

doc. dr. sc. Luka Pribisalić*

ZASTARA TRAŽBINE OSIGURANE ZALOGOM ILI HIPOTEKOM U HRVATSKOM POREZKOM PRAVU – *DE LEGE LATA* – *DE LEGE FERENDA*

UDK / UDC: 336.2 : 347.27 (497.5)

336.2 : 347.466 (497.5)

DOI: 10.31141/zrpf.2025.62.158.585

Izvorni znanstveni rad / Original scientific paper

Primljeno / Received: 1.5.2025.

Prihvaćeno / Accepted: 24.6.2025.

U ovom radu obradit će se pravni učinak nastupa zastare u poreznom pravu na porezni dug koji je osiguran založnim pravom (hipotekom). U skladu s tim, nakon uvoda u kojem će se ukratko definirati zastara, obradit će se zastara u građanskom pravu i založno pravo te zastara u upravnom i poreznom pravu. Naglasak će biti na različitim pravnim učincima nastupa zastare u građanskom pravu i poreznom pravu te obrazloženju zbog čega porezni dug osiguran založnim pravom (hipotekom) nakon što nastupi zastara ne bi smio biti namiren niti iz zalogom opterećene stvari za razliku od tražbine u građanskom pravu. Prikazat će se određena poredbenopravna rješenja navedenog problema te, nakon analize, pokušati dati rješenje kako postupati s poreznim dugom koji je osiguran založnim pravom (hipotekom) kad protekne vrijeme zastare.

Ključne riječi: *zastara, porezni dug, zalog, hipoteka, porezno pravo*

1. UVOD

U teoriji prava i države, zastara (lat. *praescriptio*, engl. *prescription*, *statute of limitations*, *limitation*, njem. *Verjährung*), kao jedan od načina prestanka pravnog odnosa, znači gubitak sudske zaštite. Razlikuju se dva razloga prestanka pravnog odnosa i to: zbog toga što ovlaštenik nije u zakonski propisanom (zastarnom) roku zahtijevao izvršenje obveze od dužnika i zbog toga što unutar zakonom propisanog roka ovlaštenik nije pokrenuo postupak protiv osobe koja nije prema njemu izvršila svoju obvezu. U oba slučaja pretpostavlja se da nakon proteka propisanih rokova ovlaštenik nema interesa za ostvarenje svog pravnog ovlaštenja „... tako da mu se zastara nameće kao neka vrsta kazne zbog nebrige, ali s druge strane je svrha zastare i dati sigurnost obvezanoj osobi da ne mora više brinuti zbog mogućnosti zakašnjelog potraživanja ovlaštenika. Ipak, važno je da se zastarom ne gubi moć

* Luka Pribisalić, docent, Sveučilište u Splitu, Pravni fakultet, ORCID ID: 0000-0001-7442-922X, e-mail: luka.pribisalic@pravst.hr

Ovaj rad financiran je u okviru projekta Pravnog fakulteta Sveučilišta u Splitu pod br. „Suvremene tendencije poreznog prava STPP-PRAVST“.

zahtjeva za ostvarenje interesa ovlaštenika, nego se gubi samo sudska zaštita tog zahtjeva.“¹

Zastara, kao pravni institut, postoji još od rimskog prava. Prema rimskom pravu, pretorske tužbe (lat. *actiones honorarie*) nisu se mogle podnijeti vremenski neograničeno, već su vrijedile samo u određenom vremenskom roku, najčešće godinu dana (lat. *annus utitis*). Nakon proteka tog propisanog roka nije prestajala samo mogućnost utuženja, nego se uzimalo da je prestalo i samo pravo. Tijekom vremena razvijala se i misao da i tužba može zastarjeti. Međutim, zastarom tužbe, pravo, u načelu, nije prestajalo, ali se njegovo ostvarenje više nije moglo ostvarivati sudskim putem.² Kod zastare tužbi trebao se razlikovati prekid od mirovanja zastare. Kod prekida zastare, dio roka koji je protekao propada, a zastara, kada su se ispunili potrebni uvjeti, počela je ponovno teći iz početka. Kod mirovanja je situacija bila takva da u vremenu kada zastara ne teče zbog određenih razloga, u onom trenutku kada taj razlog prestane, zastarni se rok ponovno nastavlja, uz pribrajanje ranije proteklog vremena.³

U građanskom pravu definira se da je „zastara gubitak zahtjeva zbog nevršenja sadržaja subjektivnog prava kroz zakonom određeno vrijeme“.⁴ Kod zastare imamo slučaj destruktivnog djelovanja vremena na pravne odnose koji se njegovim protekom razaraju. Dakle, „... u zastari je izražena misao da je ono što je faktički već uklonjeno – potpuno zrelo da i pravno propadne. S druge strane, smisao zastare nalazimo i u tome da se sadašnje zaštititi protiv prošlog“.⁵ Posljedica zastare jest u tome da se utuživa obveza pretvorila u neutuživu (naturalnu) obvezu.⁶

Za razliku od građanskog prava gdje se posljedica nastupa zastare očituje u tome da se utuživa obveza pretvorila u neutuživu obvezu (ali i dalje postoji, op. a.), u poreznom pravu nastupom zastare prestaju sva prava iz poreznodužničkog odnosa.⁷

Svrha je ovog rada prikazati utjecaj zastare u poreznom pravu Republike Hrvatske na posljedice tražbine koja je zastarjela, a osigurana je založnim pravom upisanim u javnoj knjizi *de lege lata* te, nakon pravne analize instituta porezne zastare, predložiti rješenje za takve situacije *de lege ferenda*. U radu će se usporediti i argumentirati zašto iste pravne posljedice ne smiju vrijediti za javnopravne i građanskopravne tražbine osigurane založnim pravom te će se, u skladu s tim, analizirati zastara u privatnom i javnom pravu. Također, ukratko će se prikazati neka poredbenopravna rješenja.

¹ Visković, N., *Teorija države i prava*, Birotehnika, Zagreb 2006., str. 227.

² Romac, A., *Rimsko pravo*, Pravni fakultet, Zagreb 1998., str. 469.

³ *Ibid.*, str. 469.

⁴ Klarić, P.; Vedriš, M., *Građansko pravo*, Narodne novine, Zagreb 2012., str. 182.

⁵ *Ibid.*, str. 182.

⁶ Gorenc, V.; Belanić, L.; Momčinović, H.; Perkušić, A.; Pešutić, A.; Slakoper, Z.; Vukelić, M.; Vukmir, B., *Komentar zakona o obveznim odnosima*, Narodne novine, Zagreb 2014., str. 322.

⁷ Arbutina, H.; Rogić-Lugarić, T.; Cindori, S.; Bogovac, J.; Klemenčić, I., *Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske*, Narodne novine, Zagreb 2022., str. 297.

2. ZASTARA U GRAĐANSKOM PRAVU I ZALOŽNO PRAVO

Kao što je *supra* navedeno, nastupom zastare gubi se zahtjev zbog nevršenja subjektivnog prava kroz vrijeme koje je propisano zakonom.

Svrha je zastare da u određenom pravnom odnosu ne bude neizvjesnosti ako vjerovnik ne postavi zahtjev za ostvarenje svog prava u određenom vremenu. Interes je pravne sigurnosti zaštititi postojeće stanje ako isto traje dulje vrijeme, a ne da se to stanje mijenja. To se postiže institutom zastare.⁸ Nastupom zastare vjerovnikov zahtjev se ne gasi, već se dužnikovoj volji prepušta hoće li ispuniti svoju obvezu ili ne. Stoga je posljedica zastare da se određeno pravo, ako se istakne prigovor zastare, ne može ostvariti prisilno. Prepuštanje ispunjenja obveze na volju dužniku dovodi do toga da na zastaru u građanskom pravu sud ne pazi po službenoj dužnosti (*ex offio*), već dužnik mora istaknuti prigovor zastare ako želi izbjeći ispunjenje obveze. Ako dužnik postavi prigovor, sud ne raspravlja postoji li dužnikova obveza ili ne, nego samo utvrđuje je li obveza zastarjela. Isto tako, potreba stavljanja prigovora zastare da bi vjerovnikov zahtjev bio odbijen te okolnost da dužnik ne može zahtijevati vraćanje onoga što je ispunio, čak i ako nije znao da je obveza zastarjela pokazuju da se s nastupanjem zastare ne gasi samo pravo. „Umjesto toga, posljedica je zastare u tome da se utuživa obveza pretvorila u neutuživu obvezu (naturalna obveza, *naturalis obligatio*), pa je ispravno govoriti o zastari zahtjeva, a ne o prestanku prava.“ Zbog toga dužnik i nakon zastarijevanja svog duga ostaje dužnik, a ispuni li on tu zastarjelu obvezu, platio je svoj dug, a ne nedug, tj. ispunio je svoju obvezu.⁹

Zastara je zapravo pravni institut koji ide u korist dužnika kojega se dužnik ne može svojom voljom odreći.¹⁰

Kako tražbina ne prestaje nastupom zastare, vjerovnik može svoju zastarjelu tražbinu, koja je osigurana založnim pravom ili hipotekom, namiriti, sukladno članku 222. Zakona o obveznim odnosima (dalje u tekstu: ZOO),¹¹ samo iz opterećene stvari ako je drži u rukama ili je upisana u javnoj knjizi. Međutim, ne može iz opterećene stvari namiriti zastarjelu tražbinu kamata i drugih povremenih davanja.

Navedeno pravilo iznimka je od pravila prema kojem se zastarjela tražbina ne može prisilno namiriti. Ako se uzmu u obzir pravni učinci materijalne zastare, u svezi s pitanjem postoji li tražbina, predmetno pravilo ima odgovarajuće mjesto u konstrukciji instituta prema obveznopравnim pravilima zbog toga što kada, kako je navedeno, nastupi materijalna zastara tražbina (pravo) ne prestaje, već postaje neutuživo.¹²

⁸ Slakoper, Z.; Gorenc, V., *Obvezno pravo, Opći dio, Sklapanje, promjene i prestanak ugovora*, Novi informator, Zagreb 2009., str. 140.

⁹ *Ibid.*, str. 141.

¹⁰ Gorenc, V. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 6, str. 322.

¹¹ Narodne novine br. 35/2005, 41/2008, 125/2011, 78/2015, 29/2018, 126/2021, 114/2022, 156/2022, 145/2023, 155/2023.

¹² Mihelčić, G.; Tuhtan-Grgić, I., *Ovlast na prisilno namirenje zastarjele založnopравne tražbine*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Rijeci, god. 33, 1/2012, str. 189-190.

Zalog ili hipoteka najčešće pružaju dovoljno jamstva vjerovniku da će uspjeti namiriti svoju tražbinu iz sredstava osiguranja ako dužnik ne podmiri svoj dug u roku, pa ponekad vjerovnik ne vodi računa o zastarnom roku. Da bi ostvario svoju zastarjelu tražbinu koja je osigurana zalogom ili hipotekom, vjerovnik se ne mora obraćati dužniku, već će namirenje svoje tražbine zahtijevati izravno od suda. Stoga mu dužnik ne može staviti prigovor zastare. Ove odredbe ZOO-a odnose se na svako pravo zaloga bez obzira na izvor njegova nastanka. Također, promjena vlasništva opterećene stvari dok traje založno pravo nema utjecaja na pravo založnog vjerovnika da se naplati iz svote koja je postignuta prodajom stvari.¹³ Dakle, vjerovnikova je tražbina stvarnopravno osigurana.

„Stvarnopravno osiguranje tražbine je pojačanje položaja koji vjerovnik ima u obveznom odnosu, osnivanjem stvarnog prava na predmetu osiguranja (određenoj stvari ili s njom izjednačenom entitetu), koje ovlašćuje vjerovnika osigurane tražbine da je namiruje iz vrijednosti predmeta osiguranja, ne bude li ona o dospijeću podmirena.“¹⁴

Dužnik osobno duguje i osobno odgovara vjerovniku za ispunjenje činidbe koju je na temelju svoje obveze dužan ispuniti. Redovito je sastavni dio svake potpune obveze dužnikova osobna odgovornost za nju onim što ima u sastavu svoje imovine. Međutim, sastav svačije imovine podložan je promjenama, a dužnik redovito ima i drugih dugovanja. Stoga, sve dok ne primi potpuno ispunjenje, vjerovnik je u neizvjesnosti hoće li uspjeti namiriti svoju tražbinu. Da bi se ojačao položaj vjerovnika može se radi osiguranja njegove tražbine uspostaviti stvarnopravna odgovornost određenim predmetom. Stvarna prava djeluju apsolutno (prema svima; *erga omnes*). Uspostavom stvarnopravne odgovornosti ne prestaje osobna odgovornost.¹⁵

Dakle, glavna uloga stvarnopravnog osiguranja tražbina jest pojačavanje položaja vjerovnika, odnosno mogućnost da svoju tražbinu namiri, osim od dužnika, putem njegove osobne odgovornosti i putem stvarne odgovornosti onom stvari glede koje je uspostavljena ta odgovornost za tu tražbinu.¹⁶ Dakle, vjerovnik može po svom izboru izabrati hoće li najprije namirenje tražiti iz imovine dužnika ili vrijednosti zaloga, međutim može i istodobno iz jednog i drugog. Ta mu mogućnost pripada i nakon pokretanja postupka ovrhe i ima je sve dok potpuno ne bude namiren.¹⁷ Također, ako iz određenog razloga ne postoji osobna odgovornost, kao npr. kad tražbina zastari, stvarna odgovornost postojat će sama za sebe. To znači da stvarnopravno osiguranje tražbine pruža vjerovniku te tražbine mogućnost da u

¹³ Gorenc, V. *et al.*, *op. cit. u bilj. 6*, str. 331.

¹⁴ Gavella, N.; Josipović, T.; Gliha, I.; Belaj, V.; Stipković, Z., *Stvarno pravo, svezak 2.*, Narodne novine, Zagreb 2007., str. 101.

¹⁵ *Ibid.*, str. 101-102.

¹⁶ *Ibid.*, str. 103.

¹⁷ Mihelčić, G., *Pravni položaj kupca/vlasnika nekretnine u hipotekarnom režimu*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Rijeci, god. 30, 1/2009, str. 629-630.

slučaju zastare tražbine, koja je stvarno osigurana, tu tražbinu namiri iz vrijednosti stvari.¹⁸

Stvarnopravno osiguranje tražbine najčešće se ostvaruje založnim pravom. Prema članku 297. stavku 1. Zakona o vlasništvu i drugim stvarnim pravima (dalje u tekstu: ZV),¹⁹ založno pravo jest ograničeno stvarno pravo na određenoj stvari (zalogu) koje ovlašćuje svog nositelja (založnoga vjerovnika) da određenu tražbinu, ne bude li mu o dospijeću ispunjena, namiri iz vrijednosti te stvari, ma čija ona bila, a njezin svagdašnji vlasnik (založni dužnik) dužan je to trpjeti.

Od svih obilježja založnog prava ovdje će se prikazati akcesornost zbog toga što je to obilježje bitno za cilj rada.

Založno pravo postoji zbog osiguranja određene tražbine. U odnosu između tražbine i založnog prava, tražbina je glavna dok je založno pravo sporedno, tj. akcesorno toj tražbini. Tražbina bi mogla postojati bez založnog prava. Subjektivno založno pravo ovisi o postojanju i valjanosti tražbine koju osigurava. Dakle, založno pravo vezano je uz vjerovnikovu tražbinu, a ne uz dužnikov dug. Založno pravo ne može postojati bez tražbine koju ono osigurava, niti se može od nje osamostaliti. To znači da nije moguće da tražbina pripada jednoj osobi, a založno pravo drugoj. Iz tog razloga, kada se prenosi osigurana tražbina s jednog vjerovnika na drugoga, najčešće to prati i prelaženje založnog prava na drugog vjerovnika. Ne prijeđe li založno pravo zajedno s tražbinom na novog vjerovnika, ono samim time neizbježno prestaje.²⁰

U građanskom je pravu rješenje kojim se zastarjela tražbina može namiriti iz stvari opterećene založnim pravom ili hipotekom logično i moguće zbog toga što nastupom zastare ne prestaje pravo (za razliku od nastupa zastare u poreznom pravu gdje zastarom prestaje samo pravo, vidi: *infra*), već zahtjev za prisilnim ostvarenjem tražbine. Osiguranjem svoje privatnopravne tražbine založnim pravom (koje je stvarno pravo i djeluje prema svima; *erga omnes*) vjerovnik jača svoj položaj u obveznom odnosu (obvezna prava djeluju između; strana *inter partes*), a dužnikova obveza postaje i stvarnopravna koja je neovisna o njegovoj osobnoj odgovornosti.

3. ZASTARA U UPRAVNOM I POREZNO M PRAVU

3.1. Općenito o zastari u upravnom pravu

Norme upravnog prava reguliraju razne odnose, što se vidi i kod uređenja instituta zastare u upravnom pravu. Tako je u nekim zakonima zastara uređena na način da se primjenjuje građanskopravni pristup odnosno ti zakoni upućuju na primjenu općeg propisa o obveznim odnosima tj. Zakona o obveznim odnosima,

¹⁸ Gavella, N. *et. al.*, *op. cit u bilj. 14.*, str. 103.

¹⁹ Narodne novine, br. 91/1996, 68/1998, 137/1999, 22/2000, 73/2000, 114/2001, 79/2006, 141/2006, 146/2008, 38/2009, 153/2009, 90/2010, 143/2012, 152/2014.

²⁰ Gavella, N. *et. al.*, *op. cit u bilj. 14.*, str. 135-136.

u drugima zakonima, koji se odnose na prekršajne ili disciplinske mjere imamo kaznenopravni pristup, dok je u trećima institut zastare razvijen u upravnompravnog obliku.²¹

Žunić-Kovačević i Šikić smatraju da je polazište promatranja instituta zastare u upravnom pravu, koji je posebni oblik instituta zastare, upravo u samoj prirodi upravnompravnog odnosa te da je uređenje zastare u poreznom pravu „najčišći i najrazvijeniji primjer posebnog, upravnompravnog, oblika uređenja zastare.“²²

Upravnompravni odnos jest pravni odnos u koji, u procesu svog djelovanja, ulaze tijela državne uprave. Posebna karakteristika upravnompravnog odnosa proizlazi iz položaja subjekata u upravnompravnog odnosu.²³ Upravnompravni odnos u bitnom se razlikuje od građanskopravnog odnosa u tome što se upravnompravni odnos ne zasniva suglasnošću volja stranaka tog odnosa ili njihovim dogovorom, već jednostranim očitovanjem volje jedne stranke tog odnosa. Dakle, tijelo državne uprave odnosno druga pravna osoba koja obavlja javne ovlasti istupaju s atributom vlasti (*ius imperii*) te obvezuju druge subjekte na poštovanje svoje volje. To znači da u upravnompravnog odnosu državno tijelo ili druga pravna osoba s javnim ovlastima, istupajući s jačom voljom, može obvezati druge subjekte i protiv njihove volje, što ima za posljedicu da se ti subjekti nalaze u podređenom (subordiniranom) položaju u odnosu na njih. Ova jednostranost i jača volja ostaju karakteristike upravnompravnog odnosa, čak i kada druga strana ulazi u upravnompravni odnos dobrovoljno.²⁴

Sukladno navedenom, ni porezni dug, a ni porezni zahtjevi za povrat poreza poreznog obveznika ne temelje se, niti se ikada mogu temeljiti, na pravnom poslu ni na odlukama drugih tijela zbog toga što je postojanje poreznog duga ili poreznih zahtjeva poreznog obveznika vezano uz postojanje činjenica koje su propisane zakonom. Dakle, poreznodužnički odnos jest zakonski pravni odnos (*obligatio de lege*).²⁵

Tijela javne uprave mogu pokrenuti upravni postupak po službenoj dužnosti (*ex officio*) kada je takvo pokretanje postupka propisano zakonom, a i onda kada utvrde da je pokretanje postupka po službenoj dužnosti nužno radi zaštite javnog interesa.²⁶ Pokretanje i vođenje upravnih postupaka, koji su najčešće jednostranački, po službenoj dužnosti karakteristično je za mnogo posebnih područja upravnog prava te je prevladavajuće u grani upravnog prava, pa tako i u poreznom upravnom pravu tj. u poreznim postupcima.²⁷

²¹ Žunić-Kovačević, N.; Šikić, M., *Upravnompravni pojam zastare s posebnim osvrtom na zastaru u poreznom pravu*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 55, 1/2018, str. 233.

²² *Ibid.*, str. 233.

²³ Borković, I., *Upravno pravo*, Narodne novine, Zagreb 2002., str. 61.

²⁴ *Ibid.*, str. 62-63.

²⁵ Žunić-Kovačević, N., *Zastara – O primjeni građanskopravnih pravila u poreznom pravu i sudska praksa*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Rijeci, god. 31, 1/2009, str. 690-691.

²⁶ Članak 42. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

²⁷ Žunić-Kovačević, Šikić, *op. cit. u bilj. 21*, str. 234; Šikić, M.; Ofak, L., *Nova načela upravnog postupka (s posebnim naglaskom na razmjernost, legitimna očekivanja i stečena prava)*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Rijeci, god. 32, 1/2011, str. 138-139.

Institut zastare u upravnom pravu treba promatrati i primjenjivati na način da se uzimaju u obzir osnovna obilježja tog instituta, ali i da se moraju pri tome uzeti u obzir gorenavedene posebnosti upravnog prava i upravnog postupka.²⁸ Nadređena pozicija javnopravnih tijela u odnosu na podređene pozicije ostalih sudionika u postupku bitna je kod reguliranja instituta zastare. Kao što je i *supra* navedeno, stranke u upravnom odnosu ne zaključuju pravne poslove niti se dogovaraju o međusobnim pravima i obvezama kao što to čine ugovorne strane u privatnopravnom odnosu. U većini slučajeva u upravnom odnosu javnopravna tijela pokreću upravne postupke po službenoj dužnosti (pa tako i porezna tijela porezne postupke) uglavnom da, kada se za to ispune pravne pretpostavke, nametnu pravnim i fizičkim osobama određene zakonske obveze. Također, javnopravna tijela moraju pokrenuti upravne postupke kako bi se zaštitio javni interes. Stoga, Žunić-Kovačević i Šikić ispravno smatraju kako se takva pozicija očituje i u institutu zastare te da javnopravno tijelo mora paziti na zastaru po službenoj dužnosti (*ex officio*) jer mu je to dužnost i što time štiti javni interes. Dalje navode da: „... mislimo da se pravna činjenica na kojoj se temelji institut zastare – protok vremena, u upravnom pravu mora promatrati upravo iz aspekta načela učinkovitosti i ekonomičnosti i zaštite stečenih prava stranaka“.²⁹

Također, isti autori smatraju da se propisivanjem zastare u upravnom pravu nastoji postupke pred tijelima javne uprave³⁰ staviti u stroge zakonske rokove te tijela javne uprave disciplinirati i na taj način postići učinkovitost i ekonomičnost upravnih postupaka. Usporedno s tim, s gledišta druge stranke upravnog postupka – fizičkih i pravnih osoba, primarni cilj zastare jest zaštita pravne sigurnosti odnosno onemogućavanje tijelima javne vlasti da i nakon proteka zakonskih rokova zastare nameću pravnim i fizičkim osobama zastarjele obveze.³¹

3.2. Zastara u poreznom pravu

Narod veli: „Spora pravda, gotova nepravda“. Kako bi se nepravda izbjegla, u poreznom pravu uveden je pravni institut porezne zastare.³²

U ovome poglavlju obradit će se i pojasniti zastara u poreznom pravu te dati prikaz instituta zastare u poreznom pravu Republike Hrvatske i u komparativnom pravu.

U suvremenim pravnim porecima, porezna zastara dobro je poznat institut čiji je smisao određivanje vremenskih granica za izvršavanje ovlasti poreznih tijela,

²⁸ Tako i Žunić-Kovačević, Šikić, vidi: Žunić-Kovačević, Šikić, *op. cit. u bilj. 21*, str. 235.

²⁹ Žunić-Kovačević, Šikić, *op. cit. u bilj. 21*, str. 235.

³⁰ Prema članku 1. ZUP-a, javnopravna tijela jesu tijela državne uprave i druga državna tijela, tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravne osobe koje imaju javne ovlasti, koja u okviru djelokruga utvrđenog na temelju zakona, postupaju i rješavaju u upravnim stvarima.

³¹ Žunić-Kovačević, Šikić, *op. cit. u bilj. 21*, str. 235-236.

³² Lonza, P., *Porezna zastara*, Porezni vjesnik, br. 9/22, Zagreb 2022., str. 40.

kako u pogledu utvrđivanja porezne obveze tako i u pogledu naplate već utvrđenih poreznih dugova.³³

U poreznom pravu zastarom se smatra nemogućnost postavljanja zahtjeva iz poreznodužničkog odnosa³⁴ te nemogućnost donšenja, mijenjanja, ukidanja ili provedbe upravnih akata nakon protoka zakonom propisanog vremena. To znači da su objekti zastare u poreznom pravu svi zahtjevi na temelju poreznodužničkog odnosa, kao npr. zahtjev za plaćanje poreza, zahtjev iz poreznog jamstva, zahtjev za povrat više plaćenog poreza i dr. To znači da institut zastare obuhvaća zahtjeve svakog sudionika poreznodužničkog odnosa, dakle zahtjeve poreznih tijela i zahtjeve poreznih dužnika.³⁵ Drugim riječima, poreznom zastarom protekom određenoga vremena porezno tijelo i porezni obveznik gube određena prava, i to porezno tijelo gubi pravo utvrđivanja porezne obveze, kamata, pokretanja prekršajnog postupka, naplate poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni, a porezni obveznik gubi pravo na povrat poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni.³⁶

Zastarom se u poreznom pravu želi osigurati pravovremeno plaćanje poreza i izbjegavanje kašnjenja u plaćanju poreza čime se učinkovitije postiže oporezivanje koje se temelji na sposobnosti plaćanja (njem. Leistungsfähigkeit).³⁷ Zbog načela periodičnosti oporezivanja, pri oporezivanju se uzima u obzir stvarna sposobnost plaćanja poreznog obveznika. Za to je potrebna pravovremena naplata (i ovrha, op. a.), što se osigurava propisivanjem nastupa zastare kada se više porezni dug ne može ni prisilno naplatiti.³⁸

U građanskopravnom odnosu vjerovnik uvijek može odustati od svog zahtjeva za naknadu tražbine prema dužniku i od svog subjektivnog prava, dok u poreznopravnom odnosu vjerovnik koji je javnopravna osoba, a najčešće jest, ne može odustati od svog zahtjeva niti od svog subjektivnog prava jer ga na takvo postupanje obvezuje načelo zakonitosti i jednakosti. Kako se zastarom poreznodužnički odnos gasi, javnopravno tijelo kao vjerovnik ne može zastarjelu obvezu ni primiti jer nema subjektivnog prava, za razliku od vjerovnika u građanskopravnom odnosu. Naime, subjektivno pravo javnopravnog tijela nije posljedica sporazuma ili ugovora, već zakonske odredbe. Također, javnopravno tijelo, ni u situaciji kad je dužnik u poreznopravnom odnosu, što nije često, ne može fizičkoj ili pravnoj osobi kao vjerovniku vratiti iznos više plaćenog poreza ako vjerovnik zbog protoka zastarnog

³³ Gadžo, S.; Dujmović, A., *Porezna zastara u svjetlu zahtjeva pravne sigurnosti: prijepori iz hrvatskoga i bosanskohercegovačkog zakonodavstva i prakse*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Rijeci, god. 44, 1/2023, str. 179.

³⁴ Sukladno članku 20. stavku 1. i 2. Općeg poreznog zakona (Narodne novine br. Narodne novine, br. 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 42/2020, 114/2022, 152/2024; dalje u tekstu: OPZ/16), poreznodužnički odnos dio je poreznopravnog odnosa u kojem sudionici poreznodužničkog odnosa ostvaruju svoja prava i obveze, a sudionici poreznodužničkog odnosa jesu porezno tijelo, porezni obveznik i porezni jamac.

³⁵ Jelčić, B.; Lončarić-Horvat, O.; Šimović, J.; Arbutina, H.; Mijatović, N., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb 2008., str. 553.

³⁶ Lonza, *op. cit. u bilj.* 32, str. 40.

³⁷ Haug, T., *Die Verjährung im Steuerrecht*, Dissertation, Heidelberg 2012., str. 72.

³⁸ *Ibid.*, 78.

roka izgubi svoje subjektivno pravo. Dakle, nastupom zastare gubi se pravna osnova za ispunjenje takve obveze jer se poreznodužnički odnos zastarom gasi.³⁹ Zato je porezno tijelo koje je javnopravna stranka u poreznom postupku obvezno izvršavati svoje subjektivno pravo.⁴⁰ Nadalje, u poreznom pravu, za razliku od građanskog prava, zastarom prestaju svi zahtjevi iz poreznodužničkog odnosa i stoga porezno tijelo po službenoj dužnosti (*ex officio*) pazi na zastaru i ne rješava predmete u kojima su zahtjevi zastarjeli. Nasuprot tome, sud u parnici neće po službenoj dužnosti paziti na zastarjelost potraživanja, već samo na prigovor zastare izjavljen od strane dužnika.⁴¹

3.2.1. Zastara u poreznom pravu Republike Hrvatske

U poreznom pravu Republike Hrvatske postoje dvije vrste zastara, i to: zastara prava na utvrđivanje poreza i zastara prava na naplatu poreza.⁴²

Institut zastare u hrvatskom poreznom pravu reguliran je Općim poreznim zakonom (dalje u tekstu: OPZ), sada OPZ-om/16.

Dok nije donesen OPZ 2000. godine, a stupio je na snagu 2001. godine, zastara u poreznom pravu bila je propisana u Zakonu o porezu na dohodak. Postojala je relativna i apsolutna zastara. Rok relativne zastare iznosio je pet, a apsolutne zastare deset godina.⁴³

Donošenjem OPZ-a 2001. godine skraćeni su zastarni rokovi, i to na način da je rok za nastup relativne zastare iznosio tri, a rok za nastup apsolutne zastare šest godina. Zastarni rok od tri godine primjenjivao se u sva četiri porezna postupka, i to: 1. u postupku utvrđivanja porezne obveze, visine dužnih kamata; 2. u postupku pokretanja prekršajnog postupka; 3. u postupku naplate poreznog duga, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni; 4. u postupku povrata nezakonito naplaćenog poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni. Međutim, početak zastarnog roka (roka od tri godine) kod sva četiri postupka bio je propisan različito. Tako je zastarni rok u postupku utvrđivanja porezne obveze i dužnih kamata počinjao teći istekom godine u kojoj je trebalo utvrditi poreznu obvezu i kamate. Zastarni rok u postupku pokretanja prekršajnog postupka počeo je teći nakon isteka godine u kojoj je počinjen prekršaj. U postupku naplate poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni zastarni rok počinjao je teći istekom godine u kojoj je porezni obveznik ili sam utvrdio svoju obvezu ili istekom godine u kojoj je porezno tijelo utvrdilo poreznu obvezu, kamate, troškove ovrhe i novčanu kaznu. I, naposljetku, u postupku povrata poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni zastarni rok počinjao je teći istekom godine u kojoj je porezni obveznik stekao pravo na povrat.

³⁹ Lončarić-Horvat, O., *Zastara u poreznom pravu SAD-a, Njemačke, Austrije i Hrvatske*, Porezni vjesnik, br. 2/2005, Zagreb 2005, str. 32.

⁴⁰ Žunić-Kovačević, Šikić, *op. cit. u bilj. 21.*, str. 238.

⁴¹ Jelčić, B. *et al.*, *op. cit. u bilj. 35.*, str. 553.

⁴² *Ibid.*, str. 554.

⁴³ Žunić-Kovačević, *op. cit. u bilj. 25.*, str. 690.

Početak roka apsolutne zastare (roka od šest godina) računao se od dana kada je zastara prvi put počela teći.⁴⁴

Novi OPZ koji je donesen 2008. godine, a stupio je na snagu 1. siječnja 2009., zamijenio je OPZ iz 2000. U tom novom OPZ-u pravila o poreznoj zastari bila su regulirana u 5. dijelu koji je nosio naslov Opće postupovne odredbe, u 8. poglavlju naslovljenom Porezna zastara. Tako je člankom 94. OPZ-a iz 2008. propisano da pravo poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, pokretanje prekršajnog postupka, naplatu poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni, kao i pravo poreznog obveznika na povrat poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni zastarijeva za tri godine od dana kada je zastara počela teći. Osim što je detaljno regulirao računanje rokova zastare, početka tijeka zastare, OPZ iz 2008. godine propisuje da se na zastaru primjenjuju pravila Zakona o obveznim odnosima kao *lex generalis*. Također, sadrži, za razliku od OPZ-a iz 2000. godine, i odredbu da se u vrijeme zastare uračunava i ono proteklo u korist pravnog prednika poreznog obveznika te odredbu prema kojoj ne nastupa zastara prava na naplatu tražbine na temelju poreza, kamata i troškova ovrhe ako je tražbina osigurana založnim pravom ili hipotekom upisanima u javnoj knjizi. Ta se tražbina može naplatiti iz stvari koja je opterećena zalogom ili hipotekom upisanima u javnoj knjizi.⁴⁵ Odredbu sličnu potonjoj odredbi sadrži i Zakon o obveznim odnosima koji se primjenjuje kao *lex generalis*.

ZOO, kako je već ranije navedeno, u članku 222. stavak 1. propisuje da kad protekne vrijeme zastare, vjerovnik čija je tražbina osigurana zalogom ili hipotekom može se namiriti samo iz opterećene stvari ako je drži u rukama ili ako je njegovo pravo upisano u javnoj knjizi. Stavkom 2. istog članka propisano je da se zastarjela tražbina kamata i drugih povremenih davanja ne može namiriti ni iz opterećene stvari.

Ispravno navodi Žunić Kovačević da, iako je OPZ iz 2008. godine uputio na primjenu ZOO-a kao *lex generalis* u pitanjima zastare, pogrešan bi bio zaključak da na sve što ne uređuje OPZ u pitanjima zastare treba primijeniti ZOO.⁴⁶

Prema ZOO-u, što je u skladu s privatnim (građanskim) pravom, zastarijeva samo vjerovnikov zahtjev, a ne zastarjeva i njegovo pravo. To znači da dužnik nema pravo zahtijevati povrat onoga što je dao, pa makar nije znao da je njegova obveza zastarjela. Za razliku od ZOO-a, OPZ iz 2008. godine propisivao je da prava i obveze iz poreznodužničkog odnosa prestaju prijebojem, isplatom itd., a da zastarom prestaju prava iz poreznodužničkog odnosa. Dakle, za razliku od ZOO-a, OPZ iz 2008. godine ne govori o gubitku prava postavljanja zahtjeva za ispunjenjem obveze, već je izričito (*expressis verbis*) propisivao da prestaje pravo. To ne znači samo da vjerovnik nema pravo, nakon proteka zastarnog roka, zahtijevati ispunjenje obveze, nego i da je njegovo pravo, koje se sastoji od zahtjeva i ovlaštenja, po samom zakonu (*ex lege*) prestalo postojati. U slučaju kada pravo prestane postojati

⁴⁴ Lončarić-Horvat, *op. cit.* u bilj. 39, str. 36-37.

⁴⁵ Žunić-Kovačević, *op. cit.* u bilj. 25, str. 691.

⁴⁶ *Loc. cit.*

tada se ne može primiti ispunjenje obveze od druge strane zbog toga što kada prestane pravo (subjektivno pravo) jednog subjekta, u istom trenutku prestaje i obveza drugog subjekta. Slijedom toga, plaćanje zastarjelog poreznog duga postaje plaćanje neduga te ne može vrijediti pravilo iz ZOO-a da kada dužnik ispuni obvezu koja je zastarila ne može tražiti povrat onoga što je dao.⁴⁷

Izmjenama i dopunama OPZ-a iz 2008. godine, koje su donesene 2011., prvi put uređen je zastoj zastare na način da je propisano da zastara ne teče ako se radi naplate poreza, kamata i troškova ovrhe vodi postupak pred sudom, za vrijeme trajanja tog postupka.⁴⁸

Što se tiče tumačenja pravne naravi zastarnog roka, u praksi poreznih tijela i sudova dolazilo je do dvojbi. Oba zakona, OPZ iz 2000. godine i OPZ iz 2008. godine, propisivali su da početak zastare prava na utvrđivanje poreza i kamata počinje teći nakon isteka godine u kojoj je trebalo utvrditi porezne obveze. Praksa poreznih tijela tumačila je da zastara počinje teći od onog trenutka kada je porezno tijelo moglo utvrditi poreznu obvezu, odnosno od kada je saznalo za nastanak porezne obveze. Slična su se stajališta zauzimala i u sudskoj praksi.⁴⁹

Na sjednici sudaca i sudskih savjetnika 5. studenoga 2001. godine Upravni sud Republike Hrvatske donio je zaključak da je za utvrđivanje apsolutnog roka zastare prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze mjerodavno kada je porezno tijelo saznalo za poreznu obvezu. Iako se u više presuda navedenog suda primjenjivalo navedeno stajalište, u presudi od 17. lipnja 2015. godine Visoki upravni sud Republike Hrvatske u svojoj presudi zauzeo je stajalište da trenutak saznanja poreznog tijela za poreznu obvezu nije mjerodavan za početak tijeka roka zastare. Međutim, Visoki upravni sud donosi zaključak na sjednici svih sudaca 2016. godine gdje ostaje kod zaključka sa sjednice sudaca Upravnog suda Republike Hrvatske od 5. studenoga 2001. godine te se istim zaključkom navodi da je za utvrđivanje zastare prava poreznog tijela na utvrđivanje obveze predujma poreza na dohodak od imovine i imovinskih prava mjerodavno kada je porezno tijelo saznalo za poreznu obvezu. To znači da se Visoki upravni sud, neočekivano, vratio na svoje stajalište kojim je zastarni rok tumačio kao subjektivni rok. Kako je svrha instituta zastare stvaranje izvjesnosti i pravne sigurnosti, ovakvo je tumačenje suda iznenađujuće jer takvo tumačenje pravna norma po svojem sadržaju i obliku ne traži s obzirom na to da ista ne propisuje kada je porezno tijelo saznalo, nego kada je trebalo utvrditi poreznu obvezu. Stoga, Žunić-Kovačević i Šikić ispravno zaključuju da je pretvaranje zakonom propisanog objektivnog zastarnog roka u protumačeni, subjektivni zastarni rok protivno svrsi i cilju kako instituta zastare tako i pravnoj normi kojoj je taj institut uređen te da „pravna sigurnost i ostvarenje načela zakonitosti u cilju ostvarenja pravne države traže da zakon uz svaki subjektivni rok jasno propiše i objektivni rok.”⁵⁰ Analogno navedenome, može se primijeniti

⁴⁷ Žunić-Kovačević, *op. cit.* u bilj. 25, str. 691-692.

⁴⁸ Žunić-Kovačević, Šikić, *op. cit.* u bilj. 21, str. 239.

⁴⁹ *Ibid.*, str. 241.

⁵⁰ *Ibid.*, str. 241-242.

argument iz prakse Suda Europske unije (dalje u tekstu: Sud EU-a) koji navodi da bi prihvaćanje pravnog stajališta da zastarni rok počinje teći od dana kada uprava utvrdi nepravilnosti mogao na određeni način ohrabriti inertno držanje nacionalnih tijela prilikom procesuiranja nepravilnosti, izlažući time subjekte, s jedne strane, dugom razdoblju pravne nesigurnosti i, s druge strane, riziku da po proteku tog razdoblja više ne budu u mogućnosti podnijeti dokaze o ispravnosti predmetnih transakcija.⁵¹ Nadalje, Sud EU-a navodi da zastarni rokovi doprinose jačanju pravne sigurnosti, onemogućavajući da se rok zastare sudskih postupaka u odnosu na nepravilnost može beskonačno odgađati opetovanim radnjama koje ga prekidaju.⁵²

Dvojbe oko početka tijeka roka zastare otklonjene su donošenjem OPZ-a/16 2016. godine, zakona koji je stupio na snagu 1. siječnja 2017. godine. Naime, OPZ/16 u svom članku 108. stavku 2. propisuje zastarni rok u kojem porezno tijelo ima pravo utvrđivati poreznu obvezu i kamate kao objektivan rok. To se očituje iz same te odredbe koja glasi: „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.“ Dakle, nastanak porezne obveze neovisan je o bilo kakvom saznanju (subjektivnom elementu) kako poreznih tijela tako ni poreznih obveznika.

Jedina iznimka propisana je člankom 108. stavkom 3. OPZ-a/16, a ta odredba glasi: „Zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata sukladno članku 28.⁵³ ovog zakona počinje teći istekom godine u kojoj je donesena pravomoćna presuda za kazneno djelo.“ Dakle, u slučaju pravomoćne presude kojom su optuženici (zakonski zastupnici) osuđeni za utaju poreza (kazneno djelo utaje poreza ili carine, op. a.) objektivni zastarni rok počinje teći istekom godine u kojoj je osuđujuća presuda postala pravomoćna.

Sukladno članku 108. stavku 4. OPZ-a/16, zastara prava na naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe počinje teći istekom godine u kojoj je porezni obveznik sam utvrdio poreznu obvezu ili istekom godine u kojoj je postalo izvršno rješenje kojim je porezno tijelo utvrdilo poreznu obvezu i kamate odnosno istekom godine u kojoj je porezna obveza dospjela.

Na zastaru prava na naplatu po službenoj dužnosti dužno je paziti prvostupanjsko tijelo do donošenja rješenja i dostave rješenja. Drugostupanjska tijela dužna su po službenoj dužnosti paziti na to je li u trenutku donošenja prvostupanjskog rješenja nastupila zastara prava na naplatu. Rješenje o utvrđivanju ili naplati porezne obveze, kamata i troškova ovrhe koje je doneseno nakon nastupa zastare, nezakonito je.

⁵¹ *Arg. ex.* Presuda Suda EU-a u spojenim predmetima, poslovni broj C-201/10 i C-202/10 od 5. svibnja 2011., t. 45; presuda Suda EU-a, poslovni broj C-341/13 od 17. rujna 2014., t. 62.; presuda Suda EU-a, poslovni broj C-52/14 od 11. lipnja 2015., t. 68.

⁵² *Arg. ex.* Presuda Suda EU-a, poslovni broj C-52/14 od 11. lipnja 2015., t. 64.

⁵³ Članak 28. OPZ-a/16 glasi: „Ako su zakonski zastupnici fizičkih i pravnih osoba i zastupnici ili upravitelji udruženih osoba i imovinskih masa bez pravne osobnosti u obavljanju poslova počinili kazneno djelo utaje poreza ili sudjelovali u utaji poreza ili bespravno ostvarili smanjenje poreza ili druge porezne povlastice za zastupane osobe, tada se zastupnik ili upravitelj smatra poreznim jamcem za manje plaćeni porez i kamate.“

Porezni dug za koji je utvrđena zastara prava na utvrđivanje ili naplatu porezne obveze, kamata i troškova ovrhe otpisuje se iz poreznih evidencija.⁵⁴

Međutim, i OPZ/16 sadrži odredbu o naplati poreznog duga iz vrijednosti založene stvari. Naime, iako su porezna tijela po službenoj dužnosti dužna paziti je li nastupila zastara i ako jest, rješenjem trebaju utvrditi nastup zastare i obustaviti postupak,⁵⁵ propisana je i jedna iznimka. Člankom 109. stavkom 10. OPZ-a/16 propisano je: „Iznimno od stavka 4., 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. Zastarjela tražbina po osnovi kamata ne može se namiriti ni iz opterećene stvari.“

OPZ/16 propisuje kada zastara zastara ne teče, pa tako u članku 24. stavku 4. navodi da zastara ne teče od dana smrti poreznog obveznika do trenutka izvršnosti rješenja o pravnim sljednicima za dug ostavitelja u trenutku smrti. Zastara također ne teče, sukladno članku 101. stavku 12. OPZ-a/16 za vrijeme trajanja upravnog ugovora. Za vrijeme trajanja odgode plaćanja i obročne otplate kod plaćanja poreza u posebnim okolnostima ne obračunavaju se kamate i zastara ne teče.⁵⁶ Zastara prava na naplatu porezne obveze, kamata i troškova ovrhe ne teče u slučajevima propisanim OPZ-om i posebnim propisima,⁵⁷ kao i u slučajevima u kojima porezno tijelo nije bilo u mogućnosti pokrenuti postupak naplate.⁵⁸ Također, prema članku 188. stavku 2. OPZ-a/16, za vrijeme trajanja privremenog prekida postupka zastarni rokovi ne teku. I, naposljetku, sukladno članku 108. stavku 6. OPZ-a/16, 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. Nakon prestanka razloga zbog kojih je zastara prestala teći, ona bi se trebala nastaviti, a vrijeme proteklo do nastanka okolnosti koje su prouzročile da zastara ne teče, treba se uračunati u zakonom određeni rok za zastaru.⁵⁹

Dakle, iako je pravo na naplatu poreza prestalo (jer se zastarom u upravnom (poreznom) pravu gubi samo pravo, a ne kao u privatnom pravu samo zahtjev; vidi *supra*), to pravo se prema važećem OPZ-u/16 i dalje može ostvarivati iz opterećene stvari, iako založno pravo služi osiguranju prava na određenu tražbinu (u ovom slučaju tražbinu po osnovi poreza), pa bi samim gašenjem tog prava (poreznog duga) trebalo prestati i samo založno pravo (hipoteka). Naime, kako je obilježje založnog prava njegova akcesornost u odnosu na tražbinu koju osigurava, prestankom tražbine treba prestati i samo založno pravo.

⁵⁴ Članak 109. stavci 6., 7. 8. i 9. OPZ-a/16.

⁵⁵ Članak 109. stavak 4. OPZ-a/16

⁵⁶ Članak 107.a stavak 7. OPZ/16.

⁵⁷ Npr. članak 72. Stečajnog zakona (Narodne novine, br. 71/2015, 104/2017, 36/2022, 27/24; dalje u tekstu: SZ) propisuje: „Prijavom tražbina, osim onih na koje predstečajni postupak ne utječe, u predstečajnom postupku prekida se zastara od dana podnošenja prijave do isteka roka za isplatu koji je određen u planu restrukturiranja, a ako se plan restrukturiranja ne potvrdi, do pravomoćnosti rješenja o obustavi predstečajnoga postupka.“

⁵⁸ Članak 108. stavak 7. OPZ/16.

⁵⁹ O tome kada zastara ne teče vidi i: Lonza, *op. cit. u bilj.* 32, str. 46-47.

3.2.2. Porezna tražbina osigurana zalogom ili hipotekom u komparativnom pravu

U ovom poglavlju prikazat će se na koji način su Savezna Republika Njemačka i Republika Austrija regulirale naplatu poreznog duga koja je osigurana založnim pravom (hipotekom) upisanim u javne knjige nakon proteka zastarnog roka. Prikazat će se ove dvije države zbog toga što je njihovo porezno pravo imalo velik utjecaj na razvoj poreznog prava Republike Hrvatske.

3.2.2.1. Savezna Republika Njemačka

Zbog pravne sigurnosti, § 169. stavak 1. njemačkog Zakona o javnim davanjima (njem. Abgabenordnung; dalje u tekstu: AO)⁶⁰ propisuje da nije dopušteno utvrđivati poreznu obvezu, odnosno mijenjati je ili ukidati protekom zastarnog roka. S materijalnopravnog gledišta, nastupom zastare dolazi do zastare tražbine, bez obzira na to radi li se o tražbini poreznog obveznika prema poreznom tijelu ili tražbini poreznog tijela prema poreznom obvezniku. Utvrđivanje porezne obveze nakon isteka zastarnog roka nezakonito je i nije valjano.⁶¹

U njemačkom poreznom pravu treba razlikovati navedenu zastaru utvrđivanja poreza (njem. Festsetzungsverjährung) iz § 169. AO-a i zastaru prava na naplatu poreza (njem. Zahlungsverjährung) iz § 228. AO-a.⁶²

Sukladno § 170. stavka 1. AO-a, zastara prava na utvrđivanje poreza počinje teći istekom kalendarske godine u kojoj je porez nastao (§ 38. AO-a). Međutim, bitna odstupanja od navedenog pravila propisana su u § 170. stavcima 2. – 6. AO-a, prema kojima zastara prava na utvrđivanje poreza počinje teći kasnije. U praktičnom smislu posebno je važno da porezni obveznik mora podnijeti poreznu prijavu. Ovo se odnosi na porez na dohodak, porez na promet, porez na dobit i porez na dohodak od obrta. U tim slučajevima, zastarni rok, u skladu s § 170. stavkom 2. rečenicom 1. stavkom 1. AO-a, počinje tek istekom kalendarske godine u kojoj je porezna prijava podnesena, a najkasnije u trećoj kalendarskoj godini koja slijedi nakon kalendarske godine u kojoj je porez nastao.⁶³ Počeci rokova zastare za utvrđivanje sporednih potraživanja, kao što su npr. kamate, različiti su.⁶⁴

Dok zastara prava na utvrđivanje poreza onemogućuje poreznom tijelu da upravnim aktom utvrdi potraživani iznos poreza, uključujući i njegov ispravak, zastara prava na naplatu poreza onemogućuje mu naplatu poreza. Zastara prava na naplatu poreza odnosi se na sva potraživanja iz poreznodužničkog odnosa, dakle ne samo na potraživanja poreznog tijela od poreznog obveznika, nego i na potraživanja poreznog obveznika od poreznog tijela. Ako su tražbine iz porezne obveze utvrđene

⁶⁰ Ausfertigungsdatum: 16. 3. 1976., „Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Januar 2025. (BGBl. 2025 I Nr. 24).“

⁶¹ Tipke, K.; Lang, J., *Steuerrecht*, 24. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2021., str. 1074.

⁶² *Loc. cit.*

⁶³ Birk, D.; Desens, M.; Tappe, H., *Steuerrecht*, 18. Auflage, C.F. Müller 2016., str. 82-83.

⁶⁴ Lončarić-Horvat, *op. cit. u bilj.* 39, str. 35.

ili evidentirane upravnim aktom, podliježu zastari prava na utvrđivanje porezne obveze i zastari prava na naplatu porezne obveze. Zastara prava na naplatu poreza koncipirana je na način da nastupa tek nakon što nastupi zastara prava na utvrđenje porezne obveze. Kako bi se to osiguralo, § 229. stavak 1. rečenica 2. AO-a sadrži zabranu početka tijeka zastare prava na naplatu poreza, ako porezna obveza nije utvrđena. Međutim, promjena visine iznosa porezne obveze odgađa početak roka zastare prava na naplatu poreza samo za onaj iznos za koji je izmijenjena porezna obveza. U slučaju da porezno tijelo nije svojom radnjom prouzročilo prekid, tada dolazi do djelomične zastare potraživanja.⁶⁵

Rok zastare prava na naplatu poreza nastupa za pet godina. To je standardni rok bez obzira na vrstu zahtjeva te na to je li porez utajen ili omaškom smanjen. U pravilu, zastarni rok počinje istekom kalendarske godine u kojoj je potraživanje prvi put dospjelo.⁶⁶ Međutim, kako je *supra* navedeno, zastarni rok ne počinje teći prije isteka kalendarske godine u kojoj je utvrđena porezna obveza u poreznodužničkom odnosu, odnosno od kada su ukidanje porezne obveze, njezina promjena ili ispravak, u skladu s § 129. AO-a, utvrđeni. Podnošenje porezne prijave jednako je utvrđivanju porezne obveze.⁶⁷ Ako je obavijest o poreznoj obvezi izdana bez zahtjeva za plaćanje, rok zastare počinje teći istekom godine u kojoj je podnesen zahtjev za plaćanje, ali najkasnije u roku od pet godina od isteka kalendarske godine u kojoj je obavijest o poreznoj obvezi postala pravomoćna.⁶⁸

Zastara prava na naplatu poreza prekida se samo u slučajevima taksativno nabrojenima u § 231. stavku 1. točkama 1.-8. AO-a. Pravni je učinak prekida zastare taj da zastarni rok nakon prestanka razloga zastare počinje ponovno teći. Najvažnije okolnosti prekida su: odgoda plaćanja poreza, obustava ovrhe, mjere prisilne naplate poreza (ovršne radnje), otvaranje stečaja i pismena opomena. Postupci koji uzrokuju prekid nisu oni postupci koji imaju samo interni administrativni učinak za upravu, npr. zahtjev poreznog tijela nadležnom sudu, u skladu s § 284. IV 2 AO-a, u vezi s popisom imovine ovršenika. Zastara se prekida samo do iznosa na koji se odnosi prekid.⁶⁹

Ako se zastarni rok prekine ranije, poreznodužnički odnos može, ali ne mora prestati. Prestaje ako vjerovnik (najčešće porezno tijelo) tijekom cijelog zastarnog roka ne poduzima ni jednu radnju koja je usmjerena na naplatu potraživanja poreznog duga od poreznog dužnika. U tom slučaju dužnik ima opravdanu osnovu za stajalište da više nije sudionik poreznodužničkog odnosa. Poreznodužnički odnos neće prestati ako porezno tijelo poreznim aktom ili bilo kojom drugom procesnom radnjom, a porezni obveznik npr. zahtjevom za povrat poreza, daje na znanje da poreznodužnički odnos i dalje traje. U tom slučaju zastarni rok se prekida, a od trenutka prekida počinje ponovno teći.⁷⁰

⁶⁵ Tipke, K. *et al.*, *op. cit. u bilj. 61*, str. 1488.

⁶⁶ *Ibid.*, str. 1489.

⁶⁷ § 229. stavak 1. AO-a.

⁶⁸ § 229. stavak 2. AO-a.

⁶⁹ Tipke, K. *et al.*, *op. cit. u bilj. 61*, str. 1489.

⁷⁰ Lončarić-Horvat, *op. cit. u bilj. 39*, str. 35.

Prekid zastare prava na naplatu poreza, kako je *supra* navedeno, propisan je § 231. stavkom 1. točkama 1. – 8. AO-a. Među razlozima za prekid postupka mjere su osiguranja i mjere prisilne naplate poreza (ovršne radnje) koje su regulirane u § 231. stavku 1. točkama 2. i 3.

Zastara ponovno počinje teći, u skladu s § 231. stavkom 2. točkama 2. i 3. AO-a, kada prestane trajati mjera osiguranja koja je određena, a kod prisilne naplate poreza (ovrhe) u trenutku prestanka založnog prava, založnog prava zasnovanog sudskom odlukom ili prestankom bilo kojeg drugog prava koje osigurava prvenstveno pravo naplate.

Založno pravo daje poreznom tijelu, kao i drugim založnim vjerovnicima, ista ona prava koja imaju i prema Građanskom zakoniku (njem. Bürgerliches Gesetzbuch).⁷¹

3.2.2.2. *Republika Austrija*

U Republici Austriji zastara je propisana Saveznim zakonom o javnim davanjima (njem. Bundesabgabenordnung; dalje u tekstu: BAO).⁷² BAO poznaje dvije vrste zastare: zastaru prava na utvrđivanje poreza (također znanu kao zastara procjene poreza) prema §§ 207. ff BAO-a i zastaru prava na naplatu poreza reguliranu § 238. BAO-a. Zastara ograničava pravo poreznog tijela na utvrđivanje poreza; Prema osnovnom pravilu § 208. stavka 1. točka a) BAO-a – u svezi s točkama b) do d) i stavka 2. – počinje istekom godine u kojoj je porezna obveza nastala. Nasuprot tome, zastara ograničava pravo na naplatu poreznog duga i prisilnu naplatu dospjelog poreznog duga. Nakon isteka roka zastare, više nisu dopuštene mjere naplate i prisilne naplate (ovrha). Protekom zastarnog roka nisu više dopuštene mjere naplate poreznog duga te ovrha poreznog duga. Zastara prava na naplatu poreza počinje teći istekom godine u kojoj je dospio porezni dug na naplatu. Kao i na zastaru prava na utvrđivanje poreza, na zastaru prava na naplatu poreza porezna tijela moraju paziti po službenoj dužnosti (*ex officio*).⁷³ Ovakva podjela dvije vrste zastare bila je predviđena već u izvornoj verziji BAO-a. Prije stupanja na snagu BAO-a i s njim povezanog holističkog uređenja poreznog postupka, porezna zastara bila je propisana dvama različitim zakonima. Tako je zastara prava na utvrđivanje poreza bila uređena u §§ 143. ff Zakonom o javnim davanjima Reicha (njem. Reichabgabenordnung), a zastara prava na naplatu poreza u § 15. Zakona o naplati poreza (njem. Abgabeneinhebungsgesetz).⁷⁴

Zastara ima za cilj stvaranje pravne sigurnosti i pravnog mira. Zastara služi za zaštitu dužnika koji vjeruje da se davno nastala tražbina više neće naplatiti. Zastarom se štiti stvarno stanje u kojem se tražbina nalazi. Budući da tražbina dulji

⁷¹ § 282. stavak 2. AO-a.

⁷² Bundesabgabenordnung, pročišćeni tekst, dostupan na: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung/Bundesnormen/10003940/BAO%2c%20Fassung%20vom%2004.04.2025.pdf>, pristupljeno 4. 4. 2025.

⁷³ Gleiss, M.; Rust, A. u Holoubek, M.; Lang, M. (Hrsg), *Verjährung im Öffentlichen recht und im Steuerrecht*, Linde Verlag, Wien 2024., str. 89.

⁷⁴ *Ibid.*, str. 93.

period nije ostvarivana, nema naznaka da ona doista postoji. Kao rezultat zastare, stvarni prestanak tražbine postaje i pravni prestanak tražbine.⁷⁵

Koschnik ističe kako se može pretpostaviti da se onaj tko dulje vrijeme nije ostvarivao svoja prava pomirio s postojećim stanjem. Tu se ne radi o pogodovanju dužniku, već javnosti i općem dobru, jer zastara donosi potreban pravni mir i pravnu sigurnost.⁷⁶

U konačnici, zastara je institut koji zakonodavci donse u korist pravne valjanosti (njem. Rechtsbeständigkeit) nad pravnom ispravnošću (njem. Rechtsrichtigkeit). U poreznom pravu, međutim, zaštita legitimnih očekivanja poreznog obveznika primjenjuje se samo u ograničenoj mjeri. Poštujući načelo zakonitosti te u skladu s § 114 BAO-a, porezna tijela dužna su ubirati porez.⁷⁷

Zastara sprečava rizik od nedostatka dokaza, koji proizlazi iz proteka vremena. Činjenice koje su bitne za oporezivanje nestaju iz sjećanja uključenih osoba, a dokumenti kojima se utvrđuju činjenice gube se – osobito nakon što isteknu zakonom određeni rokovi čuvanja tih dokumenata. Njemački Savezni financijski sud (njem. Bundesfinanzhof; dalje u tekstu: BFH), u svojoj praksi navodi da dokazivanje poreznog duga postaje, protekom vremena, sve teže.⁷⁸ Otežano utvrđivanje davno nastalih potraživanja pogađa kako poreznog dužnika, koji bi se želio obraniti od neosnovanog potraživanja, tako i poreznog vjerovnika, koji želi dokazati porezno potraživanje. Zastara uzima u obzir ovu okolnost izazvanu protekom vremena. S druge strane, nakon što je porezna obveza pravomoćno utvrđena, nedostatak dokaza zbog proteka vremena ne može se smatrati opravdanjem za podvrgavanje utvrđene porezne obveze zastari. Sukladno tome, ovo obrazloženje nužnosti zastare vrijedi samo u pogledu zastare prava na utvrđivanje poreza, ali ne i u pogledu zastare prava na naplatu poreza. U tom pogledu, navedeno opravdanje nije teleološki primjenjivo na zastaru prava na naplatu poreza.⁷⁹ Dok se susret s nedostatkom dokaza, koji s vremenom postaje sve vjerojatniji i može koristiti samo kao opravdanje za zastaru utvrđivanja porezne obveze, razlozi kao što su zaštita raspolaganja poreznog obveznika, rasterećenje sudova, pravna sigurnost i pravni mir jednako su bitni i za zastaru prava na utvrđivanja porezne obveze i naplate. Međutim, po mišljenju Gleissa i Rusta, to ne proizlazi iz navedenoga. Upitnije je ne bi li smisao i svrha odredaba o zastari bili bolje uvaženi da dihotomija (dvije vrste porezne zastare, op. a.) ne postoji. Temeljno pitanje u vezi s poreznom zastarom može se svesti na pitanje trenutka od kojeg porezni vjerovnici više ne mogu potraživati svoja porezna potraživanja, odnosno trenutka od kojeg porezni dužnici ne moraju ispunjavati svoja porezna dugovanja. Sukladno tome, Becker je na pitanje o kamatama u kontekstu zastare odgovorio: “Kada ih više nije potrebno platiti?” čiji je odgovor često povezan s velikim poteškoćama u važećem pravu.⁸⁰ To je zbog činjenice što je početak tijeka

⁷⁵ *Ibid.*, str. 90.

⁷⁶ Prema: Gleiss, M. *et al.*, *op. cit. u bilj. 73*, str. 90.

⁷⁷ Gleiss, M. *et al.*, *op. cit. u bilj. 73*, str. 90.

⁷⁸ Prema: Gleiss, M. *et al.*, *op. cit. u bilj. 73*, str. 90.; vidi i: BFH 9. 9. 1994, III B 78/94.

⁷⁹ Gleiss, M. *et al.*, *op. cit. u bilj. 73*, str. 90-91.

⁸⁰ *Ibid.*, str. 91-92.

roka zastare određen različitim događajima. Desetogodišnji apsolutni rok zastare, prema § 209. stavku 3. BAO-a, počinje teći kada nastane porezna obveza. S druge strane, prema osnovnom pravilu § 208. stavka 1. točke a) BAO-a, zastara počinje teći istekom godine u kojoj je porezna obveza nastala. Prema § 238. stavku 1. BAO-a, rok zastare prava na naplatu poreza počinje teći istekom godine u kojoj je porezna obveza dospjela. Odgovor na pitanje “od kada porezna obveza više ne mora biti ispunjena” dodatno je kompliciran potrebnom procjenom je li prisutan čin produljenja zastare utvrđivanja porezne obveze u smislu § 209. stavka 1. BAO-a ili čin prekida zastare prava na naplatu poreza, u skladu s § 238. stavkom 2. BAO-a, o čemu je odlučivao i Upravni sud (njem. Verwaltungsgerichtshof). Činjenica da se neki kriteriji sudske prakse Upravnog suda u vezi s aktima produljenja zastare utvrđivanja porezne obveze sukladno § 209. stavku 1. BAO-a mogu analogno primijeniti na odredbe o prekidu zastare prava na naplatu poreza sukladno § 238. stavku 2. BAO-a,⁸¹ a drugi ne mogu, dodatno komplicira odgovor na pitanje. Osim toga, učinak elemenata prekida i obustave vezan uz porezni dug također doprinosi činjenici da poreznom obvezniku neće biti jasno je li počela teći zastara prava na naplatu ili ne. Isto tako, solidarni dužnik često neće ni biti svjestan da postoji razlog za prekid zastare prava na naplatu poreza koji je prouzročio drugi solidarni dužnik i da se time prekida zastara prava na naplatu poreza. Zbog toga često nije jednostavno odgovoriti na pitanje kada porezni obveznik, zbog nastupa zastare, više ne mora platiti određeni porezni dug. To je u suprotnosti sa smislom i svrhom zastare. Osobito je ugrožena zaštita raspolaganja poreznog obveznika, a pravna sigurnost i pravni mir nisu zajamčeni.⁸²

Sukladno § 238. stavku 3. BAO-a, zastara ne može nastupiti ako naplata ili prisilna naplata poreza u posljednjih šest mjeseci do isteka roka zastare nije moguća zbog više sile, ili ako je ovršni postupak obustavljen zbog zahtjeva za obustavu ovrhe ili žalbe protiv odbijanja zahtjeva za obustavu ovrhe u skladu s § 230. stavkom 2. ili 6. BAO-a, ili zbog pobijanja odluke poreznog tijela u skladu s § 30. Zakona o upravnom sudu iz 1985. – VwGG, BGBl. br. 10/1985, odnosno podnošenja ustavne tužbe u skladu s § 85. Zakona o Ustavnom sudu – VfGG, BGBl.

Prema § 238. stavku 4. BAO-a, ako je dospjeli porezni dug osiguran neposrednom predajom vjerovniku (poreznom tijelu) u posjed zalogom opterećene stvari (*pignus*), primjenjuje se na takve situacije § 1483 Općeg građanskog Zakonika (njem. Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch; dalje u tekstu: ABGB).⁸³ Međutim, ako je dospjeli porezni dug osiguran zalogom (hipotekom) upisanom u javne (zemljišne)

⁸¹ Zastara za dospjele porezne obveze prekida se svakom vanjski prepoznatljivom službenom radnjom poreznog tijela poduzetom za naplatu potraživanja, kao što su opomene, ovršne mjere, odobrenje olakšica pri plaćanju ili izdavanje obavijesti o obvezi. Istekom godine u kojoj je nastao prekid zastara počinje ponovno teći (§ 238. stavak 2. BAO-a).

⁸² Gleiss, M. *et al.*, *op. cit. u bilj.* 73, str. 92.

⁸³ „Sve dok vjerovnik ima predmet zaloga u svom posjedu, ne može prigovoriti da nije ostvareno založno pravo te ono ne može zastarjeti. Pravo dužnika da otkupi svoj zalog također ne može zastarjeti. Međutim, iznos tražbine koji premašuje vrijednost založene stvari, može se ugasiti zastarom.“ – pročišćeni tekst, dostupan na: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10001622> – pristupljeno 11. 4. 2025.

knjige, tada u roku od trideset godina od upisa zaloga (hipoteke) ne može nastupiti zastara poreznog duga osiguranog založnim pravom (hipotekom).

Dakle, što se tiče poreznih dugova osiguranih hipotekom, zastara prava na naplatu nastupa u roku od trideset godina od upisa u zemljišne (javne) knjige.⁸⁴ U skladu s tim možemo zaključiti da je zastarni rok za naplatu poreznog duga trideset godina, a da počinje teći od dana upisa hipoteke u zemljišne knjige.

Navedeni rok zastare, prema mišljenju autora, predug je zbog toga što porezna tijela trebaju u što kraćem roku naplatiti porezne dugove i, u skladu s tim, u što kraćem roku pokrenuti ovrhu da prisilno namire svoja potraživanja pa tako i potraživanja osigurana hipotekom. Naime, ovako propisani dugi rok dovodi u pitanje pravnu sigurnost poreznog obveznika.⁸⁵

4. ZAKLJUČAK

Nastupom zastare u poreznom pravu prestaje vjerovnikova tražbina (pravo) i dužnikova obveza, za razliku od građanskog prava gdje prestaje samo vjerovnikov zahtjev za prisilnim ispunjenjem zastarjele obveze, dok sama obveza i dalje egzistira kao naturalna obveza. Za razliku od dužnika u građanskopravnom odnosu koji ne može tražiti povrat ispunjene zastarjele obveze jer je platio svoj dug, porezni obveznik ako podmiri zastarjeli porezni dug ima pravo na povrat plaćenog poreza i pravo na kamate od dana podnošenja zahtjeva jer nastupom zastare prestaje njegova obveza.⁸⁶

Porezno tijelo dužno je potraživanja s osnove poreza naplaćivati na vrijeme. Također, porezni je obveznik u poreznodužničkom odnosu sobordinirana strana, a samo porezno tijelo ima i podršku državnog odvjetništva prilikom ovrhe na nekretnini (pa i one na kojoj je osnovano ili prisilno osnovano založno pravo).⁸⁷ Stoga, nije potrebna odredba koja omogućava poreznom tijelu naplatu tražbine koja ne postoji te je protivna institutu samog založnog prava, a to je da založno pravo može postojati samo dok postoji i tražbina koju ono osigurava. Zastara prava na naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe počinje teći tek istekom godine u kojoj je porezni obveznik sam utvrdio poreznu obvezu ili istekom godine u kojoj je postalo izvršno rješenje kojim je porezno tijelo utvrdilo poreznu obvezu i kamate odnosno istekom godine u kojoj je porezna obveza dospjela, a nastupa za šest godina od kada je počela teći. Navedeni je rok primjeren rok da porezno tijelo poduzme sva potrebna sredstva za prisilnu naplatu tražbine (poreznog duga). Može se raspravljati da ti rokovi budu dulji, što poreznopravna teorija i ističe,⁸⁸ ali ne predugi, tako

⁸⁴ Bundesministerium für Finanzen, Richtlinien für die Abgabeneinhebung, http://www.robert.koch.net/kommst-at/vo/rae_rl-abgabeneinhebung2005.pdf, pristupljeno 3. 4. 2025.

⁸⁵ Usp. BFH, 23. 08. 2022., VII R 46/20, § 31 i 34.

⁸⁶ Vidi članak 108. stavak 8. OPZ-a/16.

⁸⁷ O osiguranju prisilnim zasnivanjem založnog prava na nekretnini vidi članke 295. – 298. Ovršnog zakona, Narodne novine, br. 112/2012, 25/2013, 93/2014, 55/2016, 73/2017, 131/2020, 114/2022, 6/2024.

⁸⁸ Usp. Žunić-Kovačević, *op. cit.* u bilj. 25, str. 689.

da zastara prava na utvrđivanje i zastara prava na naplatu poreza nastupaju npr. za deset, umjesto za šest godina od kada su prvi put počele teći. Međutim, ne bi trebalo propisivati kako porezno tijelo može namiriti zastarjeli porezni dug osiguran zalogom ili hipotekom iz stvari ako je drži u neposrednom posjedu ili ako je njegovo pravo upisano u javnoj knjizi jer je navedena odredba protivna institutu založnog prava s obzirom na to da poreznom zastarom prestaje porezni dug, dakle porezno tijelo prema poreznom dužniku više nema tražbinu s osnove poreza. Bez tražbine ne može postojati ni založno pravo jer je ono sporedno (akcesorno) i postoji samo uz glavnu tražbinu.

U skladu s tim, potrebno je izmijeniti članak 108. stavak 10. OPZ-a/16 te propisati da nastupom zastare tražbine koja je osigurana založnim pravom i/ili hipotekom prestaje i založno pravo i/ili hipoteka koja je tu tražbinu osiguravala. Naime, prestankom poreznog duga treba prestati i založno pravo ili hipoteka koja je taj dug stvarnopravno osiguravala te porezno tijelo, zajedno s otpisom porezne obveze, kamata i troškova ovrhe iz poreznih evidencija, obvezno treba vratiti opterećenu stvar koju drži u neposrednom posjedu odnosno izdati ispravu potrebnu za brisanje hipoteke iz javne knjige.

Također, trebalo bi u OPZ-u/16 propisati da zastara ne teče od trenutka pokretanja ovršnog postupka do njegova pravomoćnog završetka te da zastara ne teče od otvaranja stečajnog postupka do njegova pravomoćnog zaključenja, odnosno do isteka roka u kojem je dužnik obvezan podmiriti svoje obveze sukladno pravomoćno potvrđenom stečajnom planu. Navedene odredbe primjenjivale bi se samo ako u trenutku pokretanja ovršnog postupka odnosno otvaranja stečajnog postupka porezni dug nije zastario.

U tim slučajevima porezno tijelo imalo bi red prvenstva koje je imalo u trenutku osnivanja založnog prava, a u stečajnom postupku porezno tijelo (Republika Hrvatska) imalo bi položaj razlučnog vjerovnika.⁸⁹

Dakle, porezno tijelo mora aktivno raditi na naplati poreznog duga i drugih javnih davanja, a ne da država propisuje odredbe o mogućnosti namirenja zastarjelog poreznog duga iz stvari opterećene založnim pravom (hipotekom), iako je tražbina (pravo) poreznog tijela nepostojeća.

⁸⁹ O razlučnim vjerovnicima vidi članke 149. do 153. SZ-a.

LITERATURA

Knjige i članci

1. Arbutina, H.; Rogić-Lugarić, T.; Cindori, S.; Bogovac, J.; Klemenčić, I., *Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske*, Narodne novine, Zagreb 2022.
2. Birk, D.; Desens, M.; Tappe, H., *Steuerrecht*, 18. Auflage, C.F. Müller 2016.
3. Borković, I., *Upravno pravo*, Narodne novine, Zagreb 2002.
4. Gadžo, S.; Dujmović, A., *Porezna zastara u svjetlu zahtjeva pravne sigurnosti: prijepori iz hrvatskoga i bosanskohercegovačkog zakonodavstva i prakse*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Rijeci, god. 44, 1/2023, str. 179-204.
5. Gavella, N.; Josipović, T.; Gliha, I.; Belaj, V.; Stipković, Z., *Stvarno pravo*, svezak 2., Narodne novine, Zagreb 2007.
6. Gleiss, M; Rust, A. u Holoubek, M.; Lang, M. (Hrsg), *Verjährung im Öffentlichen recht und im Steuerrecht*, Linde Verlag, Wien 2024., str. 89-101.
7. Gorenc, V.; Belanić, L.; Momčinović, H.; Perkušić, A.; Pešutić, A.; Slakoper, Z.; Vukelić, M.; Vukmir, B., *Komentar zakona o obveznim odnosima*, Narodne novine, Zagreb 2014.
8. Haug, T., *Die Verjährung im Steuerrecht*, Dissertation, Heidelberg, 2012.
9. Jelčić, B.; Lončarić-Horvat, O.; Šimović, J.; Arbutina, H.; Mijatović, N., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb 2008.
10. Klarić, P.; Vedriš, M., *Građansko pravo*, Narodne novine, Zagreb 2012.
11. Lončarić-Horvat, O., *Zastara u poreznom pravu SAD-a, Njemačke, Austrije i Hrvatske*, Porezni vjesnik, br. 2/2005, Zagreb 2005, str. 31-38.
12. Lonza, P., *Porezna zastara*, Porezni vjesnik, br. 9/22, Zagreb 2022., str. 40-54.
13. Mihelčić, G., *Pravni položaj kupca/vlasnika nekretnine u hipotekarnom režimu*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Rijeci, god. 30, 1/2009, str. 629-647.
14. Mihelčić, G.; Tuhtan-Grgić, I., *Ovlast na prisilno namirenje zastarjele založnopravne tražbine*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Rijeci, god. 33, 1/2012, str. 187-204.
15. Romac, A., *Rimsko pravo*, Pravni fakultet, Zagreb 1998.
16. Slakoper, Z.; Gorenc, V., *Obvezno pravo, Opći dio, Sklapanje, promjene i prestanak ugovora*, Novi informator, Zagreb 2009.
17. Šikić, M.; Ofak, L., *Nova načela upravnog postupka (s posebnim naglaskom na razmjernost, legitimna očekivanja i stečena prava)*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Rijeci, god. 32, 1/2011, str. 127-153.
18. Tipke, K.; Lang, J., *Steuerrecht*, 24. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2021.
19. Visković, N., *Teorija države i prava*, Birotehnika, Zagreb 2006.
20. Žunić-Kovačević, N., *Zastara – O primjeni građanskopravnih pravila u poreznom pravu i sudska praksa*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Rijeci, god. 31, 1/2009, str. 683-702.
21. Žunić-Kovačević, N.; Šikić, M., *Upravnopравни pojam zastare s posebnim osvrtom na zastaru u poreznom pravu*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 55, 1/2018, str. 231-250.

Pravni propisi

1. Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch – pročišćeni tekst, dostupan na: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnumm er=10001622> – pristupljeno 11. 4. 2025.
2. Ausfertigungsdatum: 16. 3. 1976., „Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Januar 2025. (BGBl. 2025 I Nr. 24).“
3. Bundesabgabenordnung, pročišćeni tekst, dostupan na: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung/Bundesnormen/10003940/BAO%2c%20Fassung%20vom%20 04.04.2025.pdf>, pristupljeno 4. 4. 2025.
4. Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 42/2020, 114/2022, 152/2024.
5. Ovršni zakon, Narodne novine, br. 112/2012, 25/2013, 93/2014, 55/2016, 73/2017, 131/2020, 114/2022, 6/2024.
6. Stečajni zakon, Narodne novine, br. 71/2015, 104/2017, 36/2022, 27/24.
7. Zakon o obveznim odnosima, Narodne novine br. 35/2005, 41/2008, 125/2011, 78/2015, 29/2018, 126/2021, 114/2022, 156/2022, 145/2023, 155/2023.
8. Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.
9. Zakon o vlasništvu i drugim stvarnim pravima, Narodne novine, br. 91/1996, 68/1998, 137/1999, 22/2000, 73/2000, 114/2001, 79/2006, 141/2006, 146/2008, 38/2009, 153/2009, 90/2010, 143/2012, 152/2014.

Sudska praksa

1. BFH 9. 9. 1994., III B 78/94.
2. BFH, 23. 8. 2022., VII R 46/20.
3. Presuda Suda EU-a, poslovni broj C-341/13 od 17. rujna 2014.
4. Presuda Suda EU-a, poslovni broj C-52/14 od 11. lipnja 2015.
5. Presuda Suda EU-a, u spojenim predmetima, poslovni broj C-201/10 i C-202/10 od 5. svibnja 2011.

Mrežni izvori

1. Bundesministerium für Finanzen, Richtlinien für die Abgabeneinhebung, http://www.robert.koch.net/kommst-at/vo/rae_rl-abgabeneinhebung2005.pdf, pristupljeno 3. 4. 2025.

STATUTE OF LIMITATION ON CLAIMS SECURED BY A PLEDGE OR MORTGAGE IN CROATIAN TAX LAW – *DE LEGE LATA - DE LEGE FERENDA*

This article will examine the legal effect of the onset of the statute of limitations in tax law on a tax debt secured by a lien (mortgage). Accordingly, after an introduction in which the statute of limitations will be briefly defined, the statute of limitations in civil law and liens, as well as the statute of limitations in administrative and tax law, will be discussed. The emphasis will be on the different legal effects of the onset of the statute of limitations in civil law and tax law and the explanation of why a tax debt secured by a lien (mortgage) after the onset of the statute of limitations should not be settled even from the pledged property, unlike a claim in civil law. Certain comparative law solutions to the problem above will be presented. After analysis, an attempt will be made to provide a solution on how to deal with a tax debt secured by a lien (mortgage) when the statute of limitations has expired.

Key words: *statute of limitations, tax debt, pledge, mortgage, tax law*

