



REPUBLIKA HRVATSKA  
UPRAVNI SUD U ZAGREBU  
Avenija Dubrovnik 6 i 8

Poslovni broj: Usl-71/2021-11

## 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 Zagrebu, po sutkinji Lidiji Prica, uz sudjelovanje Gordane Katarine Ronyi, zapisničarke, u upravnom sporu tužitelja ZAGREBGRADNJA d.o.o., V. Ravnice 6, OIB: 39233442442, kojeg zastupa opunomoćenica Alemka Šodan, odvjetnica iz Zagreba, Masarykova ulica 10, OIB: 07273457717, protiv tuženika Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, Zagreb, Katančićeva 5, OIB: 18683136487, radi poreznog nadzora, 24. ožujka 2023.,

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

I. Poništava se rješenje Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, KLASA: UP/II-471-02/20-01/181, URBROJ: 513-04-20-2 od 8. prosinca 2020.

II. Poništava se rješenje Ministarstva financija Republike Hrvatske, Porezne uprave, Ureda za velike porezne obveznike, KLASA: UP/I-471-02/15-01/61, URBROJ: 513-07-23/03-20-53 od 19. ožujka 2020.

III. Utvrđuje se da je 31. prosinca 2019. nastupila zastara prava na utvrđivanje poreza na dodanu vrijednost i kamata po okončanoj situaciji broj 586/12-3-1 od 31. prosinca 2012. koja je ovjerena od nadzornog inženjera s datumom 1. veljače 2013. i po okončanoj situaciji broj 587/2012 od 31. prosinca 2012. koja je ovjerena od nadzornog inženjera s datumom 8. veljače 2013. te se obustavlja postupak utvrđivanja poreza na dodanu vrijednost i kamata po navedenim okončanim situacijama za razdoblje od 1. siječnja 2013. do 31. prosinca 2013.

IV. Nalaže se Ministarstvu financija Republike Hrvatske, OIB: 18683136487 da u roku od 15 dana od dostave pravomoćne presude nadoknadi tužitelju troškove upravnog spora u iznosu od 518,48 eur/3.906,49 kn<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>Fiksni tečaj konverzije 7,53450

## Obrazloženje

1. Osporenim rješenjem tuženika, KLASA: UP/II-471-02/20-01/181, URBROJ: 513-04-20-2 od 8. prosinca 2020., odbijena je žalba tužitelja protiv rješenja Ministarstva financija Republike Hrvatske, Porezne uprave, Ureda za velike porezne obveznike, KLASA: UP/I-471-02/15-01/61, URBROJ: 513-07-23/03-20-53 od 19. ožujka 2020.

1.1. Navedenim prvostupanjskim rješenjem je, u izvršenju rješenja tuženika KLASA: UP/II-471-02/18-01/309, URBROJ: 513-04/19-2 od 21. listopada 2019., u točki I. izreke tužitelju utvrđen manje obračunati porez na dodanu vrijednost za 2013. godinu u iznosu od 10.948.847,55 kuna te kamate zbog nepravodobno plaćenog poreza obračunate do 5. veljače 2020. u iznosu od 6.668.437,46 kuna. Točkom II. naloženo je tužitelju da, na za to propisane račune, uplati naprijed navedene obveze utvrđene točkom I. te da obračuna i uplati daljnje kamate od 6. veljače 2020. do dana uplate. Točkom III. naloženo je tužitelju da nakon izvršenih uplata iz točke II. provede odgovarajuća knjiženja koja se odnose na obvezu iskazivanja porezne osnovice i obračunatog poreza, točkom IV. određen je rok od 8 dana za izvršenje pobijanog rješenja od dana njegove izvršnosti, dok je u točki V. tužitelj upozoren da će se ukoliko ne izvrši uplate iz točke II., a u roku iz točke IV., naplata izvršiti ovrhom.

2. Tužitelj u tužbi ističe kako su osporenim rješenjem tuženika neosnovano odbijeni žalbeni navodi u pogledu povrede načela zabrane *reformatio in peius* i s obrazloženjem koje ne odgovara istini: da je „u ponovljenom postupku nadzora utvrđeno drugačije činjenično stanje u odnosu na ranije utvrđeno činjenično stanje u postupku donošenja prvostupanjskog rješenja od 17. listopada 2016. i 13. kolovoza 2018., pa prvostupanjsko tijelo u takvoj situaciji nije vezano zabranom *reformatio in peius*“. Vezano za utvrđenja o dosadašnjim postupanjima tužitelj nalazi bitnim istaknuti dvije ključne činjenice:

1. obveza PDV-a za 2013. godinu u iznosu od 10.948.847,55 kuna (utvrđena poreznim rješenjem od 19. ožujka 2020.) i obveza PDV-a za 2012. godinu u iznosu od 10.948.847,55 kuna (utvrđena poreznim rješenjima od 17. listopada 2016. i 13. kolovoza 2018.) utvrđena je po osnovi okončanih građevinskih situacija koje je tužitelj u mjesecu prosincu 2012. godine izdao svojim povezanim društvima Geoprojekt d.o.o. i Valor d.o.o. tj. radi se o istoj obvezi PDV-a nastaloj po istim računima-obračunskim situacijama tužitelja, a za koju je u postupku bilo sporno je li ta obveza u iznosu od 10.948.847,55 kuna nastala u 2012. ili u 2013. godini,

2. obveza PDV-a za 2013. godinu u iznosu od 78.748,03 kuna (utvrđena poreznim rješenjem od 17. listopada 2016.) utvrđena je po osnovi izvršenih donacija dobara za čiju je nabavu korišten pretporez, pa je i na isporuku u nepoduzetničke svrhe bio dužan iskazati obvezu PDV-a i ova obveza, nastala po isporukama donacija, nema nikakve veze u odnosu na ovdje spornu obvezu PDV-a po osnovi računa-okončanih građevinskih situacija (obveze iz ranije točke).

2.1. Tužitelj ističe kako je u obrazloženju osporenog rješenja tuženik propustio navesti činjenice koje su kao „nove“ utvrđene poreznim rješenjem od 19. ožujka 2020. dakle, one činjenice koje nisu bile utvrđene poreznim rješenjima od 17. listopada 2016. i 13. kolovoza 2018. zbog kojih „prvostupanjsko tijelo u takvoj situaciji nije vezano zabranom *reformatio in peius*“, a ovo iz razloga jer takvih novih činjenica nema, budući da je još od najranijeg poreznog rješenja od 17. listopada 2016. nesporno:



a) da su obračunske situacije izdane povezanim društvima Geoprojekt d.o.o. i Valor d.o.o. na ukupan iznos osnovice od 43.795.390,20 kuna i s iskazanim PDV-om od 10.948.847,55 kuna i da ih je ovjerio nadzorni inženjer s danom 1. veljače 2013. odnosno 8. veljače 2013. (tekst posljednja dva odlomka na stranici 10 rješenja od 17. listopada 2016.),

b) da obveza PDV-a od 10.948.847,55 kuna nije obračunana u tužiteljevim poreznim evidencijama (knjigama IR-a i poreznim prijavama/PDV obrascima) za 2012. i 2013. godinu (tekst prvog odlomka i posljednja rečenica pretposljednog odlomka na stranici broj 11 rješenja od 17. listopada 2016.),

c) da je tužitelj u 2012. godini naplatio svoja potraživanja od društava Geoprojekt d.o.o. i Valor d.o.o. po ovim obračunskim situacijama (tekst središnjeg odlomka na stranici broj 11 rješenja od 17. listopada 2016.),

d) da društva Geoprojekt d.o.o. i Valor d.o.o. po ovim obračunskim situacijama nisu iskazali pretporez ni koristili pravo na povrat pretporeza u iznosu iskazanog PDV-a od 10.948.847,55 kuna (tekst posljednjeg odlomka na stranici broj 11 rješenja od 17.10.2016.).

2.2. Tužitelj posebno naglašava još i činjenicu da nadzorom nisu utvrđene nepravilnosti u pogledu iskazivanja poreznih obveza poreza na dobit za 2012. i 2013. godinu (nadzor je obavljen po istoj obavijesti o poreznom nadzoru od 16. studenoga 2015.), pa tako i za ovdje osporene obračunske građevinske situacije po kojima njihovi primatelji (društva Geoprojekt d.o.o. i Valor d.o.o.) nesporno nisu koristili pretporez (u iznosu ovdje osporene obveze PDV-a od 10.948.847,55 kuna), što je dokazano predloženjem njihovih poslovnih knjiga i poreznih prijava, zbog čega nije došlo do oštećenja državnog proračuna u tom iznosu PDV-a od 10.948.847,55 kuna, pa posljedično porezno tijelo i nije iniciralo provođenje kaznenog postupka, jer nema oštećenja proračuna. Novoutvrđena obveza PDV-a u samoj suštini se utvrđuje zbog nesporne činjenice da je tužitelj izdao obračunske situacije kao račune, na kojima je izdvojeno iskazao PDV, neovisno o tome što primatelji računa-situacija nisu iskazali i koristili pretporez te nisu zatražili povrat poreza u ijednom dijelu tog iznosa od 10.948.847,55 kuna.

2.3. Stoga tužitelj ustraje na žalbenim navodima da je donošenjem poreznog rješenja od 19. ožujka 2020. povrijeđeno načelo zabrane *reformatio in peius*, budući da mu se u ponovljenom postupku, bez promijenjenog činjeničnog stanja tj. bez utvrđenja novih činjenica, utvrđuje veći iznos porezne obveze PDV-a za 2013. godinu od ranije utvrđenog (obveza PDV-a za 2013. godinu u iznosu od 78.748,03 kuna utvrđena je poreznim rješenjem od 17. listopada 2016. po osnovi izvršenih donacija dobara i tužitelj je istu platio), a sve to samo kao posljedica primjene odredbe materijalnog prava. Naime, ovdje se radi o tome da je na već ranije utvrđeno i poznato činjenično stanje, koje nije upotpunjeno novim saznanjima i dokazima u odnosu na obvezu PDV-a za 2013. godinu, sada primijenjena materijalna odredba - članak 45. stavak 3. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, koja prije nije bila primijenjena kod utvrđenja obveze PDV-a od 10.948.847,55 kuna kao obveze za 2012. godinu, za koju je u međuvremenu nastupila zastara prava utvrđivanja poreza. Dakle, radi se o tome da je u predmetnom postupku samo došlo do promjene u primjeni prava, ali ne i činjeničnog supstrata, što je rezultiralo većim iznosom PDV-a za 2013. godinu od ranije pravomoćno utvrđenoga, pa nema nikakve dvojbe da se radi o postupanju na tužiteljevu štetu povredom načela zabrane *reformatio in peius*. Dakle, u ponovljenom postupku nije utvrđeno drugačije činjenično stanje koje bi uvjetovalo primjenu odredbe

članka 45. stavak 3. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, jer tuženik u svome rješenju od 21. listopada 2019. (u čijem je izvršenju i doneseno porezno rješenje od 19. ožujka 2020.) nije na još tada utvrđeno činjenično stanje sam i u svojoj nadležnosti još tada primijenilo tu materijalnu odredbu, na način da bi tada izjavljenu žalbu tužitelja (protiv poreznog rješenja od 13. kolovoza 2018.) odbio kao neosnovanu primjenom članka 116. ZUP-a.

2.4. Tužitelj navodi da je u 2012. godini naplatio radove zaračunate po predmetnim obračunskim situacijama, zbog čega bi se radilo o poreznoj obvezi od 10.948.847,55 kuna kao obvezi za 2012. godinu, temeljem materijalne odredbe članka 7. stavka 4. Zakona o PDV-u, koja propisuje nastanak porezne obveze već kod čina izvršenog plaćanja isporuka/usluga. Budući da je nesporno da je tužitelj isporučio naplaćene usluge naručiteljima, što je i ovjerio nadzorni inženjer koji je svojim potpisom potvrdio da je do isporuke usluga došlo prema podacima iz obračunskih situacija, pa tako i da je do isporuka došlo u naznačenom poreznom razdoblju (mjesecu prosincu 2012. godine), tvrdi kako taj sami čin ovjere ne treba smatrati odlučnom činjenicom radi odgode trenutka nastanka porezne obveze PDV-a, jer je u istom mjesecu došlo i do isporuke i do plaćanja usluga od strane naručitelja. Međutim, budući da je u međuvremenu (za vrijeme provođenja ponovljenog postupka) nastupila zastara prava utvrđivanja obveze PDV-a za 2012. godinu (o čemu je pravomoćno odlučeno rješenjem od 17. ožujka 2020.), ta se obveza od 10.948.847,55 kuna sada utvrđuje za 2013. godinu. Također, i kad se ne bi radilo o obvezi PDV-a za 2012. godinu (nastaloj po naplati obračunskih situacija u prosincu 2012. godine), već kad bi se radilo o obvezi PDV-a za 2013. godinu (nastaloj po ovjeri nadzornog inženjera u veljači 2013. godine), ističe da je obveza PDV-a za 2013. godinu (kao predmet nadzora iz obavijesti o poreznom nadzoru) već pravomoćno utvrđena ranijim poreznim rješenjem u iznosu od 78.748,03 kuna. Budući da se radi o jednoj jedinstvenoj obvezi PDV-a za 2013. godinu, koja je izrekom poreznog rješenja od 13. kolovoza 2018. već pravomoćno utvrđena u iznosu od 78.748,03 kuna, tvrdi da obveza nije mogla biti utvrđena istovjetnom izrekom poreznog rješenja od 19. ožujka 2020., ali sada u većem iznosu od 10.948.847,55 kuna, jer bi u dva rješenja postojale dvije izreke kojima se tužitelju utvrđuje jedna te ista porezna obveza - obveza PDV-a za 2013. godinu. Dodaje kako je poreznom tijelu trebalo više od pet godina da na temelju istih dokaza riješi tužiteljev slučaj, pa je k tome tužitelj sada prisiljen platiti zatezne kamate za tako dugo razdoblje isključivo zbog toga što tuženik nije u zakonskom roku odlučio o njegovim žalbama. Zaključno, s obzirom na pravni smisao pravila zabrane *reformatio in peius* sadržanog u odredbama članka 118. ZUP-a, tvrdi kako se isto pravilo treba analogijom primijeniti i na postupanje prvostupanjskog tijela pri odlučivanju u ponovnom postupku, jer prvostupanjsko tijelo ne može imati šire ovlasti u rješavanju u povodu žalbe od drugostupanjskog tijela. U protivnom, narušava se načelo pravne sigurnosti i izvjesnosti te zaštite legitimnih očekivanja.

2.5. Tužitelj ustraje na tvrdnji da nema pravne osnove za donošenje poreznog rješenja od 19. ožujka 2020., kojim se utvrđuje obveza PDV-a za 2013. godinu u iznosu od 10.948.847,55 kuna, jer je pravomoćnim rješenjem od 17. ožujka 2020. u cijelosti okončan - dovršen predmetni postupak poreznog nadzora, koji je započet temeljem obavijesti o poreznom nadzoru od 16. studenoga 2015. i zaključka o proširenju poreznog nadzora od 5. veljače 2016., na način da je o svim nadziranim obvezama riješeno. Naime, navedenom obaviješću određen je nadzor PDV-a za 2012. i 2013. godinu i poreza na dobit za 2012. i 2013. godinu, dok je zaključkom nadzor proširen



na porez na dohodak i doprinose za obvezna osiguranja za 2012. i 2013. godinu, a što je sve okončano - dovršeno kako slijedi:

- nadzor PDV-a za 2012. godinu je okončan pravomoćnim rješenjem od 17. ožujka 2020. na način da je isti obustavljen zbog utvrđenog nastupa zastare,
- nadzor PDV-a za 2013. godinu je okončan pravomoćnim tuženičkim rješenjem od 16. travnja 2018. (kojim se u točki 1. izreke obustavlja žalbeni postupak utvrđivanja obveze PDV-a za 2013. godinu, jer je u tome dijelu tužitelj odustao od izjavljene žalbe na točke I.2. i II.2.1. izreke poreznog rješenja od 17. listopada 2016. kojim je obveza PDV-a za 2013. godinu pravomoćno utvrđena),
- što se tiče ostalih obveza koje su ovdje irelevantne: nadzor poreza na dobit za 2012. godinu je okončan zapisnikom poreznog tijela od 30. kolovoza 2016. kojim nisu utvrđene nepravilnosti u iskazivanju ovog poreza za ovu godinu, dok je nadzor poreza na dobit za 2013. godinu, kao i poreza na dohodak i doprinosa za obvezna osiguranja za 2012. i 2013. godinu, okončan pravomoćnim tuženičkim rješenjem od 16. travnja 2018. kojim se u točki 3. izreke žalba odbija i ostavljaju se na snazi te obveze iz izreke poreznog rješenja od 17. listopada 2016., kojim su te obveze pravomoćno utvrđene.

2.6. Tužitelj zaključuje da su postupci utvrđenja svih poreza po poreznim razdobljima-godinama, a koji su bili predmetom nadzora po obavijesti i zaključku o proširenju nadzora, pravomoćno okončani prije donošenja poreznog rješenja od 19. ožujka 2020., pa tako i obveze PDV-a kako za 2013. tako i za 2012. godinu – dakle, radi se o već presuđenoj stvari (*res iudicata*), čime nije dozvoljeno ponovno vođenje istovrsnog postupka u istoj stvari po načelu *ne bis in idem*. Obrazlaže da su predmetni zapisnik od 5. veljače 2020. i porezno rješenje od 19. ožujka 2020. doneseni u postupku izvršenja tuženičkovih rješenja od 21. listopada 2019., a koje rješenje je tuženik donio u žalbenom postupku ocjene zakonitosti poreznog rješenja od 13. kolovoza 2018., kojim se još tada u ponovnom postupku nadzora utvrđivala obveza jedino i samo manje obračunatog PDV-a za 2012. godinu, dakle, ne i za 2013. godinu. Ponovni postupak znači da se predmet vraća u onu fazu koja je prethodila donošenju rješenja u istoj upravnoj stvari - nadzoru i utvrđenju obveza PDV-a za 2012. godinu - što znači da ponovni prvostupanjski postupak treba provesti na način da se donese rješenje o toj vrsti poreza za to nadzirano porezno razdoblje - što je i učinjeno donošenjem pravomoćnog rješenja od 17. ožujka 2020. kojim se obustavlja postupak utvrđivanja obveze PDV-a za 2012. godinu zbog utvrđenog nastupa zastare. Stoga tvrdi kako nije bilo pravne osnove da bi porezno tijelo u izvršenju drugostupanjskog rješenja od 21. listopada 2019., nakon uvažene žalbe i poništenog rješenja kojim je bila utvrđena obveza za PDV za 2012. godinu, sada u ponovnom postupku donijelo porezno rješenje od 19. ožujka 2020. radi utvrđenja PDV za 2013. godinu, jer je obveza za 2013. godinu već bila pravomoćno utvrđena i nisu postojali niti razlozi za obnovu postupka po službenoj dužnosti, jer su sve činjenice i prije bile poznate, zbog čega su prošli i prekluzivni zakonski rokovi za obnovu postupka nadzora PDV-a za 2013. godinu.

2.7. Nadalje navodi kako se nezakonito provodi postupak nadzora za obvezu PDV-a za 2013. godinu dodatno i zato jer se porezni nadzor može obavljati u roku od tri godine od početka tijeka zastare prava na utvrđivanje porezne obveze prema odredbi članka 117. stavka 2. OPZ-a. Budući da se PDV za 2013. utvrđuje podnošenjem godišnje porezne prijave u 2014. godini, zastara prava na utvrđivanje porezne obveze počela je teći 1. siječnja 2015., pa se porezni nadzor PDV-a za 2013. godinu mogao obavljati zaključno do 1. siječnja 2018., ali ne i po isteku tog trogodišnjeg roka, dok je



predmetni zapisnik u ponovnom postupku sastavljen 5. veljače 2020. nakon što je već istekao zakonski rok od tri godine za obavljanje nadzora. Tvrdi kako je ovaj prigovor neosnovano otklonjen pozivanjem na članak 117. stavak 2. točku 4. OPZ-a, jer se ovdje ne radi o postupku pokrenutom po nalogu drugog tijela. Predlaže sudu poništiti osporeno i prvostupanjsko rješenje i presudom riješiti stvar ili podredno predmet vratiti prvostupanjskom tijelu na ponovni postupak, uz naknadu troška.

3. Tuženik u odgovoru na tužbu ostaje kod razloga navedenih u obrazloženju osporenog rješenja i predlaže sudu da odbije tužbeni zahtjev.

4. Tužbeni zahtjev je osnovan.

5. Tijekom postupka sud je izvršio uvid u sudski spis i spis tuženika dostavljen uz odgovor na tužbu te je održao raspravu.

6. Na raspravi tužitelj ističe da je osporeno rješenje zaprimio 5. siječnja 2021. elektronskim putem, pri čemu odluka nije elektronički potpisana, pa elektronička dostava nije sukladna propisima o elektroničkoj dostavi. Ističe da je zastara prava na naplatu i utvrđivanje obveze PDV-a za 2013. nastupila 31. prosinca 2020., dakle prije dostave osporenog rješenja.

7. U pogledu navedenog prigovora valja navesti kako iz službene zabilješke KLASA: UP/I-471-02/15-01/61, URBROJ: 513-07-23/03-20-62 od 30. prosinca 2020. o opozivu punomoći i utvrđivanju datuma izvršnosti prvostupanjskog poreznog rješenja, proizlazi da je temeljem dostavljene punomoći od 3. travnja 2018. tužitelja u postupku zastupalo odvjetničko društvo Sučević i partneri te je osporeno rješenje dostavljeno navedenom opunomoćeniku 21. prosinca 2020. Tek nakon toga, navedeno odvjetničko društvo dopisom od 22. prosinca 2020., koji je porezno tijelo zaprimilo 28. prosinca 2020., vraća osporeno rješenje uz obrazloženje da je punomoć opozvana 14. prosinca 2020. U prilogu dopisa je dostavljen opoziv punomoći koji je ovjeren kod javnog bilježnika 14. prosinca 2020. Budući da prema članku 36. stavku 6. Zakona o općem upravnom postupku (Narodne novine br. 47/09, 110/21, dalje ZUP) opoziv punomoći ima pravni učinak od trenutka kad službena osoba od stranke u pisanom obliku ili usmeno na zapisnik primi opoziv punomoći, a službena osoba je opoziv punomoći zaprimila 28. prosinca 2020., dostava je uredno izvršena 21. prosinca 2020. prije nego što je opoziv punomoći imao pravni učinak.

8. Nadalje, pravilno je pozivanje poreznog tijela na odredbu članka 117. stavka 3. točke 4. Općeg poreznog zakona (Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, dalje OPZ/16), prema kojoj se iznimno od stavka 2. ovoga članka porezni nadzor može obavljati za razdoblje za koje nije nastupila zastara prava na utvrđivanje porezne obveze u postupcima pokrenutim po nalogu drugih tijela, budući da je predmetni nadzor započet na temelju spisu priloženog dopisa Ministarstva unutarnjih poslova Republike Hrvatske, Ravnateljstva policije, Uprave kriminalističke policije, Policijskog nacionalnog ureda za suzbijanje korupcije i organiziranog kriminaliteta, Službe za suzbijanje korupcije i organiziranog kriminaliteta Zagreb, broj: 511-01-77-604/2-IV-2013. (MV/GKK) od 6. kolovoza 2015.

9. Člankom 197. prijelazne i završne odredbe OPZ/16 propisano je:

Postupci pokrenuti do stupanja na snagu ovoga Zakona prema odredbama Općeg poreznog zakona („Narodne novine” broj 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15 i 44/16), osim postupaka pokrenutih na temelju glave VIII. i IX. Općeg poreznog



zakona („Narodne novine” broj 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15 i 44/16, dovršit će se prema odredbama toga Zakona (st. 1.).

Iznimno od stavka 1. ovoga članka, postupci za utvrđivanje zastare započeti po zahtjevu poreznog obveznika prema odredbama Općeg poreznog zakona („Narodne novine” broj 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15 i 44/16) u kojima je do 1. siječnja 2017. nastupila relativna zastara dovršit će se prema odredbama toga Zakona. Postupci u kojima je do 1. siječnja 2017. nastupila apsolutna zastara prema odredbama Općeg poreznog zakona („Narodne novine” broj 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15 i 44/16) dovršit će se prema odredbama ovoga Zakona (st. 2.).

9.1. Iz rješenja Vrhovnog suda Republike Hrvatske, broj: U-zpz 78/2021-5 od 11. svibnja 2022., proizlazi kako je, prema shvaćanju toga suda, citiranom prijelaznom odredbom iz područja primjene općeg prijelaznog režima isključeno upravo pitanje u vezi nastupa zastare prema odredbi članka 197. stavka 2. OPZ/16 te će se samo oni postupci u kojima je do 1. siječnja 2017. nastupila relativna zastara dovršiti, u smislu odredbe članka 197. stavka 1. OPZ/16, po ranijem zakonskom propisu, odnosno Općem poreznom zakonu (Narodne novine br. 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15, 44/16, dalje OPZ/08).

9.2. Dakle, iz citirane prijelazne odredbe čl. 197. st. 2. OPZ/16 proizlazi intencija zakonodavca da se u pogledu zastare OPZ/08 primjenjuje samo na situaciju u kojoj je do 1. siječnja 2017. nastupila relativna zastara, dok se na sve ostale situacije u pogledu zastare treba primijeniti OPZ/16.

9.3. Kako u konkretnom slučaju nije nastupila relativna zastara utvrđenja do 1. siječnja 2017., jer je tijek relativne zastare prekinut dostavom poreznog rješenja od 17. listopada 2016. (u smislu članka 95. OPZ/08), na zastaru treba primijeniti odredbe OPZ/16.

10. Prema članku 108. OPZ/16 pravo i obveze poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, pravo i obveza poreznog tijela na naplatu poreza, kamata i 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 (st. 1.).

Zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata počinje teći istekom godine u kojoj je nastala porezna obveza. Nastanak porezne obveze propisan je posebnim poreznim zakonima (st. 2.).

Ako se radi utvrđenja poreza i kamata ili naplate poreza, kamata i troškova ovrhe vodi postupak pred sudom, za vrijeme trajanja tog postupka zastara ne teče (st. 6.).

11. Temelji oporezivanja u konkretnom slučaju su:

- okončana situacija broj 586/12-3-1 od 31. prosinca 2012. s oznakom R-1 izdana kupcu-naručitelju Geoprojekt d.o.o. (odnosi se na obavljene radove - rušenje kuća, uređenje PP, ugradnja stopera PM, čuvanje, popravak, dovršetak i priprema stanova za prodaju), a situacija je ovjerena od nadzornog inženjera s datumom 1. veljače 2013. te

- okončana situacija broj 587/2012 od 31. prosinca 2012. s oznakom R-1 izdana kupcu-naručitelju Valor d.o.o. (odnosi se na obavljene radove poslovnog kompleksa u poduzetničkoj zoni Buići-Žbandaj u Poreču), a situacija je ovjerena od nadzornog inženjera s datumom 8. veljače 2013.

12. U veljači 2013. na snazi je bio Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine br. 149/09, 89/11, 29/12, 64/12, 146/12). Prema članku 45. stavku 3. navedenog Pravilnika, u graditeljskoj djelatnosti porezna obveza nastaje istekom obračunskog razdoblja u kojem je ovjerena situacija o stvarno izvedenim građevinskim radovima od strane nadzornog tijela. Ako nadzorno tijelo ne ovjeri obračunsku situaciju, smatra se da je porezna obveza nastala najkasnije istekom obračunskog razdoblja koje slijedi nakon razdoblja u kojem je ispostavljena obračunska situacija.

13. Dakle, zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata počinje teći istekom godine u kojoj je nastala porezna obveza (čl. 108. st. 2. OPZ/16), a predmetne porezne obveze nastale su istekom obračunskog razdoblja u kojem je ovjerena situacija o stvarno izvedenim građevinskim radovima od strane nadzornog tijela. Prema članku 111. stavku 2. Pravilnika obračunska razdoblja su od 1. do posljednjeg dana u mjesecu. Slijedom navedenoga, porezne obveze nastale su istekom veljače 2013. (kao obračunskog razdoblja u kojem je ovjerena situacija o stvarno izvedenim građevinskim radovima od strane nadzornog tijela), pa je zastara počela teći istekom 2013. godine u kojoj je nastala porezna obveza, znači 31. prosinca 2013.

14. To znači da je zastarni rok od šest godina iz čl. 108. st. 1. OPZ/16 istekao 31. prosinca 2019., prije donošenja i dostave osporenog rješenja od 8. prosinca 2020. i prvostupanjskog rješenja od 19. ožujka 2020.

15. Sud je vodio računa i o odredbi članka 108. stavka 6. OPZ/16 te je uvidom u spis ovoga suda poslovni broj: Usl-1864/18 utvrdio da je u tom predmetu tužitelj 21. lipnja 2018. podnio tužbu radi poništenja točke 3. izreke rješenja tuženika od 16. travnja 2018. koje je doneseno u istom postupku nadzora. Međutim, navedena točka izreke ne odnosi se na obvezu PDV-a, nego na utvrđene doprinose za staž s povećanim trajanjem, slijedom čega se taj postupak pred sudom nije vodio radi utvrđenja poreza i kamata koje su predmet osporenog rješenja od 8. prosinca 2020. i poreznog rješenja od 19. ožujka 2020., pa taj postupak nije doveo do zastoja zastare utvrđivanja poreza na dodanu vrijednost za 2013. godinu.

16. Člankom 109. OPZ/16 propisano je da su na nastup zastare prava na utvrđivanje po službenoj dužnosti dužna paziti prvostupanjska porezna tijela do donošenja i dostave poreznog rješenja (st. 2.).

Na nastup zastare prava na utvrđivanje po službenoj dužnosti dužna su paziti i drugostupanjska tijela do donošenja i dostave rješenja o žalbi (st. 3.).

Ako tijela iz stavaka 2. i 3. utvrde da je nastupila zastara prava na utvrđivanje trebaju rješenjem utvrditi nastup zastare i obustaviti postupak (st. 4.).

Rješenje o utvrđivanju ili naplati porezne obveze, kamata i troškova ovrhe doneseno nakon nastupa zastare je nezakonito (st. 8.).

Porezni dug za koji je utvrđena zastara prava na utvrđivanje ili naplatu porezne obveze, kamata i troškova ovrhe otpisuje se iz poreznih evidencija (st. 9.).

17. Stoga su tuženik i prvostupanjsko tijelo povrijedili navedene odredbe, jer su trebali utvrditi da je 31. prosinca 2019. nastupila zastara prava na utvrđivanje obveze poreza na dodanu vrijednost za 2013. godinu i obustaviti postupak.

18. Što se tiče navoda poreznog tijela iz prvostupanjskog rješenja da šestogodišnji rok zastare iz čl. 108. OPZ/16 za porezno tijelo počinje teći nakon isteka godine u kojoj je trebalo utvrditi porezne obveze te da je PDV za 2013. godinu porezni obveznik trebao utvrditi u 2014. godini podnošenjem PDV-K obrasca, pa da je zastara počela



teći nakon isteka godine u kojoj je trebalo utvrditi porezne obveze, odnosno nakon isteka 2014. godine s danom 1. siječnja 2015., sud napominje da navedeno stajalište nije u skladu s odredbom čl. 108. st. 2. OPZ/16 kojom je propisano da zastara prava na utvrđivanje počinje teći istekom godine u kojoj je nastala porezna obveza, a nastanak porezne obveze propisan je posebnim poreznim zakonima.

18.1. Naime, stajalište poreznog tijela odgovara odredbi čl. 94. st. 2. prethodnog OPZ/08, kojom je bilo propisno da zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata počinje teći nakon isteka godine u kojoj je trebalo utvrditi porezne obveze i kamate. Međutim, kako je naprijed obrazloženo, na konkretan predmet se u pogledu zastare primjenjuje OPZ/16, a na koji propis se pozvalo i porezno tijelo, ali ga tumači kao da se odredba o početku tijeka zastare iz čl. 108. st. 2. OPZ/16 ne razlikuje od odredbe čl. 94. st. 2. OPZ/08. No, dok je čl. 94. st. 2. OPZ/08 propisivao da zastara utvrđenja počinje teći nakon isteka godine u kojoj je trebalo utvrditi porezne obveze i kamate, čl. 108. st. 2. OPZ/16 propisuje da zastara utvrđenja počinje teći istekom godine u kojoj je nastala porezna obveza. U točkama 12. i 13. obrazloženja ove presude obrazloženo je kada je nastala predmetna porezna obveza sukladno propisima o PDV-u.

18.2. Stupanjem na snagu OPZ/16 zakonski je redefiniran početak zastare utvrđenja javnog davanja te je relevantan trenutak istek godine u kojoj je nastala porezna obveza. Nastanak porezne obveze potpuno je drugi trenutak od trenutka u kojem je potrebno utvrditi porezne obveze i kamate, jer za nastanak obveze nije bitna predaja financijskih izvješća. Navedeno je i u cijelosti sukladno Mišljenju Središnjeg ureda Porezne uprave, Ministarstva financija Republike Hrvatske, KLASA: 410-19/14-01/51, URBROJ: 513-07-21-01/14-1, od 1. travnja 2014., u kojem je navedeno: „Oporezivi događaj je događaj na temelju kojeg su ispunjeni pravni uvjeti potrebni za nastanak obveze obračuna PDV-a, a obveza obračuna PDV-a nastaje u trenutku kada Porezna uprava temeljem odredbi Zakona ima pravo potraživati PDV od osobe koja ga je obvezna platiti, iako je vrijeme plaćanja PDV-a odgođeno“. Navedeno dovodi do rezultata da po OPZ/16 zastara započinje teći nakon isteka godine u kojoj se porezni događaj zbija, a ne više nakon isteka godine u kojoj je trebalo utvrditi porezne obveze.

19. S obzirom da je sud utvrdio da je osporeno i prvostupanjsko rješenje nezakonito, jer je doneseno nakon nastupa zastare, sud nije razmatrao prigovore tužitelja o povredi načela zabrane *reformatio in peius* i *res iudicata*.

20. Slijedom navedenoga, sud je na temelju članka 58. stavka 1. Zakona o upravnim sporovima (Narodne novine broj 20/10, 143/12, 152/14, 94/16, 29/17 i 110/21, dalje ZUS) usvojio tužbeni zahtjev, poništio osporeno i prvostupanjsko rješenje te sam riješio stvar na način da je sukladno članku 109. OPZ/16 utvrdio nastup zastare i obustavio postupak, a porezno tijelo će po pravomoćnosti presude porezni dug za koji je utvrđena zastara prava na utvrđivanje otpisati iz poreznih evidencija.

21. S obzirom na uspjeh u sporu, sud je usvojio zahtjev tužitelja za naknadu troškova upravnog spora, na temelju čl. 79. st. 1. i 4. ZUS-a i tbr. 23. t. 2., 42., 48. i 50. Tarife o nagradama i naknadi troškova za rad odvjetnika (Narodne novine broj 142/12,


Poslovni broj: Usl-71/2021-11

103/14, 118/14, 107/15, 37/22, 126/22) i to za zastupanje na raspravi 16.03.2023. u iznosu koji potražuje – 414,78 eur, uvećano za PDV, ukupno 518,48 eur/3.906,49 kn, koji trošak je sud ocijenio opravdanim i potrebnim za vođenje spora.

U Zagrebu 24. ožujka 2023.

Sutkinja  
Lidija Prica

Dokument je elektronički potpisan: LIDIJA PRICA Vrijeme potpisivanja: 31-05-2023 13:13:16	DN: C=HR O=UPRAVNI SUD U ZAGREBU 2.5.4.97=#130048523635333338343935343437 L=ZAGREB S=PRICA G=LIDIJA CN=LIDIJA PRICA
---	--



Uputa o pravnom lijeku:

Protiv ove presude dopuštena je žalba Visokom upravnom sudu Republike Hrvatske. Žalba se podnosi putem ovog suda, u dovoljnom broju primjeraka za sud i sve stranke u sporu (četiri primjerka), u roku od 15 dana od dana dostave ove presude.

DNA:

1. Odvjetnica Alemka Šodan, Masarykova ulica 10, 10000 Zagreb
2. Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, Katančićeva 5, 10000 Zagreb
3. U spis



Broj zapisa: 9-30859-7e195

Kontrolni broj: 02d78-3e0cc-35c26

Ovaj dokument je u digitalnom obliku elektronički potpisan sljedećim certifikatom:  
CN=LIDIJA PRICA, L=ZAGREB, O=UPRAVNI SUD U ZAGREBU, 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 Zagrebu** potvrđuje vjerodostojnost dokumenta.







REPUBLIKA HRVATSKA

Upravni sud u Zagrebu

## POTVRDA PRAVOMOĆNOSTI/OVRŠNOSTI

Oznaka odluke: Us I-71/2021-11

Vrsta odluke: Presuda – reformacijska odluka

Donositelj: Lidija Prica

Datum pravomoćnosti: 17.06.2023.

Datum ovršnosti:

Napomena  
pravomoćnosti/ovršnosti:

Broj zapisa: 9-3085d-39e0e

Kontrolni broj: 052f7-cc969-a5895

Ovaj dokument je u digitalnom obliku elektronički potpisan sljedećim certifikatom:  
SERIALNUMBER=65338495447.1.37, CN=UPRAVNI SUD U ZAGREBU, L=ZAGREB,  
OID.2.5.4.97=VATHR-65338495447, O=UPRAVNI SUD U ZAGREBU, 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 Zagrebu** potvrđuje vjerodostojnost dokumenta.