanje zastare te da nije sporno da porezno tijelo nije dostavilo na znanje obavijest njemu kao poreznom obvezniku o tomu da je pokrenut stečajni postupak. Oспорava i pravna stajališta Visokog upravnog suda iz presude poslovni broj Us-7021/2011-3 od 21. kolovoza 2014. i stav da je riječ o jednom poreznom obvezniku Mirku Rapiću OIB-a 74856995382, pozivajući se na shvaćanja Ustavnog suda Republike Hrvatske iz odluke broj U-I-2771/2008 od 17. ožujka 2010., broj U-III-6950/2014 od 6. svibnja 2015. i presudi ovoga suda broj 8 Uslpor-12/19-10 od 25. rujna 2019. Glede zastarnog roka za obveze doprinosa, istaknuo je da je porezno tijelo zanemarilo zakonske izmjene Zakona o doprinosima (NN, br. 143/14), koje su uputile na primjenu OPZ-a te da se može zaključiti da zastarni rokovi za obveze doprinosa iznose tri odnosno šest godina, a ne pet odnosno deset godina. Nadalje je istaknuo da se u postupku utvrđivanja zastare primjenjuju propisi koji su bili na snazi u vrijeme nastanka činjenica na kojima se temelji oporezivanje, da je stoga trebalo primijeniti OPZ/08 (NN, br. 147/08 do 26/15), da je porezno tijelo trebalo stoga primijeniti odredbe članka 94. i 96. OPZ/08-a, da je ono bilo dužno na zastaru paziti po službenoj dužnosti, da se rješenja iz 2012. i 2013. ne mogu podvesti pod službene radnje usmjerenom na naplatu porezne obveze koje prekidaju tijekom zastare, o čemu je stav, tvrdi, izrazio i ovaj sud presudom poslovni broj Uslpor-56/16-18 od 16. ožujka 2018., a s obzirom na to da je su donijeta na temelju vjerodostojne isprave, knjigovodstvene izliste, a ne ovršnih isprava. S tim u vezi to svoje stajalište utemeljio je i na činjenici da je rješenje KLASA: UP/I-415-02/13-01/318, URBROJ: 513-07-15-03/13-01 od 12. veljače 2013. poništeno od drugostupanjskog tijela rješenjem KLASA: UP/II-415-02/14-01/441, URBROJ: 513-04/15-2 od 21. rujna 2015. i da je ono

kao takvo nepostojeće. Zaključio je u tom dijelu da je nastupila zastara i da ona nije prekidana navedenim rješenjima iz 2012. i 2013. a ni zastala zbog ne pokretanja stečajnog postupka te da pritom nije bitno postojanje, odnosno ne postojanje upisa založnog prava kao osiguranja naplate, jer je riječ o sredstvu osiguranja naplate duga. Na kraju je istaknuo da je priložio i nalaz i mišljenje vještaka Jelića u kojem se očitovao o iznosima poreznih obveza i drugih javnih davanja i nastupu zastare za svaki pojedenu vrstu novčane obveze, ali da se porezno tijelo o tomu nije izjasnilo u obrazloženju. Stoga je zatražio poništiti rješenje tuženika.

Tuženik je odgovorio na tužbu, predloživši, bez rasprave, odbiti tužbeni zahtjev zbog razloga navedenih u osporenoj drugostupanjskoj odluci. Njime je, u dijelu zaključka, nastavljen prekinuti postupak KLASA: UP/II-415-01/18-01/318, URBROJ: 513-04/18-2 od 17. rujna 2018., a u dijelu rješenja, odbijena tužiteljeva žalba, koju je on izjavio protiv rješenja Porezne uprave, Područnog ureda u Splitu KLASA: UP/I-416-02/18-01/56, URBROJ: 513-07-17/18-06 od 20. lipnja 2018., a kojim mu je zahtjev djelomično prihvaćen, tako što je, u točki II. izreke, utvrđeno da je nastupila zastara prava na naplatu poreza na dodanu vrijednost za 2009. i 2010. u ukupnom iznosu od 10.714.897,07 kuna, dok je, u osporenom dijelu pod točkom III. izreke, za ostale obveze poreza i drugih javnih davanja odbijen tužiteljev zahtjev za utvrđenje nastupa zastare prava na naplatu poreznog duga u ukupnom iznosu od 13.566,754,25 kuna.

U dokaznom postupku čitan je spis predmeta poreznog tijela KLASA: UP/I-416-02/18-01/56.

Stranke nisu imale ikakvih drugih dokaznih prijedloga.

Tužitelj je popisao troškove upravnog spora, dok tuženik to nije učinio do zaključenja rasprave.

Ocjenom svakog pojedinoga dokaza i svih zajedno, na temelju rezultata cjelokupnog dokaznog postupka, sud ocjenjuje da je tužbeni zahtjev osnovan.

Predmet ovoga spora je ocjena zakonitosti odluka koje su donijete u postupku pokrenutom po zahtjevu tužitelja za utvrđenjem zastare prava na naplatu poreznog duga i kamata, kojeg je on podnio poreznom tijelu prvog stupnja 5. siječnja 2018. U osporenom dijelu riječ je o naplati poreza na dohodak za 2007., 2009., 2010. i 2011., poreza na dobit za 2007., 2008., 2010. i 2012., poreza na plaće, mirovine i druge primitke za 2009. i 2010., poreza na cestovna motorna vozila za 2009., 2010., 2011. i 2012., poreza na tvrtku za 2009., 2010., 2011., 2012., 2013. i 2014. te obvezne doprinose za 2009., 2010., 2011., 2012., 2013., 2014., 2015., 2016. i 2017., poreza na dodanu vrijednost za 2011. i 2012., poreza na promet nekretnina za 2008., obveza naplate sudskih pristojbi za 2007., 2012. i 2014., troškova postupka prisilne naplate za 2012., 2013. i 2016., obvezi za novčane kazne, oduzetu imovinsku korist i troškove postupka za 2013., obveza poreza na dohodak utvrđen u postupku nadzora za 2011. i obveze novčanih kazni i troškova postupka koju obavlja carina za 2012.

Ponajprije, nije sporno da je Mirku Rapiću, kao fizičkoj osobi i vlasniku obrta, primjenom Zakona o osobnom identifikacijskom broju „Narodne novine“, broj: 60/08) dodijeljen osobni identifikacijski broj (skraćeno: OIB) 74856995382, da je potom 1. siječnja 2009. Mirku Rapiću, trgovcu pojedincu dodijeljen OIB: 69485909168 te da je

porezna uprava, rješenjem KLASA: UP/I-417-01/10-002/1, URBROJ: 513-07-15-01/2011-8 od 21. veljače 2011., poništila naknadno dodijeljen OIB: 69485909168, a koje rješenje je steklo pravomoćnost tako što je Visoki upravni sud Republike Hrvatske odlukom poslovni broj Us-7021/2011-3 od 21. kolovoza 2014. odbio tužbu Mirka Rapića kao neosnovanu. Stoga sud smatra da je u konkretnom predmetu riječ o jednom poreznom obvezniku.

Nije sporan početak roka trajanja zastare za navedene porezne obveze, obveze doprinosa i drugih javnih davanja. Naime, nije sporno da je za navedene obvezne doprinose te obveze porez i prirez na dohodak, poreza na plaće, mirovine i druge primitke, poreza na cestovna motorna vozila, poreza na tvrtku započeo teći istekom godine na koji se porez, prirez i doprinosi odnose, a da je za porez na dobit za 2007., 2008., 2010. i 2012. započeo teći 1. siječnja 2009., odnosno 1. siječnja 2010., odnosno 1. siječnja 2012., odnosno 1. siječnja 2014., a da je rok zastare naplate poreza na dodanu vrijednost za 2011. i 2012. započeo 1. siječnja 2013., odnosno 1. siječnja 2014.

Između stranaka, u biti, nije sporno niti da je za obvezu poreza na dohodak za 2009. koja je nastala po zaduženju po poreznom nadzoru rok zastare počeo teći 1. siječnja 2017.; za obvezne doprinose za 2016. i 2017. rok zastare počeo teći 1. siječnja 2017., odnosno 1. siječnja 2018., obvezu PDV-a za 2009. koja je nastala po zaduženju po poreznom nadzoru rok zastare počeo teći 1. siječnja 2017.; obvezu naplate sudskih pristojbi za 2016. i 2017. rok zastare počeo teći 1. siječnja 2017., odnosno 1. siječnja 2018.; obvezu naplate troškova postupka za 2016. rok zastare počeo teći 1. siječnja 2017.; obvezu poreza na dohodak utvrđenog u postupku nadzora za 2011. rok zastare počeo teći 1. siječnja 2018. i za obvezu prisilne naplate troškova novčanih kazni i troškova postupka za 2012. rok zastare počeo teći 1. siječnja 2018, a koje su nastale po zaduženju u nadzoru.

Pokazalo se, u bitnom, spornim je li nastupila relativna ili apsolutna zastara navedenih poreznih obveza, doprinosa i drugih javnih davanja na 1. siječnja 2017., kada je stupio na snagu Opći porezni zakon ("Narodne novine", broj 115/16) radi ocjene koji materijalni propis valja primijeniti pri ocjeni nastupa zastare.

Pokazalo se i spornim je li nastupila zastara prava na naplatu navedenih poreznih obveza i drugih javnih davanja u trenutku poduzimanja službenih radnji poreznih tijela.

Porezna tijela su zaključila da nije nastupila zastara prava na naplatu, smatrajući da je ona prekinuta službenim radnjama poreznog tijela koje su usmjerene na naplatu a koje su dostavljene na znanje poreznom obvezniku. Riječ je o rješenjima KLASA: UP/I-415-02/12-01/27, URBROJ: 513-07-15/12-01 od 20. siječnja 2012. (*prema utvrđenju poreznih tijela uručen uredno tužitelju 2. veljače 2012.*) i rješenju KLASA: UP/I-415-02/13-01/318, URBROJ: 513-07-15-03/13-01 (*prema tvrdnji poreznih tijela uručen tužitelju 12. veljače 2013., iako tužitelj tvrdi da je ono poništeno rješenjem tuženika KLASA: UP/II-415-02/14-01/441, URBROJ: 513-04/15-2 od 21. rujna 2015.*).

Ona su ocijenila da je rok zastare ponovno prekinut, odnosno zastao 17. srpnja 2015., odnosno u trenutku podnošenja prijedloga za otvaranje stečajnog postupka

zbog postojanja poreznog duga i njegove naplate, kojeg je po inicijativi Porezne uprave, Područnog ureda Dalmacija KLASA: 423-05/2015-001/00132, URBROJ: 513-007-29-01/2015-02 od 23. lipnja 2015., podnijelo Županijsko državno odvjetništvo u Šibeniku Trgovačkom sudu u Zadru, Stalnoj službi u Šibeniku. U tom dijelu tužitelj je osporio da bi bila riječ o postupku pred sudom radi naplate poreza i drugih javnih davanja, da bi moglo biti riječ o postupku radi naplate samo u trenutku donošenja rješenja o otvaranju stečaja i da se taj postupak ne smatra pokrenutim u trenutku podnošenja prijedloga za otvaranje stečajnog postupka te da je trebalo uzeti u obzir i činjenicu da stečaj nad njim nije ni otvoren, već da je rješenjem navedenoga trgovačkog suda) obustavljen stečajni postupak nad tužiteljem, budući da je dužnik ostao sposoban za plaćanje, da račun dužnika nije blokiran i da nema dospjelih nepodmirenih obveza za plaćanje, odnosno da mu je stanje blokade 0,00 kuna. Tužitelj je istaknuo i da porezna tijela u tom dijelu ne razlikuju institute prekida i zastoja zastare.

Između stranaka, u biti, nije sporno da je rješenjem o ovrsi KLASA: UP/I-415-02/12-01/27, URBROJ: 513-07-15/12-01 od 20. siječnja 2012. određena ovrha na pokretninama ovršenika, tužitelja radi naplate duga i da je to rješenje uredno dostavljeno tužitelju 25. siječnja 2012. To je razvidno i iz sadržaja dostavnice, kojoj ispravi sud vjeruje kao objektivnom i vjerodostojnom dokazu, budući da je riječ o javnoj ispravi koja je propisno sastavljena i budući da stranke nisu osporile vjerodostojnost njezina sadržaja. U tom dijelu je tužitelj osporio da je riječ o tražbinama na koje se odnosi zahtjev za utvrđenje zastare prava na naplatu poreznog duga, osobito stoga što je ono donijeto na temelju vjerodostojne isprave.

Nije, u biti, sporno ni da je rješenjem o ovrsi KLASA: UP/I-415-02/13-01/318, URBROJ: 513-07-15-03/13-01 od 12. veljače 2013. određena ovrha na novčanim sredstvima ovršenika, tužitelja radi prisilne naplate duga na koji se odnosi zahtjev za utvrđenjem zastare prava na naplatu, da je to rješenje uredno dostavljeno tužitelju 12. veljače 2013. te da je ono, po žalbi tužitelja, poništeno rješenjem tuženika KLASA: UP/II-415-02/14-01/441, URBROJ: 513-04/15-2 od 21. rujna 2015.

Također nije sporno da je, po prijedlogu za pokretanje stečajnog postupka Županijskog državnog odvjetništva u Šibeniku, Građansko-upravnog odjela poslovni broj S-Do-19/15 od 13. srpnja 2015. (podnjet sudu 17. srpnja 2015.), Trgovački sud u Šibeniku rješenjem poslovni broj 9 St-77/15 od 12. kolovoza 2015. pokrenuo postupak pred sudom, tako što je pokrenuo prethodni postupak radi utvrđivanja uvjeta za otvaranje stečaja.

Na ročištu od 22. srpnja 2022. stranke su, po opunomoćenicima učinile nespornim činjenicu i da je i do zaključenja rasprave u tijeku prethodni postupak radi utvrđivanja uvjeta za stečaj nad tužiteljem i da nadležni trgovački sud do toga trenutka nije donio (pravomoćno) rješenje o otvaranju stečaja.

Tužitelj je prigovorio i pogrešnoj primijeni materijalnog propisa u dijelu ocjene nastupa zastare naplate obveznih doprinosa, smatrajući da ona nisu uzela u obzir zakonsku novelu iz 2014., kojom su, kako tvrdi, skraćeni rokovi relativne i apsolutne zastare.

Pokazalo se i spornim je li bitno za ocjenu nastupa zastare činjenica da je rješenjem Općinskog suda u Trogiru poslovni broj Z-891/09 od 29. svibnja 2009., po

zahtjevu porezne uprave, tražbina osigurana upisom založnog prava na nekretnini poreznog obveznika označenoj čest zem. 877/2, Z. U. 463, K. O. Ljubitovica. Tuženik tvrdi da za porezne obveze u 2007. i 2008. zastara prava zbog upisa založnog prava nije nastupila.

Javnopravna tijela su u poreznom postupku dužna paziti na zastaru po službenoj dužnosti. To pravno shvaćanje izraženo je na sjednici Financijskog, radnog i imovinskopravnog odjela Visokog upravnog suda Republike Hrvatske, koja je održana 3. i 7. studenog 2014. (*zaključak poslovni broj 6 Su-507/2014-2 od 7. studenog 2014. – dostupno na [www.upravnisudrh.hr](http://www.upravnisudrh.hr)*). To znači da su ona dužna voditi računa i o nastupu apsolutne ili relativne zastare u trenutku poduzimanja bilo koje službene radnje, pa i odlučivanja o žalbi protiv poreznog rješenja.

U skladu s prijelaznim odredbama članka 197. stavaka 1. i 2. Općeg poreznog zakona ("Narodne novine", broj 115/16., stupio na snagu 1. siječnja 2017.; u daljnjem tekstu: OPZ/16.), postupci pokrenuti do stupanja na snagu tog zakona prema odredbama Općeg poreznog zakona (Narodne novine, broj 147/08., 18/11., 78/12., 136/12., 73/13., 26/15. i 44/16., u daljnjem tekstu: OPZ/08) dovršit će se prema odredbama toga zakona, kao i postupci za utvrđivanje zastare započeti po zahtjevu poreznog obveznika prema odredbama OPZ/08-a u kojima je do 1. siječnja 2017. nastupila relativna zastara. Jedino će se postupci u kojima je do 1. siječnja 2017. nastupila apsolutna zastara prema odredbama OPZ/08-a dovršiti prema odredbama OPZ-a/16.

Iščitavajući navedene zakonske norme može se zaključiti da je OPZ/16 ukinuo razlikovanje relativne i apsolutne zastare koje je predviđao OPZ/08 te je propisan jedinstveni šestogodišnji zastarni rok. Takva je zakonodavna promjena zahtijevala propisivanje i odgovarajućega prijelaznog režima, koji uzima u obzir činjenicu da je u nekim postupcima pokrenutim prema OPZ/08-u do dana stupanja na snagu OPZ/16 nastupila relativna ili apsolutna zastara. Shodno tomu prijelazni režim vezano za zastaru uređen je kao iznimka citiranom odredbom članka 197. stavka 2. OPZ/16-a, kojom je iz područja primjene općega prijelaznog režima isključeno upravo pitanje vezano za nastup zastare prema članku 197. stavku 2. OPZ/16.

Tumačenjem sadržaja odredbe članka 197. stavka 2. OPZ/16-a sud smatra da u postupcima utvrđivanja nastupanja zastare porezne obveze, ali i u postupcima utvrđivanja i naplate porezne obveze koji su pokrenuti prema OPZ/08-u relativna zastara može teći i nastupiti samo do 1. siječnja 2017., kada je stupio na snagu OPZ/16. Naime, nakon toga trenutka relativna zastara ne teče, pa nije moguće ni utvrditi njezino nastupanje nakon 1. siječnja 2017. To znači da će se postupci za utvrđivanje porezne obveze započeti prema OPZ/08-u, a u kojima do 1. siječnja 2017. nije nastupila relativna zastara, dovršiti prema OPZ/16. Samo oni postupci u kojima je do 1. siječnja 2017. nastupila relativna zastara dovršit će se, u smislu odredbe članka 197. stavka 1. OPZ/16-a, po ranijem zakonskom propisu, odnosno OPZ-u. Može se i zaključiti da će se novi zakon, odnosno OPZ/16 primijeniti i na situaciju u kojoj je do 1. siječnja 2017. nije nastupila apsolutna zastara prema OPZ/08-u. Pritom, sud smatra da okolnost je li porezni obveznik podnio poseban zahtjev za utvrđenje zastare ili nije, odnosno je li istakao prigovor zastare u postupku koji je pokrenut po službenoj dužnosti radi utvrđivanja porezne obveze ili nije ne može biti razlog za nejednako oporezivanje, a niti ta činjenica može opravdati različite pravne posljedice glede prijelaznoga režima

u pogledu zastare osobito u situaciji kada je porezno tijelo i po službenoj dužnosti, bez obzira o radnjama poreznog obveznika, dužno paziti na nastupanje zastare.

Valja zaključiti da, prema prijelaznoj i završnoj odredbi članka 197. stavka 2. OPZ/16-a, vezano za primjenu materijalnog prava pri ocjeni nastupa zastare utvrđivanja i naplate poreza ključno je utvrditi je li u trenutku stupanja na snagu OPZ/16-a, odnosno na dan 1. siječnja 2017. nastupila relativna odnosno apsolutna zastara po pravilima OPZ/08-a.

Izložena pravna shvaćanja zauzeo Vrhovni sud Republike Hrvatske u odlukama poslovni broj U-zpz-28/2021 od 25. svibnja 2021. i poslovni broj U-zpz-73/2021-7 od 12. siječnja 2022. (dostupna na: <http://www.vsrh.hr>).

Polazeći od iznesenih općenitih pravnih stajališta vezano za primjenu materijalnog propisa glede nastupa zastare prava na utvrđenje i naplatu poreznih obveza, a vraćajući se na konkretan predmet, ističe se sljedeće.

Odredbom članka 30. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o doprinosima („Narodne novine“ broj: 115/16., u daljnjem tekstu: ZIDZoD) je propisano da postupci utvrđivanja zastare započeti po zahtjevu obveznika doprinosa, a prema odredbama Zakona o doprinosima („Narodne novine“, broj: 84/08., 152/08., 94/09., 18/11., 22/12., 144/12., 148/13., 41/14. i 143/14.) dovršit će se sukladno odredbama toga zakona, osim ako su odredbe toga zakona i odredbe općeg poreznog zakona povoljnije za obveznika doprinosa.

S obzirom na to da je odredbama članka 229. i 230. Zakona o doprinosima („Narodne novine“ broj: 84/08., 152/08., 94/09., 18/11., 22/12., 144/12., 148/13., 41/14. i 143/14., u daljnjem tekstu: ZoD) propisano da relativan rok zastare prava na obračun obveze doprinosa i kamata i na naplatu doprinosa, kamata i troškova ovrhe nastupa za pet godina, odnosno da apsolutni rok zastare nastupa za deset godina, računajući od dana kada je zastara počela prvi put teći, a odredbom članka 21. ZIDZoD-a je propisno da na postupke utvrđivanja zastare prava na utvrđivanje doprinosa i prava na naplatu doprinosa koji nisu uređeni odredbama ovoga zakona primjenjuju se odredbe Općega poreznog zakona, u konkretnom predmetu trebalo je primijeniti povoljni zakon za tužitelja, a to je Opći porezni zakon.

Kad protekne vrijeme zastare, porezno tijelo čija je tražbina osigurana zalogom ili hipotekom može se namiriti samo iz opterećene stvari ako je drži u neposrednom posjedu ili ako je njegovo pravo upisano u javnoj knjizi, dok se zastarjela tražbina po osnovi kamata ne može namiriti niti iz opterećene stvari (članak 94. stavak 10. OPZ/08-a). Može se zaključiti da citirana zakonska norma daje mogućnost namirenja iz opterećene stvari propisana samo u odnosu na glavnicu, dok se zastarjela tražbina po osnovi kamata ne može namiriti niti iz stvari na kojoj je osnovana hipoteka radi osiguranja naplate novčane tražbine.

OPZ/08, u članku 94. stavku 1., propisuje da pravo poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, pravo na pokretanje postupka naplate poreza, kamata i troškova ovrhe te pravo poreznog obveznika na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe zastarijeva za tri godine računajući od dana kada je zastara počela teći.

Prema odredbi članka 94. stavka 9. OPZ/08-a ako se radi naplate poreza, kamata i troškova ovrhe vodi postupak pred sudom, za vrijeme trajanja tog postupka zastara na teče.

Tijek zastare prava na utvrđivanje, odnosno prava na naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe prekida se svakom službenom radnjom poreznog tijela usmjerenom na utvrđivanje ili naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe, koja je dostavljena na znanje poreznom obvezniku, a nakon poduzetih radnji iz stavka 1. toga članka zastarni rok počinje ponovno teći u skladu s odredbama članka 95. stavka 1. i 3. OPZ/08-a.

Člankom 96. stavkom 1. OPZ/08-a je propisano da apsolutni rok zastare prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe te prava poreznog obveznika na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe nastupa za šest godina računajući od dana kada je zastara počela prvi put teći, a prema odredbama članka 94. stavka 3. 4. i 5. toga zakona.

Dakle, tumačeći navedenu odredbu članka 96. stavka 1. OPZ-a, prekid tijeka relativne zastare nema utjecaja na tijek roka apsolutne zastare prava na utvrđenje porezne obveze, jer se rok za apsolutnu zastaru računa od dana kada je zastara prvi put počela teći i ne može se prekinuti ikakvom službenom radnjom poreznog tijela usmjerenom na utvrđenje porezne obveze.

Ponajprije, osnovano je tužitelj ukazao na to da iz rješenja o ovrsi KLASA: UP/I-415-02/12-01/27, URBROJ: 513-07-15/12-01 od 20. siječnja 2012., kojim je, na temelju vjerodostojnih isprava, određena ovrha na pokretninama ovršenika nije razvidno na koje se novčane obveze s osnova poreza i drugih javnih davanja to rješenje odnosi te je li riječ o dugu koji je obuhvaćen zahtjevom za utvrđenjem zastare prava na naplatu duga. Shodno tomu nije pravilan zaključak poreznog tijela da bi bila riječ o službenoj radnji poreznog tijela koja je dostavljena na znanje poreznog obveznika zbog naplate duga koji se odnosi na porez i druga javna davanja a koji bi bio obuhvaćen zahtjevom za utvrđenjem zastare.

Osnovano tužitelj ističe i da se rješenje o ovrsi KLASA: UP/I-415-02/13-01/318, URBROJ: 513-07-15-03/13-01 od 12. veljače 2013. ne može smatrati službenom radnjom poreznog tijela koja je usmjerena na naplatu konkretnog poreznog duga obuhvaćenog njegovim zahtjevom za utvrđenjem zastare, budući da je ono poništeno i kao takvo kao da nije ni postojalo. Naime, njegovim poništavanjem se poništavaju i sve pravne posljedice koje je poništeno rješenje proizvelo u skladu s odredbom članka 115. stavka 5. Zakona o općem upravnom postupku („Narodne novine“, broj 47/09 i 110/21).

Sud smatra i pogrešnim ocjenu i pravno shvaćanje poreznih tijela da je u konkretnom predmetu došlo do zastoja zastara prava na naplatu poreznog duga na koji se odnosi tužiteljev zahtjev dana 17. srpnja 2015., odnosno u trenutku podnošenja prijedloga nadležnog državnog odvjetništva za pokretanjem prethodnog stečajnog postupka pred nadležnim trgovačkim sudom.

Naime, prema odredbi članka 39. stavka 1. Stečajnog zakona ("Narodne novine", broj: 44/96, 161/98, 29/99, 129/00, 123/03, 197/03, 187/04, 82/06, 116/10, 25/12, 133/12 i 45/13, u daljnjem tekstu: SZ), kojeg je primijeniti u konkretnom



predmetu na temelju članka 441. stavka 1. Stečajnog zakona ("Narodne novine", broj: 71/05), stečajni postupak se pokreće prijedlogom vjerovnika ili dužnika, ako zakonom nije drugačije određeno, dok je stavkom 2. toga članka propisano da je vjerovnik ovlašten podnijeti prijedlog za otvaranje stečajnoga postupka ako učini vjerojatnim postojanje svoje tražbine i kojega od stečajnih razloga. Smatrat će se da je vjerovnik učinio vjerojatnim postojanje svoje tražbine ako njezino postojanje temelji na ovršnoj ispravi ili nepravomoćnoj sudskoj ili upravnoj odluci.

Člankom 42. stavkom 1. SZ-a propisano je da na temelju prijedloga za otvaranje stečajnoga postupka stečajni sudac donosi rješenje o pokretanju postupka radi utvrđivanja uvjeta za otvaranje stečajnoga postupka (prethodni postupak), protiv kojega nije dopuštena posebna žalba, ili taj prijedlog odbacuje rješenjem.

U skladu s odredbom članka 53. stavkom 1. SZ-a ako je pokrenut prethodni postupak, stečajni sudac će odrediti ročište radi rasprave o uvjetima za otvaranje stečajnoga postupka najkasnije u roku od 60 dana od podnošenja prijedloga za otvaranje stečajnoga postupka, dok prema stavku 6. toga članka stečajni sudac će na ročištu, a najkasnije u roku od tri dana nakon njegova zaključenja, donijeti rješenje o otvaranju stečajnoga postupka ili o odbijanju prijedloga za otvaranje toga postupka.

Prema odredbi članka 54. stavka 3. SZ-a rješenjem o otvaranju stečajnoga postupka pozvat će se vjerovnici da u određenom roku, u skladu s pravilima ovoga Zakona o prijavi tražbina, stečajnom upravitelju prijave svoje tražbine. Rok za prijavu tražbina ne može biti kraći od petnaest dana niti dulji od mjesec dana.

Pravne posljedice otvaranja stečajnoga postupka nastupaju početkom dana kojega je oglas o otvaranju stečajnoga postupka istaknut na oglasnoj ploči suda (članak 88. stavak 1. SZ-a).

Tumačeći i iščitavajući navedene norme SZ-a pojedinačno i u njihovoj ukupnosti te u združenim učincima normi OPZ-a, sud smatra da u konkretnom predmetu u trenutku podnošenja prijedloga za pokretanje prethodnog stečajnog postupka nije došlo do zastoja zastare u smislu odredbe članka 94. stavka 9. OPZ/08-a. Naime, nije riječ o postupku pred sudom koji se vodi radi naplate poreza, s obzirom na to da se stečajni postupak, koji je svojevrсни postupak prisilne naplate tražbine, smatra pokrenutim na temelju rješenja suda o otvaranju toga postupka, s obzirom na to da pravne posljedice otvaranja stečajnog postupka nastupaju početkom dana kojega je oglas o otvaranju stečajnoga postupka istaknut na oglasnoj ploči suda te s obzirom na to da se rješenjem o otvaranju stečajnog postupka pozivaju vjerovnici da u određenom roku prijave svoje tražbine.

Polazeći od iznesenoga, a uzimajući u obzir nesporne ranije izložene početne rokove zastare, sud smatra da je u konkretnom predmetu u trenutku donošenja osporenoga drugostupanjskog rješenja (na 10. studenoga 2021.), kada je tuženik trebao paziti na zastaru po službenoj dužnosti, ali i u trenutku stupanja na snagu OPZ-a (na 1. siječnja 2017.) protekli relativni trogodišnji rokovi zastare, odnosno za pojedine obveze i šestogodišnji apsolutni rok zastare prava na naplatu i da je stoga nastupila zastara prava na naplatu u smislu odredbi članka 94. do 96. OPZ/08-a. Riječ je o zastarjelim obvezama poreza i prirez na dohodak za 2007., 2009., 2010. i 2011., poreza na dobit za 2007., 2008., 2010. i 2012., poreza na plaće, mirovine i druge

primitke za 2009. i 2010., poreza na cestovna motorna vozila za 2009., 2010. i 2011., poreza na tvrtku za 2009., 2010., 2011., 2012., 2013. i 2014., doprinosa za 2009., 2010., 2011., 2012., 2013., 2014. i 2015., poreza na dodanu vrijednost za 2011. i 2012. (za koje je rok zastare počeo teći 1. siječnja 2013., odnosno 1. siječnja 2014.), poreza na cestovna motorna vozila za 2012., poreza na promet nekretnina za 2008., sudskih pristojbi za 2007., troškova postupka za 2012. i 2013. i obveze novčane kazne za prekršaje, oduzetu imovinsku korist i troškove postupka (točka III.12. izreke prvostupanjskog rješenja) za 2013.

Sud mora primijetiti da se način na koji je tuženik u navedenom dijelu protumačio i primijenio relevantne norme može smatrati u cijelosti arbitrarnim, budući da za svoje tumačenje i ocjene vezano za nastup zastare prava na naplatu poreznih obveza nije dao razloge rješavanja upravne stvari koji bi imali logično i racionalno utemeljenje u mjerodavnom materijalnom propisu. Postupanje poreznih tijela u konkretnom predmetu je, osim arbitrarnosti, opterećeno i pretjeranim pravnim formalizmom. Osim toga, iz obrazloženja osporenih odluka u tom dijelu razvidno je da porezna tijela nisu ni ocijenila (ne)osnovanost navoda žalitelja, poreznog obveznika. Naime, pravilno i potpuno obrazloženje po prirodi stvari neophodna je pretpostavka ostvarenja ustavnog prava stranke na žalbu, ali i prava na sudsku zaštitu odnosno ocjenu zakonitosti upravnog akta u upravnom sporu.

Vezano za upisano založno pravo na nekretnini tužitelja, a u odnosu na obveze poreza i drugih javnih davanja za 2007. i 2008., sud smatra da to ne utječe na ocjenu nastupa porezne zastare na naplatu, već je riječ o instrumentu osiguranja koji omogućava naplatu i zastarjele (tako osigurane) tražbine u dijelu glavnice (ali ne i kamata) samo iz založene stvari. Naime, ocjena utvrđenja zastare je jedno pravno pitanje, a pitanje otpisa zastarjelog duga je samostalno i odvojeno drugo pravno pitanje. Riječ je, u biti, o različitim pravnim institutima koji se stubokom razlikuju po svojim pravnim pretpostavkama i učincima.

S druge strane, vezano za obvezu poreza na dohodak za 2009. u iznosu od 404.981,65 kuna koja je nastala po zaduženju po poreznom nadzoru i za koju je rok zastare počeo teći 1. siječnja 2017.; obvezne doprinose za 2016. i 2017., za koje je rok zastare počeo teći 1. siječnja 2017. i 1. siječnja 2018., obvezu PDV-a za 2009. koja je nastala po zaduženju po poreznom nadzoru i za koju je rok zastare počeo teći 1. siječnja 2017.; obvezu naplate sudskih pristojbi za 2016. i 2017., za koje je zastara počela teći 1. siječnja 2017., odnosno 1. siječnja 2018.; obvezu naplate troškova postupka za 2016., za koje je rok zastare počeo teći 1. siječnja 2017.; obvezu poreza na dohodak utvrđenog u postupku nadzora za 2011., za koju je rok zastare počeo teći 1. siječnja 2018. i za obvezu prisilne naplate troškova novčanih kazni i troškova postupka za 2012., koja je nastala po zaduženju u nadzoru i za koju je rok zastare počeo teći 1. siječnja 2018., valja istaknuti sljedeće.

Uzimajući u obzir da za navedene obveze poreza i drugih javnih davanja nije nastupila relativna i/ili apsolutna zastara do 1. siječnja 2017., za ocjenu nastupa zastare valjalo je primijeniti odredbe OPZ/16-a.

OPZ/16. uređuje institut porezne zastare ponajprije u člancima 108. i 109. Odredbama navedenih članaka OPZ/16. propisuje samo jedinstvenu zastaru od šest godina od kada je zastara počela teći.

Prema odredbi članka 108. stavka 1. OPZ/16-a pravo i obveze poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, pravo i obveza poreznog tijela na naplatu poreza, kamata ni troškova ovrhe te pravo poreznog obveznika na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe zastarijeva za šest godina računajući od dana kada je zastara počela teći.

Zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata počinje teći istekom godine u kojoj je nastala porezna obveza, s time da je nastanak porezne obveze propisan posebnim poreznim zakonima (članak 108. stavak 2. OPZ/16-a).

Polazeći od iznesenoga sud ocjenjuje da je u konkretnoj poreznoj stvari od početka trajanja zastarnog roka do trenutka donošenja osporenoga drugostupanjskog rješenja (na 10. studenoga 2021.) nije protekao jedinstveni zastarni šestogodišnji rok prava poreznog tijela na naplatu obveza poreza na dohodak za 2009., obveznih doprinosa za 2016. i 2017., PDV-a za 2009. koja je nastala po zaduženju po poreznom nadzoru; sudskih pristojbi za 2016. i 2017.; troškova postupka za 2016., poreza na dohodak utvrđenog u postupku nadzora za 2011. i za obvezu prisilne naplate troškova novčanih kazni i troškova postupka za 2012., koja su nastala po zaduženju u nadzoru u smislu odredbi članka 108. stavka 1. i 6. OPZ/16-a.

Stoga, a budući da ona nisu zakonita u elaboriranom dijelu, valjalo je, odlučujući u granicama tužbenog zahtjeva, na temelju odredbe članka 58. stavka 1., u vezi s člankom 31. stavkom 1. Zakona o upravnim sporovima („Narodne novine“, broj: 20/10., 143/12., 152/14., 94/16., 29/17. i 110/21., u daljnjem tekstu: ZUS), poništiti rješenje tuženika i predmet vratiti na ponovni postupak, odnosno presuditi kao pod točkom 1. izreke.

U ponovnom postupku tuženik je dužan, nakon što ukloni uočene nedostatke i procesne povrede, pravilnom primjenom materijalnog propisa, odlučiti o (ne)osnovanosti tužiteljeve žalbe pridržavajući se pravnih shvaćanja i primjedaba suda u skladu s člankom 81. stavkom 2. ZUS-a.

Odluka o troškovima upravnog spora, koja je sadržana u točki 2. izreke, utemeljena je na odredbama članka 79. ZUS-a i Tbr. 23. Tarife o nagradama i naknadi troškova za rad odvjetnika („Narodne novine“, broj: 142/12, 103/14, 118/14 i 107/15) te pravnim shvaćanjima koje je zauzeo Ustavni sud Republike Hrvatske u odluci poslovni broj U-III-2086/2018 od 9. travnja 2019. („Narodne novine“, broj: 49/19). Sud je tom odlukom derogirao zaključak sa sjednice sudaca Visokog upravnog suda Republike Hrvatske poslovni broj 6 Su-85/2018-3 od 12. veljače 2018., smatrajući da je on suprotan stajalištu iz odluke toga suda poslovni broj U-I-2753/2012 (*prema kojem postupak ne može biti pravičan ako se ne osigura da stranka koja spor izgubi plati protivnoj stranci troškove postupka koji su, u biti, izazvani nezakonitim aktom ili postupanjem države ili javnopravnih tijela*) te da se njime na ustavnopravno neprihvatljiv način interpretira jasnu odredbu zakona na štetu prava pojedinaca.

S obzirom na to da se, pri odlučivanju o zahtjevu stranke na naknadu troškova, vrijednost predmeta upravnog spora smatra neprocjenjivom, a uzimajući u obzir uspjeh stranaka u sporu, unutar granica zahtjeva, tužitelju, koji je bio zastupan po odvjetniku, valjalo je priznati za zastupanje na jednom ročištu na kojem je zaključena rasprava

250 bodova, što pomnoženo s vrijednošću boda od 10,00 kuna iznosi 2.500,00 kuna, a što uvećano za iznos PDV-a od 25% (1.250,00 kuna) iznosi ukupno 3.125,00 kuna. Nisu mu priznati troškovi spora za preostali popisani iznos od 3.125,00 kuna. Naime, nije mu priznat kao opravdan trošak sastavljanja podneska od 13. srpnja 2022., budući da nije riječ o opravdanom izdatku koji je bio nužan za suđenje u ovom sporu i ocjenu zakonitosti osporenih odluka.

UPRAVNI SUD U SPLITU,  
u Splitu 1. kolovoza 2022.

**S U D A C**

Silvio Čović

**UPUTA O PRAVNOM LIJEKU:**

Protiv točke 1. izreke ove presude nije dopuštena žalba na temelju odredbe članka 66.a stavka 1. ZUS-a.

Protiv točke 2. izreke ove presude dopuštena je žalba u roku 15 dana od dana primitka njezina pisanog opravka, koja se podnosi pisano ovom sudu u dovoljnom broju primjeraka za sud i sve stranke u sporu za Visoki upravni sud Republike Hrvatske, s time da ona odgađa izvršenje pobijane presude (članak 67. stavak 1. i 2. u vezi s člankom 79. stavkom 7. ZUS-a).

**DNA:**

- opunomoćeniku tužitelja Miljenku Krželju, odvjetniku u OD "Pavlak & Partneri" d. o. o., Rijeka, Splitska 2, Pisarnica Zagreb, Zagreb, Trg bana Jelačića 3,
- tuženiku Ministarstvu financija, Samostalnom sektoru za drugostupanjski upravni postupak, Zagreb, Frankopanska 1 uz spis poreznog tijela KLASA: UP/I-416-02/18-01/56,
- u spis.

Broj zapisa: **eb30f-e83c4**

Kontrolni broj: **038ca-a4f74-39b2f**

Ovaj dokument je u digitalnom obliku elektronički potpisan sljedećim certifikatom:

CN=SILVIO ČOVIĆ, L=SPLIT, O=UPRAVNI SUD U SPLITU, C=HR

Vjerodostojnost dokumenta možete provjeriti na sljedećoj web adresi:

<https://usluge.pravosudje.hr/provjera-vjerodostojnosti-dokumenta/>



unosom gore navedenog broja zapisa i kontrolnog broja dokumenta.

Provjeru možete napraviti i skeniranjem QR koda. Sustav će u oba slučaja prikazati izvornik ovog dokumenta.

Ukoliko je ovaj dokument identičan prikazanom izvorniku u digitalnom obliku, **Upravni sud u Splitu** potvrđuje vjerodostojnost dokumenta.