

ZASTARA – O PRIMJENI GRAĐANSKOPRAVNIH PRAVILA U POREZKOM PRAVU I SUDSKA PRAKSA

Dr. sc. Nataša Žunić Kovačević, docent
Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci

UDK: 347::366.2 (094.9)
Ur.: 27. siječnja 2009.
Pr.: 12. veljače 2009.
Stručni članak

Institut zastare pridonosi pravnoj sigurnosti sudionika pravnih odnosa, a primjenjuje se u područjima privatnog i javnog prava. Načelno se smatra da je zastara institut građanskog prava pa ne čudi što porezni propisi upućuju na supsidijarnu primjenu propisa građanskog prava o zastari. No, razlike između instituta zastare u građanskom pravu i zastare u poreznom pravu su velike i značajne te potvrđene kroz praksu. Uočene razlike dovode do zaključka da se u poreznom postupanju i sudovanju samo iznimno mogu primijeniti pravila o građansko-pravnoj zastari. U protivnom, dolazi do narušavanja pravne sigurnosti.

Ključne riječi: zastara, porezno pravo, građansko pravo, praksa.

1. Uvodne napomene

Povod razmišljanju o tematici problematiziranoj u ovom radu jesu rješidbe i postupanja poreznih tijela i Upravnog suda u postupanju u poreznim stvarima, gdje nailazimo na različita tumačenja zastare, početka njezina računanja i sličnih bitnih odrednica ovoga važnog instituta. Neposredni je poticaj pisanju rada bio susret s poreznim rješenjem iz 2000. godine kojim se utvrđuje porezna obveza u predmetu gdje je povod oporezivanju nastao 1970-ih godina.

Glavni je razlog pokušaja usporedbe ovog instituta u dvije bitno različite pravne grane činjenica da institut zastare prvenstveno smještamo u građansko pravo, kao i da odredbe poreznog zakonodavstva taj izvor navode kao supsidijarni izvor u primjeni instituta zastare u poreznom pravu. Usporedba je, s jedne strane lakša, a s druge bitno otežana činjenicom da se radi o toliko različitim granama prava. No, i sam je zakonodavac postavio tu poveznicu pa se ovaj odabir nametnuo i kao nužan.

Cilj je rada djelovati na uklanjanju pravne nesigurnosti koja je donekle prisutna u primjeni građanskopravnog instituta zastare u poreznom postupanju, pa i općenito u primjeni poreznog prava. Ukoliko se dijelom postigne taj cilj, ili

se barem potakne i druge na promišljanje o tomu, svrha pisanja ovoga rada bit će postignuta.

2. *Općenito o zastari*

Nastanak, promjenu i prestanak prava vezujemo uz pravni odnos koji nastaje suglasnošću volja sudionika odnosa, ljudskom radnjom, prirodnim događajem, kao i brojnim drugim činjenicama. Takve činjenice koje dovode do stvaranja, promjene ili prestanka nekog prava i pravnog odnosa zovemo pravnim činjenicama. Pravna činjenica na kojoj se temelji pravni institut zastare (engl. *prescription, statute of limitations, limitation*, njem. *Verjährung*) je protek vremena.

Još je u rimsko doba vrijedilo shvaćanje da s ostvarenjem subjektivnih prava ne treba nepotrebno odugovlačiti. Zakonsko ograničenje vremena u kojemu se vjerovniku jamči sudska zaštita izraz je takvog shvaćanja. Svrha je instituta zastare pridonijeti ostvarenju pravne sigurnosti i sprječavanje stanja trajne pravne, tj. sudske zaštite.¹ Naime, pravni poredak i pravna sigurnost ne trpe postojanje jednog trajnog pravnog stanja u kojemu se prava ne ostvaruju i obveze ne izvršavaju i stoga se i vrijeme pravne zaštite ograničava zakonom. U nekim se slučajevima gasi i samo pravo.

Objektivno pravo postavlja granice subjektivnim pravima, posebice u općem interesu i interesu društva. Svako izvršavanje subjektivnog prava, koje je protivno njegovu cilju ili svrsi, nije pokriveno njegovim sadržajem. Korektivi koji sužavaju granice subjektivnih prava su brojni. Uz teoriju zloupotrebe prava te zabranu zloupotrebe prava, koja iz nje proizlazi i vrijedi prvenstveno u građanskom pravu, korektiv vršenja subjektivnih prava u oba područja, građanskog prava i poreznoga prava je načelo poštenja i savjesnosti.

Načelo savjesnosti i poštenja, koje je izgradilo njemačko pravo bitno je ograničavajuće načelo vršenja subjektivnih prava.

Njemački građanski zakonik načelo *Treu und Glauben* izražava u čl. 242. i 157.² Teorija i praksa su ga uzdignule ne samo na razinu temeljnog pravnog načela, obvezatnog za sve sudionike pravnog prometa, već i na razinu temeljnog načela kojim se određuje granica dopuštenog vršenja prava. Hrvatski Zakon o obveznim odnosima postavlja ovo načelo kao jedno od osnovnih načela u čl. 4.³

¹ Vidi, tako, Horvat, Ladislav, Posljedice zastare u porezno-pravnom odnosu, *Zbornik radova znanstvenog skupa Hrvatska pred vratima EU – fiskalni aspekt*, HAZU, Zagreb, 2005., str. 309-315.

² Načelo "Treu und Glauben" utvrđeno u navedenim člancima BGB-a glasi "§242.: 'Der Schuldner ist verpflichtet, die Leistung so zu bewirken, wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern.'" §157.: "Verträge sind so auszulegen, wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern." Prema, Petrić, Silvija, Izmjena ili raskid ugovora zbog promijenjenih okolnosti, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, vol. 28., br. 1., 2007., str. 115.

³ Zakon o obveznim odnosima, NN 35/05., 41/08. (dalje u tekstu: ZOO), "Načelo savjesnosti i poštenja – Čl. 4. U zasnivanju obveznih odnosa i ostvarivanju prava i obveza iz tih odnosa sudionici su dužni pridržavati se načela savjesnosti i poštenja."

Porezni zakonici, također govore o načelu savjesnosti i poštenja. U Njemačkoj, gdje su iznikle teorije koje služe kao korektivi vršenja subjektivnih prava, postoji nekoliko načela s istim ciljem ili svrhom. Tako, njemačko porezno pravo, razlikuje načelo zaštite povjerenja od načela savjesnosti i poštenja, odnosno načela dobre vjere. Rješidbe sudske prakse, koje se temelje na tim načelima, su brojne. Otuda i proizlaze granice između navedenih načela. Hrvatsko pravo općenito, pa onda i građansko, ali i porezno pravo ne poznaju tako "suptilna" razlikovanja subnačela unutar načela pravne sigurnosti, a praksa je rijetka ili je i nema.⁴ Primjena načela savjesnosti i poštenja postavlja pred pravnike zahtjev koji sadrži puno više od formalne primjene zakonskih propisa. Načelo savjesnosti i poštenja, odnosno načelo postupanja u dobroj vjeri su načela pravne države.

Teorija građanskog prava ne razlikuje načelo dobre vjere od načela savjesnosti i poštenja, pa možemo reći da u navedenom području vrijede kao sinonimi.⁵

Poreznopravni teoretičari prepoznaju element u kojem se razlikuju načelo povjerenja i načelo postupanja u dobroj vjeri u činjenici da se načelo povjerenja odnosi na apstraktne pravne odnose dok je načelo postupanja u dobroj vjeri uvijek vezano uz konkretni pravni odnos.⁶ Hrvatski je zakonodavac u poreznom zakoniku odredio sadržaj načela dobre vjere kao savjesno i pošteno postupanje u skladu sa zakonom.⁷ Drugim riječima, načelo postupanja u dobroj vjeri je primjena načela savjesnosti i poštenja na zakonit način. Građanskopravno načelo savjesnosti i poštenja u poreznom pravu označava se terminom načela postupanja u dobroj vjeri.

Obveznopravni odnosi najprikladniji su za primjenu postupanja u dobroj vjeri, pri čemu je važno primijetiti da poreznopravni odnosi sadrže elemente takvog odnosa. Po uzoru na njemačke klasičare poreznog prava, teorija ističe kako načelo postupanja u dobroj vjeri nalaže sudionicima poreznog odnosa voditi računa o opravdanim interesima drugog sudionika te ne dolaziti u

⁴ Mali je broj presuda koje se temelje na načelu savjesnosti i poštenja. O sudskoj praksi u njemačkom pravu u kojoj je primijenjeno ovo načelo, vidi, Pürner, Stefan, "Treu und Glauben" in der deutschen rechtsprechung, *Zbornik pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, vol. 25, br. 1., 2004., str. 247. i dr.

⁵ Tako, vidi, Slakoper, Zvonimir, Načelo savjesnosti i poštenja u trgovačkim ugovorima s međunarodnim obilježjem, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, vol. 24., br. 1., 2003., gdje se načelo savjesnosti i poštenja prevodi kao načelo *Good faith*, načelo *Treue und Glauben*. Isto, Petrić, Silvija, Izmjena ili raskid ugovora zbog promijenjenih okolnosti, loc. cit.

⁶ Vidi, opširnije, Lončarić-Horvat, Olivera, Prilog europeizaciji hrvatskog poreznog prava, *Zbornik radova znanstvenog skupa Hrvatska pred vratima EU-fiskalni aspekti*, HAZU, Zagreb, 2005., str. 234-236., isto., Tipke, Lang, *Steuerrecht*, 15. Auf., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1996., str. 726-727.

⁷ Vidi, Opći porezni zakon, NN 147/08. (dalje u tekstu: novi OPZ), čl. 9. st. 2., koji glasi "Članak 9.(1) Sudionici porezno-pravnog odnosa dužni su postupati u dobroj vjeri. (2) Postupanje u dobroj vjeri znači savjesno i pošteno postupanje u skladu sa zakonom. (3) Ministar financija će pravilnikom propisati način postupanja u dobroj vjeri." Do 1. siječnja 2009. godine na snazi je bio Opći porezni zakon donesen 2000. godine, NN 127/00., 86/01., 150/02. (dalje u tekstu: stari OPZ).

suprotnost s vlastitim ranijim postupanjima kojima je drugi sudionik poklonio povjerenje i postupao na temelju tog povjerenja.⁸

Izdvojit ćemo dva instituta koje je praksa kreirala primjenjujući navedena načela. U građanskom je pravu to institut gubljenja prava (njem. *Verwirkung*) koji je razvila njemačka teorija.⁹ Radi se o izrazu načela savjesnosti i poštenja. Institut gubljenja prava temelji se na tri bitna elementa: zakašnjenje s vršenjem prava, proturječno ponašanje vjerovnika i ideja povjerenja. Drugim riječima, ovlaštenik formalno valjanog prava je vršenje tog istog prava zanemario i to u takvoj mjeri da se drugi pouzda i oslanja na takvo njegovo ponašanje (nevršenje prava). Praksa ovaj institut može koristiti vrlo oprezno i rijetko. U tom se slučaju, dakle zbog zakašnjelog i nelojalnog odugovlačenja s vršenjem prava ono gubi jer se proglašava nedopuštenim vršenjem prava i protivnim načelu poštenja i savjesnosti.

Porezno pravo poznaje sličan institut koji se temelji na načelu dobre vjere. Ukoliko porezno tijelo iz nekog razloga, poput pogrešnog tumačenja zakona, nepažnje ili sličnog ponašanja, postupa nemarno ili čak i protivno zakonu, a porezni obveznik s povjerenjem usklađuje svoje ponašanje i djelatnost s takvim postupanjem ili izjavama poreznog tijela, tada porezno tijelo gubi pravo koristiti se ovlaštenjem koje mu po zakonu pripada, a koje je protivno ranije danim izjavama ili postupcima. Dva su bitna elementa ovog instituta gubitka prava u poreznom pravu: protek vremena te povjerenje poreznog obveznika da je određeno ponašanje i postupanje poreznog tijela zakonito i da ga ono neće naknadno poricati.

Navedena dva instituta kreirala je praksa i iznimno se mogu primijeniti.

Iz navedenoga slijedi da, ovisno o vrsti prava¹⁰ i rješenjima konkretnog pravnog poretka, nevršenje prava ili vršenje prava na određeni način protekom određenog vremena, a na temelju načela savjesnosti i poštenja dovodi do različitih posljedice za titulara tog prava. To može biti zastara, neke druge mjere, kao i gore opisani prestanak ili gubitak prava.¹¹ Protek vremena i primjena načela

⁸ Prema, Lončarić-Horvat, Prilog europeizaciji hrvatskog poreznog prava, str. 235.

⁹ Vidi, detaljnije, Krmeta, Slavica, Odabrane teme privatnog prava, Pravni fakultet Univerziteta Sarajevo, 2007., str. 77-82.

¹⁰ Subjektivna se prava izvršavaju poduzimanjem svih radnji i postupaka na koje je titular ovlašten, a ovisno o vrsti i naravi subjektivnog prava. Stvarna se prava izvršavaju korištenjem, stvarnim i pravnim raspolaganjem sa stvarima. Obvezna se prava u pravilu izvršavaju zahtijevanjem i primanjem činidbe, kao i drugim radnjama, npr. kompenzacijom, poduzimanjem ovršnih mjera i sl. Izvršavanjem ili vršenjem subjektivnih prava ona se ostvaruju ili realiziraju. Apsolutna prava, posebice stvarna, i pored akata vršenja prava i dalje traju. No, obvezna prava, uključujući dakle imovinska prava, vršenjem se iscrpljuju, odnosno prestaju. Iako pravni poredak ne prisiljava titulara na vršenje prava, nevršenje nekih vrsta prava može imati za titulara štetne posljedice. Vidi, opširnije, Krmeta, Slavica, str. 76-78.

¹¹ Bitno je istaknuti stajalište teorije gdje se kod nekih subjektivnih prava govori i o obvezi na njihovo vršenje ili izvršavanje. O obvezi vršenja subjektivnih prava govori se stoga što ona proizlazi iz općeg interesa. Takvu obvezu mogli bismo, barem teoretski, navesti i kod subjektivnog prava poreznih tijela. Štetna posljedica koja treba pogoditi titulara, porezno tijelo zbog nevršenja

savjesnosti i poštenja, pod određenim pretpostavkama mogu dovesti do gubitka prava i prije proteka zastarnog roka.

3. Pravne posljedice zastare

Zastara kao posljedica nevršenja prava kroz zakonom određeno vrijeme može imati različite učinke. U teoriji nalazimo različita, a dva su temeljna, pravna stajališta glede posljedica izazvanih nastupom zastare. Prema prvom stajalištu, vjerovnik zadržava subjektivno pravo u materijalnom smislu te gubi “samo” pravo na sudsku zaštitu ili na tužbeni zahtjev. Dakle, vjerovnik gubi samo dio svoga prava i to dio koji se sastoji u zakonskoj i sudskoj mogućnosti ostvarenja istog. Ovakvo se stajalište odnosi na privatno pravne grane, prvenstveno na obvezno pravo. Prema drugom stajalištu, nastupom zastare prestaje postojati vjerovnikovo subjektivno pravo. Ovakvo stajalište vezujemo uz javno pravo, poput poreznog prava.

U privatnom se pravu smatra da nastupom zastare prestaje pravna obveza dužnika, budući da je postala neutuživa i postaje, tj. pretvara se u naturalnu obvezu. Budući da se subjektivno pravo sastoji od vjerovnikova ovlaštenja njime se koristiti ili ne koristiti, kao i od prava na sudsku zaštitu, može se zaključiti da nastupom zastare vjerovnik nije izgubio ovlaštenje koje čini sadržaj njegova subjektivnog prava. Prema tomu, dužnik svoju obvezu može izvršiti, a vjerovnik može primiti ispunjenje. Ako dužnik izvrši zastarjelu obvezu nema pravo na povrat, no njegovo je ovlaštenje bilo istaknuti prigovor zastare čime bi se oslobodio pravne obveze. Prigovor zastare dužnik će moći staviti u sudskom postupku koji je vjerovnik pokrenuo radi izvršenja pravne obveze. Ako dužnik ne iskoristi takvo svoje ovlaštenje, sud će presuditi u korist vjerovnika jer se u privatnom pravu o zastari ne vodi računa po službenoj dužnosti.

Kada je riječ o javnom pravu, tada je situacija drugačija. Razlika je uvjetovana, između ostaloga, činjenicom razlikovanja javnoga i privatnoga prava.

U privatnom su pravu sudionici odnosa najčešće ravnopravni dok takvog odnosa, unatoč brojnim postupovnim odredbama poreznoga prava, koje imaju za cilj ublažiti neravnopravnost sudionika u postupku,¹² u javnom pravu nema.

Naime, za razliku od pravnih odnosa koji se uređuju pravnim pravilima drugih pravnih područja, kao što je građansko, poreznopravni odnosi imaju obilježja radi kojih su i pravna pravila kojima se uređuju autonomna.

Bitno obilježje poreznopravnog odnosa je da sudionici tog odnosa nisu ravnopravni, kao što je to slučaj kod građanskopravnog odnosa. Pasivni porezni

prava, je prestanak samog prava. No, zbog propuštanja obveze na vršenje svoga prava moglo bi se u nekim slučajevima, čak i govoriti o odgovornosti za naknadu štete. Tako, Krneta, str. 78.

¹² Novi OPZ trebao je donijeti i odredbe o provedbi načela postupanja u “dobraj vjeri”, npr. institutom o sporazumijevanju o činjenicama bitnim za oporezivanje. To će pitanje biti uređeno Pravilnikom o načinu postupanja u dobroj vjeri, koji još uvijek nije donesen. Suvremene tendencije u poreznom postupanju idu za većom pravnom sigurnošću poreznih obveznika, ravnopravnijim položajem sudionika, jačanjem suradnje i kooperativnosti sudionika poreznopravnog odnosa.

subjekti nalaze se u poreznopravnom odnosu u podređenom položaju prema drugom sudioniku, aktivnom poreznom subjektu. To je, stoga što aktivni porezni subjekt, jednostrano uređuje sadržaj i uvjete tog odnosa. “Država” donosi propise, kojima određuje prava i obveze svih sudionika, dakle i svoje, ali, i prava, i obveze fizičkih i pravnih osoba koje su porezni obveznici. Subjekti poreznopravnog odnosa ne zaključuju pravni posao i ne dogovaraju se o sadržaju međusobnih odnosa, kao što je to slučaj kod građanskopravnog odnosa. Uz to, što je možda i najbitnije, fizičke i pravne osobe u poreznopravne odnose ne ulaze dobrovoljno niti njihove volje moraju biti, i često nisu, suglasne s voljom države.

Takva pravna narav poreznopravnih odnosa jedan je od razloga da se pravnim propisima, tj. propisima s općom obveznom snagom, utvrđuju načela na kojima se oni moraju temeljiti. Radi se o načelima pravne države kojih se mora pridržavati kada: određuje poreznu obvezu, vodi porezni postupak u kojem se utvrđuju činjenice bitne za oporezivanje, prinudno naplaćuje porez i rješava žalbu poreznog obveznika te određuje kaznu za neizvršavanje poreznih obveza.¹³

Poreznopravni odnos nastaje kada su ispunjeni uvjeti propisani zakonom o pojedinim poreznim oblicima. Porezno tijelo nema samo pravo, već dužnost utvrditi poreznu obvezu, zatim ako postoji i porezni dug. Imati pravo značilo bi imati mogućnost njime se koristiti ili ne koristiti. Takav položaj ima vjerovnik u privatnopravnom odnosu. U javnopravnom odnosu, javnopravno tijelo, kao subjekt javnog prava, nema takvu mogućnost. Javnopravno tijelo ima obvezu poduzeti određene radnje kako bi nastao poreznopravni odnos i to je, između ostaloga, njegova zadaća i svrha postojanja.

Subjektivno pravo poreznog tijela, najčešće vjerovnika u poreznopravnom odnosu u ovom se slučaju ne sastoji od vjerovnikova ovlaštenja njime se koristiti ili ne koristiti, kao i od prava na sudsku zaštitu. On ima obvezu izvršavati subjektivno pravo te nastupom zastare vjerovnik gubi i taj dio prava, ovlaštenje koristiti se njime. Budući da porezno tijelo gubi pravo tada otpada pravna osnova, npr. naplate poreza. Prema tomu, nema naturalne obveze koja postoji u građanskom pravu na strani dužnika. Dakle, u tom se slučaju radi o plaćanju neduga i treba omogućiti dužniku traženje povrata plaćenog.

4. Zakonski okvir zastare u građanskom i poreznom pravu

U građanskom se pravu načelno može govoriti o relativno kratkim zastarnim rokovima. Praksa nekada pokazuje da se i tako kratki rokovi ponekad smatraju predugima pa je stvorila institut gubitka prava i prije isteka zastarnog roka, a temeljeći se na načelu savjesnosti i poštenja. Teorija je isti institut preuzela te na neki način “dotjerala”.

Institut zastare u građanskom pravu poznaje zastoje i prekid tijekom zastare.

¹³ Prema, Lončarić-Horvat, Olivera, Hrvatski Opći porezni zakon, *Zbornik sa XXIX Susret pravnika u gospodarstvu*, Opatija, 2001., str. 138.-168.

U poreznom su pravu zastarni rokovi načelno duži u usporedbi s istim rokovima građanskog prava. Teorija ističe da bi trebali biti duži, čak uz mogućnost isključivanja nastupa zastare, npr. u slučajevima porezne utaje.¹⁴ I u poreznom je pravu iz prakse izniknuo institut gubitka prava i prije proteka zastarnog roka. Jednako kao u građanskom pravu, ovaj institut svoje je ishodište našao u općim pravnim načelima, savjesnosti i poštenja, odnosno postupanja u dobroj vjeri.

Institut zastare u poreznom pravu poznaje zastoje tijekom zastare, no o prekidu nema izravnih odredbi, pa se u tom tijelu upućuje na građanskopravno uređenje prekida.

Pitanje zastare u građanskom pravu uređeno je odredbama Zakona o obveznim odnosima.¹⁵ U četvrtom odjeljku ZOO-a sadržana su opća pravila zastare. Opće pravilo sadržano je u čl. 214., a ono glasi “Zastarom prestaje pravo zahtijevati ispunjenje obveze. Zastara nastupa kad protekne zakonom određeno vrijeme u kojem je vjerovnik mogao zahtijevati ispunjenje obveze. Sud se neće obazirati na zastaru ako se dužnik nije na nju pozvao.”

Opće je pravilo da se dužnik ne može odreći zastare prije nego što protekne vrijeme određeno za zastaru. Pisano se priznanje zastarjele obveze smatra odricanjem od zastare, a isti učinak ima davanje zalogu ili kojega drugog osiguranja za zastarjelu obvezu.

Bitno je istaknuti pravilo o učinku koji ima ispunjenje zastarjele obveze. Kada dužnik ispuni zastarjelu obvezu, nema pravo zahtijevati da mu se vrati ono što je dao, čak i ako nije znao da je obveza zastarjela.

O poziciji vjerovnika čija je tražbina osigurana govori odredba prema kojoj se, kada protekne vrijeme zastare, vjerovnik čija je tražbina osigurana zalogom ili hipotekom može namiriti samo iz opterećene stvari, ako je drži u rukama, ili ako je njegovo pravo upisano u javnoj knjizi.¹⁶ Kada zastari glavna tražbina, zastarjele su i sporedne tražbine, kao što su tražbine kamata, plodova, troškova i ugovorne kazne.¹⁷

Osim općih pravila o zastari ZOO sadrži posebne odredbe o zastari u drugim dijelovima.¹⁸

¹⁴ Tako, Horvat, Ladislav, Posljedice zastare u porezno-pravnom odnosu, str. 313-315.

¹⁵ Zakon o obveznim odnosima, NN 35/05., 41/08. (dalje u tekstu: ZOO).

¹⁶ Međutim, zastarjela tražbina kamata i drugih povremenih davanja ne može se namiriti ni iz opterećene stvari, st. 2. istog članka.

¹⁷ Čl. 223.

¹⁸ Spomenut ćemo neke od njih. Tako ZOO u čl. 51. i 62. uređujući sadržaj solidarnosti dužnika govori i o pitanju zastoja i prekida zastare te odricanja od zastare. Prema tomu, ako zastara ne teče ili je prekinuta prema jednom dužniku, ona teče za ostale solidarne dužnike i može se navršiti, ali dužnik prema kojem obveza nije zastarjela i koji ju je morao ispuniti ima pravo zahtijevati od ostalih dužnika prema kojima je obveza zastarjela da mu naknade svaki svoj dio duga. Slično određuje da odricanje od navršene zastare nema učinak prema ostalim dužnicima. Jednako, ako jedan vjerovnik prekine zastaru ili ako prema njemu ne teče zastara, to ne koristi ostalim vjerovnicima i prema njima zastara teče i dalje, no odricanje od zastare učinjeno prema jednom vjerovniku koristi i ostalim vjerovnicima. U dijelu gdje uređuje odnose jamaca i dužnika ZOO o zastari određuje kako zastarom obveze glavnog dužnika zastarijeva i obveza jamca. Kada je rok za

U poreznom je pravu pitanje zastare danas uređeno Općim poreznim zakonom.¹⁹ Do donošenja Općeg poreznog zakona 2001. godine, institut je zastare u području poreznog prava bio reguliran Zakonom o porezu na dohodak.²⁰ Institut zastare potraživanja porezne obveze bio je reguliran odredbama čl. od 100. do 102. Relativni je rok zastare iznosio pet godina, dok je apsolutna zastara nastupala nakon isteka deset godina. Izmjene, koje je donio sa sobom stari OPZ u porezno pravo, možemo ocijeniti s gotovo svakoga stajališta pozitivno, no među primjedbama svakako je ona koja se tiče dužine zastarnih rokova. Stari OPZ je skratio zastarne rokove čemu se opravdano i danas upućuju prigovori.²¹

U dijelu gdje govori o prestanku prava i obveza iz poreznodužničkog odnosa, u čl. 24., novi OPZ navodi kako prava i obveze iz poreznodužničkog odnosa prestaju plaćanjem, prijebom, otpisom i u drugim slučajevima određenim ovim zakonom dok prava iz porezno-dužničkog odnosa prestaju zastarom.

Iako se navedenom odredbom određuje da zastarom prestaju prava iz poreznodužničkog odnosa, ovdje se postavlja pitanje, ima li porezno tijelo samo pravo ili i dužnost utvrditi i naplatiti porez. Porezno tijelo ima pravo, ali i dužnost utvrditi i naplatiti porez. Ovako nepreciznu odredbu trebalo je izmijeniti novim OPZ-om.

Poreznodužnički odnos je takav odnos u kojem jedan subjekt, porezni dužnik, ima obvezu prema drugom subjektu, poreznom vjerovniku, izvršiti novčanu činidbu. Objekt je tog odnosa novčana činidba, najčešće u obliku poreznog duga. Zahtjevi iz poreznodužničkog odnosa nastaju trenutkom stjecanja zakonom predviđenih činjenica. Primjerice, kod poreza na promet nekretnina to je trenutak zaključivanja pravnog posla ili ugovora.²² Taj je trenutak različit za svaki pojedini porezni oblik i posebno je naveden u svakom zakonu koji uređuje pojedini porezni oblik.

Upravo je ova činjenica od velikog značaja u tematiziranoj problematici. Naime, radi se o zakonskom pravnom odnosu (*obligatio de lege*). Porezni se dug i porezni zahtjevi nikada ne mogu temeljiti na pravnom poslu, odlukama

zastaru obveze glavnog dužnika dulji od dvije godine, obveza jamca zastarijeva nakon isteka dvije godine od dospelosti obveze glavnog dužnika, osim kada jamac odgovara solidarno s dužnikom. Prekid zastare tražbine prema glavnom dužniku djeluje i prema jamcu samo ako je do prekida došlo nekim postupkom vjerovnika pred sudom protiv glavnog dužnika. Zastoj zastare obveze glavnog dužnika nema učinka prema jamcu. U dijelu o ugovoru o asignaciji ili uputi ZOO u čl. 134. propisuje da pravo primatelja upute zahtijevati ispunjenje od upućenika, zastarijeva za godinu dana. U st. 2. istog članka, određeno je da ako za ispunjenje nije određen rok, zastara počinje teći kad upućenik prihvati uputu, a ako ju je on prihvatio prije nego što je dana primatelju upute, onda kad ovome bude dana.

¹⁹ Novi OPZ koji je stupio na snagu 1. siječnja 2009. godine.

²⁰ NN 109/93., 95/94., 25/95.- pročišćeni tekst, 52/95. (ispr.), 106/96. i 164/98.

²¹ Na žalost, novi OPZ nije išao u smjeru produženja zastarnih rokova. Detaljnije o uređenju zastare u poreznom pravu do 2001. godine, tj. do donošenja starog OPZ-a, vidi, Vukić, Nikola, *Zastara potraživanja poreza u Republici Hrvatskoj, Tendencije u razvoju financijske aktivnosti države, Zbornik radova sa Znanstvenog skupa povodom 100. obljetnice tiskanja knjige Stjepana Posilovića "Financijalna znanost"*, HAZU, Zagreb, 2000., str. 309-323.

²² Vidi, čl. 14., 15. i 16. Zakona o porezu na promet nekretnina, NN 69/97., 153/02.

drugih tijela budući da je nastanak poreznog duga i poreznih zahtjeva vezan uz stjecaj zakonom utvrđenih činjenica. Dakle, za sve se porezne obveznike određuje isti dan od kojega počinju djelovati pravne posljedice poreznog duga.

Prestankom zahtjeva iz poreznodužničkog odnosa prestaje i sam poreznodužnički odnos i porezni dug.

Opća pravila o poreznoj zastari sadržana su u petom dijelu OPZ-a pod naslovom Opće postupovne odredbe u 8. poglavlju, Porezna zastara. Tako čl. 94. sadrži zastarne rokove uz taksativno navođenje prava koja zastarijevaju. Pravo poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, pokretanje prekršajnog postupka, naplatu poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni te pravo poreznog obveznika na povrat poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni zastarijeva za tri godine računajući od dana kada je zastara počela teći. Uz detaljno navođenje računanja zastarnih rokova, početka tijeka zastare, OPZ sadrži odredbu kojom se potvrđuje specijalna pravna narav odredbi o zastari uz upućivanje na supsidijarni izvor, *lex generalis*, a to je ZOO. Novi OPZ u st. 6. i 7. čl. 94. sadrži nove odredbe o zastari koje ne nalazimo u starom OPZ-u. Njima se određuje da se u vrijeme zastare računa i vrijeme koje je proteklo u korist prednika poreznog obveznika te o nenastupanju zastare prava na naplatu tražbine na temelju poreza, kamata i troškova, ukoliko je tražbina osigurana založnim pravom ili hipotekom, koji su upisani u javnu knjigu. U tom se slučaju tražbina može naplatiti iz opterećenih stvari. ZOO sadrži sličnu odredbu kojom je utvrđeno da se protekom zastarnog roka vjerovnik može namiriti ako je tražbina osigurana zalogom ili hipotekom samo iz opterećene stvari ako je drži u rukama ili je njegovo pravo upisano u javnoj knjizi.²³

Iako se OPZ poziva na ZOO, kao supsidijaran izvor glede uređenja instituta zastare, pogrešno je zaključiti da na sve što izrijeком OPZ ne uređuje u području zastare treba primijeniti propise građanskog prava, ZOO-a.

Prema Zakonu o obveznim odnosima zastarijeva “samo” zahtjev na ispunjenje obveze, ali ne i pravo.²⁴ Zakonski je izričaj drugačiji. U općim odredbama o zastari ZOO-om se utvrđuje prestanak prava zahtijevati ispunjenje obveze. No, ne prestaje pravo niti obveza. Otuda proizlazi i učinak ispunjenja zastarjele obveze. Dužnik nema pravo zahtijevati ono što je dao, čak i ako nije znao da je obveza zastarjela.

Opći porezni zakon²⁵ određuje da prava i obveze iz poreznodužničkog odnosa prestaju prijebajem, isplatom, otpisom i u drugim slučajevima određenim zakonom, dok zastarom prestaju prava iz poreznodužničkog odnosa. Izričaj se bitno razlikuje u odnosu na ZOO. Nema riječi o gubitku prava postavljanja

²³ Razlika je u dijelu odredbe prema kojoj se zastarjela tražbina kamata i drugih povremenih davanja ne može niti na taj način namiriti.

²⁴ Drugačija je odredba koja predstavlja odstupanje od ovog načela, gdje se u čl. 227. ZOO govori o zastari prava- pravo iz kojeg proistječu povremene tražbine.

²⁵ I slični propisi o javnopravnim davanjima poput carinskih propisa, npr. Carinski zakon, NN 78/99., 94/99., 117/99., 73/00., 92/01., 47/03., 140/05., 138/06., 60/08., u čl. 250. i 250a, govore o zastari prava na naplatu duga

zahtjeva za ispunjenjem obveze. Izrijeком se kaže da prestaje pravo. Dakle, ne samo da vjerovnik nema pravo zahtijevati ispunjenje obveze, već je njegovo pravo, koje se sastoji od zahtjeva i ovlaštenja u cjelini prestalo postojati, tj. ugasilo se *ex lege*. Takvo uređenje ukazuje na prekluzivnu²⁶ narav zastare u poreznom pravu.²⁷

Prestankom ili gašenjem prava jedne strane prestaje i obveza druge, budući da subjektivnom pravu jednog subjekta uvijek odgovara obveza drugog subjekta. Kada je pravo prestalo postojati tada se ne može primiti ispunjenje obveze jer je ona jednako prestala postojati. Dakle, nastupanjem zastare prava na naplatu poreza, plaćanje poreznog duga je plaćanje neduga. Stoga, ne vrijedi pravilo iz ZOO po kojemu u slučaju kada dužnik ispuni zastarjelu obvezu nema pravo zahtijevati da mu se vrati ono što je dao.

Praksa često zauzima drugačija stajališta od prethodno navedenog. U predmetu od 17. travnja 2008. godine, odbijen je tužitelj sa zahtjevom za povrat plaćenog kojim je zahtijevao i utvrđivanje nastupa zastare prava na naplatu poreza na promet nekretnina. Naime, tužitelju je utvrđena obveza plaćanja poreza na promet nekretnina u 1994. godini. Zastarni je rok počeo teći 1. siječnja 1995. godine pa je protekom 1. siječnja 2001. godine nastupila apsolutna zastara. Tužitelj je podmirio porezni (ne)dug 27. rujna 2001. godine, odnosno nakon nastupa apsolutne zastare,

²⁶ Temeljne razlike između zastare i prekluzije: prekluzivni je rok strogi zakonom određeni rok unutar kojega stranka mora poduzeti određene radnje, ako neće da joj se ugasi ne samo zahtjev nego i subjektivno pravo. Prekluzija je u tom smislu slična zastari, a razlikuje se što se kod zastare gubi pravo na tužbu ili zahtjev na prisilno izvršenje prava, a ne samo pravo. Dok istekom prekluzivnog roka nastupa prekluzija, gubi se pravo. Na prekluzivne rokove sud pazi po službenoj dužnosti i obično su kratki. Prekluzija, *lat. precludo* (zatvoriti) je poseban institut građanskog prava koji se slično, kao i institut zastare, zasniva na činjenici nevršenja prava u određenom roku. Razlike između ova dva instituta postoje i u sljedećem: zastara se odnosi na tražbena (obligaciona prava), a prekluzija na preobražajna prava (pravne moći). Po proteku roka zastare titular subjektivnog prava, koji nije vršio svoje pravo, gubi mogućnost putem suda zahtijevati prinudno ostvarenje prava (zastarjelošću pravo ne prestaje postojati u građanskom pravu, već ono postoji i dalje, ali kao prirodna obligacija (*obligatio naturalis*) koja je neutuživa). Kod prekluzije se pravo konačno gubi i u cjelini.

Kao posljedica prethodne razlike, prekludirani dužnik koji je svoju obvezu ispunio po proteku prekluzivnog roka može zahtijevati povrat danog na ime obveze ispunjenja. Kod zastare dužnik nema prava na povrat, čak i u slučaju da je bio u zabludi u pogledu ispunjenja zastarjele obveze. Prekluzivni rok teče neprekidno, a kod zastare postoji mogućnost zastoja i prekida. Na prekluzivne rokove sud pazi *ex officio* dok na rokove zastare samo po prigovoru tuženog. U pravnoj teoriji i praksi sporni su kriteriji razlikovanja prekluzivnih rokova od rokova zastare. Zakonski se to najčešće rješava nedefiniranjem prekluzivnih rokova, dok se u okviru poglavlja o rokovima zastare navodi u kojim slučajevima se ne primjenjuju pravila o zastari.

²⁷ Unutar teorijskih klasifikacija rokova ističemo da razlikovanje rokova na prekluzivne (peremptorne) i dilatorne rokove ima za kriterij razlikovanja upravo pravne posljedice. Kod prekluzivnih se rokova radi o razdoblju unutar kojega stranke moraju poduzeti određenu radnju ili im se gasi samo subjektivno pravo dok dilatorni rokovi označavaju razdoblja koja moraju proteći da bi stranka mogla poduzeti određenu (postupovnu) radnju. Vidi, detaljnije, Lončarić-Horvat, Olivera, *Osnove općega poreznog prava*, II dio, *Porezni vjesnik-a*, 1999., Institut za javne financije, str. 22. To naglašavamo iz razloga što se pogrešno smatra da su pojmovi zastarnog i prekluzivnog roka suprotnosti.

protekom roka od šest godina. Sud je utvrdio da to što je tužitelj dug podmirio nakon što je nastupila apsolutna zastara ne daje mu zakonsko pravo na povrat plaćenog. U svojoj se odluci sud pozvao na (tada važeći) ZOO i čl. 367. prema kojemu dužnik ako ispuni zastarjelu obvezu nema pravo zahtijevati da mu se vrati ono što je dao, čak i ako nije znao da je obveza zastarjela.²⁸ Stajalište poreznih tijela koja smatraju da se zastarom ne gasi samo pravo potvrđuje Upravni sud u nemalom broju slučajeva tumačeći odredbe OPZ-a o zastari na način da zastarijeva samo zahtjev. Slijedom toga, ako dužnik ispuni zastarjelu obvezu, smatra se da je platio dug, a ne nedug te ne može tražiti povrat plaćenog.²⁹

Bogata je praksa poreznih tijela i Upravnog suda iz područja javnih davanja gdje se pitanje učinka zastare rješava primjenom odredbi građanskog prava. No, smatramo da nije ispravno utvrditi da dužnik ispunjavanjem zastarjele obveze plaća dug. U slučaju kada se ugasilo subjektivno pravo vjerovnika (u ovom slučaju države-poreznog tijela) tada otpada pravni temelj po kojemu imovina dužnika, u ovom slučaju u obliku novca, može prijeći na vjerovnika. U tom se slučaju radi o plaćanju neduga i dužniku treba priznati pravo na povrat plaćenog.³⁰ Budući da je prestalo samo subjektivno pravo ne postoji pravna osnova za prijelaz imovine s dužnika na vjerovnika. Porezno tijelo ne može zakonito primiti uplatu zastarjele porezne obveze jer je njezino subjektivno pravo prestalo postojati. U tom slučaju, takva uplata poreznog dužnika može biti jedino tretirana kao darovanje ili što drugo, ali nikako kao plaćanje duga jer je on prestao postojati.

5. Zastarni rokovi i njihovo računanje

U građanskom pravu temeljno je razlikovanje zastarnih rokova na opće i posebne zastarne rokove te na relativne i apsolutne zastarne rokove.

Određujući opći rok zastare ZOO u čl. 225. utvrđuje da tražbine zastarijevaju za pet godina ako zakonom nije određen neki drugi rok zastare. Kada je riječ o povremenim tražbinama, tražbine povremenih davanja, koja dospijevaju godišnje ili u kraćim razdobljima, pa bilo da se radi o sporednim povremenim tražbinama, kao što je tražbina kamata, bilo da se radi o takvim povremenim tražbinama u kojima se iscrpljuje samo pravo, kao što je tražbina uzdržavanja, zastarijevaju za tri godine od dospelosti svakoga pojedinog davanja.³¹ Apsolutni zastarni rok određen je u dvostrukom trajanju relativnog zastarnog roka.

²⁸ Predmet US-171/2005 od 17. travnja 2008. godine, Juričić, Mirjana, *Zastara u poreznim stvarima, Upravno pravo-aktualnosti upravnog sudovanja i upravne prakse-2008.*, Inženjerski biro, Zagreb, 2008., str. 128.

²⁹ U presudi Upravnog suda br. US-11617/1998 od 8. veljače 2001. godine, govori se o zastari prava na podnošenje zahtjeva. Prema, Kriletić, *Zastara naplate carine i prekršajnog progona u praksi Upravnog suda Republike Hrvatske, Upravno pravo“aktualnosti upravnog sudovanja i upravne prakse“2008.*, Inženjerski biro, Zagreb, 2008., str. 102-103.

³⁰ Primjer takve pogrešne prakse je Presuda Upravnog suda br. Us-11617/1998 od 8. veljače 2001. godine.

³¹ V. ZOO, čl. 226.

Trend skraćivanja zastarnih rokova do kojega je došlo u gotovo svim granama privatnog prava odgovor je na brojne situacije koje nalazimo u praksi npr. građanskog i trgovačkog prava. I takvi, već od zakonodavca “skraćeni” zastarni rokovi, nekada se pokazuju predugim. Rješenje su stvorili sudska praksa i teorija primjenom načela savjesnosti i poštenja. Iz navedenoga je načela kreirana i izvedena ustanova *Verwirkung*. Navedeni je institut sudska praksa razvila, a teorija prihvatila i detaljno razradila, kao korektiv koji proizlazi iz pravičnosti. Uz vrlo restriktivnu primjenu, ova se ustanova iznimno primjenjuje sjedinjujući tri bitna elementa: zakašnjenje u vršenju prava, proturječno ponašanje vjerovnika i ideja povjerenja. No, ovu ustanovu valja razlikovati od zastare, budući da je bitno različita.³²

U kontekstu dužine zastarnih rokova imamo gotovo suprotnu situaciju u poreznom pravu, zastarni rokovi se produžuju, tj. takve zahtjeve upućuju teorija i praksa.

U poreznom se pravu razlikuje više vrsta zastarnih rokova. Razlikovanje se može napraviti prema vrsti prava, koja imaju sudionici poreznopravnog odnosa, odnosno prema pravima iz poreznodužničkog odnosa. Radi se o pravu poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, pokretanje prekršajnog postupka, naplatu poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni te pravu poreznog obveznika na povrat poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni. Navedena prava zastarijevaju za tri godine računajući od dana kada je zastara počela teći. Početak tijeka zastarnog roka razlikuje se ovisno o kojem je pravu riječ.

Kao “glavne” vrste zastara mogli bi odrediti zastaru (prava) određivanja porezne obveze i zastaru (prava) naplate potraživanja iz poreznodužničkog odnosa. Zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata počinje teći nakon isteka godine u kojoj je trebalo utvrditi porezne obveze i kamate. Zastara prava na pokretanje prekršajnog postupka počinje teći nakon isteka godine u kojoj je počinjen prekršaj. Zastara prava na naplatu poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni počinje teći istekom godine u kojoj je porezni obveznik sam utvrdio poreznu obvezu ili nakon isteka godine u kojoj je porezno tijelo utvrdilo poreznu obvezu, kamate, troškove ovrhe i novčanu kaznu. Zastara prava na povrat poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni počinje teći istekom godine u kojoj je porezni obveznik stekao pravo na povrat.

Pored navedenog, razlikuje se, jednako kao i u građanskom pravu, relativni i apsolutni zastarni rok.

Apsolutni rok zastare prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, pokretanje prekršajnog postupka, naplatu poreza,³³ kamata, troškova

³² Krneta, str. 22.

³³ “Pravo na naplatu poreznog duga zastarijeva protekom roka apsolutne zastare osim, sukladno odredbama Zakona o obveznim odnosima (“Narodne novine” broj 53/91, 93/91) kad Porezna uprava u postupku ovrhe radi naplate poreznog duga stekne pravo zaloga ili hipoteke na određenoj pokretnoj odnosno nepokretnoj stvari, tada pravo na naplatu poreznog duga ne zastarijeva, odnosno može ga se u svako doba naplatiti iz prodaje stvari na kojoj postoji pravo zaloga ili hipoteke.” Mišljenje Središnjeg ureda, klasa 410-01/02-02/29, ur. broj: 513-07/02-2, od 12.3.2002. Mišljenje

ovrhe i novčanih kazni te prava poreznog obveznika na povrat poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni nastupa za šest godina računajući od dana kada je zastara počela *prvi put teći*. Dakle, rješenje je isto kao i u građanskom pravu gdje je apsolutni zastarni rok određen u dvostrukom trajanju relativnog zastarnog roka.

5.1. Prekid i zastoj zastare

Zakonski su propisi o zastari imperativne naravi pa govorimo o zabrani promjene roka zastare. Stoga ugovorne strane u građanskopravnom odnosu te sudionici poreznopravnog odnosa ne mogu unaprijed i prije isteka zastarnog roka pravnim poslom odrediti drugačije vrijeme zastare od onog zakonskog. Jednako ne mogu niti odrediti da zastarijevanje neće teći neko vrijeme. No, zakonom se predviđaju činjenice zbog kojih dolazi do zastoja zastare ili prekida zastare. Radi se o taksativno navedenim činjenicama pa se pravnim poslovima sudionika navedenih pravnih odnosa ne mogu odrediti druge činjenice koje bi imale učinak promjene roka zastare.

Pod zastojem zastarijevanja razumije se nastup takvih činjenica koje sprječavaju zastaru na način sprječavanja početka tijeka zastare ili tijekom zastarnog roka prestaje sve dok postoji zakonom predviđena činjenica. Proteklo vrijeme se uračunava u zastaru pa činjenice koje uzrokuju zastoj dovode do toga da se stvarno zastarni rok produžuje. ZOO navodi izričekom razloge koji dovode do zastoja zastare.³⁴ Od situacija kada zastara ne teče, u poreznim stvarima ne dolazi u obzir ZOO-om predviđena situacija postojanja tražbina između srodnika.

Odredbi o zastaju zastare nema u poreznim propisima. U OPZ-u nema odredbi o zastaju zastare.

Do prekida zastare, s druge strane, može doći isključivo voljom sudionika nekog pravnog odnosa. Prekid tijekom zastare zbog točno navedenih uzroka dovodi do prekida već proteklog vremena, no ono se ne uračunava u zakonom određeni rok za (relativnu) zastaru, već zastarijevanje mora početi teći iznova.³⁵ Razloge i učinke prekida zastare ZOO uređuje u čl. 240. do 246.

Novi OPZ uređuje prekid zastare u čl. 95.

Tako se tijekom zastare prekida svakom službenom radnjom poreznog tijela usmjerenom na utvrđivanje ili naplatu poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni, koja je dostavljena na znanje poreznom obvezniku. Jednako se tijekom zastare prekida svakom radnjom poreznog obveznika dostavljeno na znanje poreznom tijelu radi ostvarenja prava na povrat poreza naplaćenog bez pravne osnove ili više plaćenog poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni. Pri tomu, nakon

datira iz 2002. godine, dok novi OPZ ima takvu izričitu odredbu te otpada potreba supsidijarne primjene ZOO-a.

³⁴ Vidi, ZOO, čl. 235.-239. Opširnije, Klarić, Petar, Vedriš, Martin, *Građansko pravo*, 11. izd., Narodne novine, Zagreb, 2008., str. 184-185.

³⁵ Prema, Čuveljak, Jelena, *Zastoj i prekid zastare*, http://www.pravnadatoteka.hr/pdf/Cuveljak_Jelena_prekid_zastare.pdf. (12.11. 2008.).

poduzetih navedenih radnji, zastarni rok počinje ponovno teći. Dakle, prekid zastare je nastup takvih okolnosti uslijed kojih zastara prestaje teći pri čemu se proteklo vrijeme ne uračunava, nego zastara nakon prekida počinje teći iznova.

Odredba OPZ-a prema kojoj apsolutni rok zastare gore navedenih prava nastupa za šest godina računajući od dana kada je zastara počela prvi put teći dovedena u vezu s čl. 91. o prekidu zastare u praksi je bila povodom različitim tumačenjima.

Tako u praksi nalazimo stajališta prema kojima prekid zastare utječe i na novi početak roka apsolutne zastare. No, apsolutni zastarni rok ne može *po drugi put početi prvi put teći*.³⁶ Upravni sud djeluje na uklanjanju pravne nesigurnosti izražavajući stajalište da apsolutni zastarni rok teče u kontinuitetu neovisno od mogućih prekida koji djeluju samo na tijek relativnog zastarnog roka.³⁷

Iako se slažemo s mišljenjima da su zastarni rokovi u poreznom pravu nepotrebno skraćeni ili drugim riječima da su prekratki, to nikako ne znači da se slažemo s pokušajima koje nalazimo u praksi gdje se rokovi zastare produžuju, različitim, često pogrešnim tumačenjima računanja zastarnih rokova. Jedan od takvih pogrešnih načina svakako se nalazi u mišljenjima gdje (apsolutni) zastarni rok po *drugi put počinje prvi put teći*.

5.2. Računanje zastarnog roka prema OPZ-u povodom obrazloženja jedne presude Upravnog suda

Jedan od zaključaka sjednice sudaca Upravnog suda iz 2001. godine je da je za utvrđivanje apsolutnog roka zastare prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze mjerodavno kada je porezno tijelo saznalo za poreznu obvezu.³⁸

Upravni je sud Republike Hrvatske u obrazloženju presude broj US-1038/02, od 6. prosinca 2006. godine zauzeo slično stajalište po kojemu početak računanja zastarnog roka veže uz subjektivnu činjenicu saznanja. “Sud nalazi da je pravilan zaključak poreznog tijela kako u konkretnom slučaju nije nastupila zastara prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze tužitelju. S obzirom, naime, da je prvostupanjsko porezno tijelo saznalo za postojanje porezne obveze 3. svibnja 2001., kad je tuženom tijelu dostavljen Ugovor, radi razreza poreza na promet nekretnina, prvostupanjsko je tijelo tek tada moglo pokrenuti postupak za utvrđivanje porezne obveze tužitelju, pa je nakon isteka te godine zastarni rok i počeo teći. (...). Sukladno spomenutim odredbama OPZ-a, zastara prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze počinje teći po isteku godine u

³⁶ No, treba imati na umu činjenicu da su zastarni rokovi materijalnopravni, a ne procesnopravni rokovi. Prema tomu, ako tijekom postupka dođe do poništenja poreznog rješenja i donošenja novog kojim se poništavaju sve pravne posljedice koje je proizvelo poništeno rješenje, ne može se uzeti da je poništen i početak tijeka zastare. Prema, Juričić, Mirjana, *Zastara u poreznim stvarima*, str. 125-126.

³⁷ Odluka US-12178/2006 od 17. travnja 2008., prema, Juričić, str. 131.

³⁸ Zaključak sjednice sudaca Upravnog suda Republike Hrvatske, od 5. studenog 2001., http://www.upravnisdudrh.hr/dogadanja/opatija_2007/.htm.

kojoj je poreznu obvezu trebalo utvrditi, a poreznu se obvezu utvrđuje u postupku razreza poreza pokrenuta na temelju prijave poreznog obveznika, odnosno o saznanju činjenice da je porezna obveza nastala, no u ovome je slučaju prvostupanjsko tijelo za nastanak porezne obveze saznalo 2001. kada mu je ugovor o darovanju dostavljen.” I u praksi Upravnog suda starijeg datuma, temeljenoj na propisima koji su tada bili na snazi, nalazimo slično mišljenje.³⁹

Ako pođemo od navedenih stajališta Upravnog suda onda ne čudi donošenje rješenja u 2000. godini kojim se utvrđuje obveza plaćanja poreza na promet nekretnina, a temeljem ugovora o prometu nekretnina iz 1968. godine. Porezne vlasti nisu dovodile u pitanje svoje pravo na utvrđivanje porezne obveze (i pravo na naplatu) jer, čini se, nisu smatrale da je porezna obveza zastarjela protekom roka duljeg od 30 godina. Naime, u tom se slučaju početak zastarnog roka računao od saznanja za ugovor koji je povod oporezivanja.

Iako Opći porezni zakon u čl. 90. st. 2. kaže da zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata počinje teći nakon isteka godine u kojoj je *trebalo* utvrditi poreznu obvezu i kamate, čini se, i jasno je iz prakse, da postoje dvojbe u odgovoru na pitanje kada *treba* utvrditi porezne obveze i kamate. Uvijek je nužno utvrditi o kakvom se porezu radi, odnosno koje je razdoblje oporezivanja kod određene vrste poreza. Tako, npr. ako se radi o porezu na dohodak za 2007. godinu, porez *treba* utvrditi u 2008. godini, pa zastarijevanje počinje teći 1. siječnja 2009. godine. Ako se, primjerice radi o porezu na promet nekretnina ili posebnim porezima na promet, oni se utvrđuju u trenutku nastanka porezne obveze. Dakle, ako se nekretnina temeljem ugovora stekla u 2007. godini tada zastarijevanje počinje teći istekom te iste godine, odnosno 1. siječnja 2008. godine.⁴⁰

³⁹ Rok u kojem se može razrezati porez teče od trenutka saznanja za rješenje o nasljeđivanju ako stranka nije podnijela poreznu prijavu radi razreza poreza na nasljedstvo temeljem rješenja o nasljeđivanju. “(...) Obzirom na činjenicu da tužitelj, kao porezni obveznik, nije pružio dokaz da je poreznom tijelu prijavio nastanak porezne obveze, što je bio dužan učiniti, to po ocjeni upravnih tijela nije mogla nastupiti zastara u smislu citiranih odredaba (...) ako tužitelj i nije sam podnio poreznu prijavu radi razreza poreza, tada porezna obveza nastaje u času saznanja o donošenju rješenja o nasljeđivanju, te se od tada računa i rok za pravo na razrez poreza, odnosno pravo na pokretanje prekršajnog postupka zbog povreda odredaba ovog zakona, (...) “. Upravni sud Republike Hrvatske, Us-9992/1998 od 26. listopada 2000.

Prema, [www. http://www.upravnisudrh.hr/praksa/full.php?link=htm.php](http://www.upravnisudrh.hr/praksa/full.php?link=htm.php). (13.10.2008.).

⁴⁰ Kod poreza na promet nekretnina moguća je donekle situacija da porezni obveznik sam ne utvrdi poreznu obvezu, tj. akt na temelju kojega je stečena nekretnina i na temelju kojega treba razrezati poreznu obvezu ne dostavi poreznom tijelu. Naime, u tom je slučaju po nekima pitanje je li zastara počela uopće teći jer se radi o poreznoj utaji (eventualno poreznom prekršaju). U svjetlu čl. 14. i 15., Zakona o porezu na promet nekretnina temeljem kojih je javni bilježnik koji ovjerovljuje potpise na ispravama o prodaji ili drugom načinu otuđenja nekretnine obavezan jedan primjerak isprave dostaviti ispostavi Porezne uprave na području koje se nalazi nekretnina u roku od 15 dana po isteku mjeseca u kojem je ovjerovljen potpis na ispravi, prema propisima o obveznom osobnom dostavljanju pismena, jasno da i u slučaju utaje zastara može početi teći. Slično glasi i sljedeći stavak istog zakonskog članka prema kojemu su sudovi i druga tijela obvezni ispostavi Porezne uprave na području koje se nalazi nekretnina dostavljati svoje odluke, kojima se mijenja vlasništvo nekretnina u zemljišnim knjigama, odnosno u službenim očevidnicima u roku od 15 dana po isteku mjeseca u kojem je odluka postala pravomoćna, prema propisima o obveznom

OPZ-om je jasno određen početak roka zastare. Kod prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata to je istek godine (dakle 1. siječanj) u kojoj je *trebalo* utvrditi porezne obveze i kamate. Istovremeno, propisi o pojedinim poreznim oblicima nedvojbeno određuju kada treba utvrditi poreznu obvezu ili dug. Početak tijeka zastarnog roka ne vezuje se nigdje uz (subjektivnu) *mogućnost* ili saznanje poreznih tijela, već uz zakonom utvrđenu obvezu poreznog tijela kada ono *treba* utvrditi porez. No, praksa Upravnog suda pokazuje slučajeve gdje se utvrđuje da rok zastare počinje teći od dana *saznanja* poreznog tijela za nastanak porezne obveze.⁴¹

Situaciju, gdje porezno tijelo treba utvrditi poreznu obvezu, a to ne može učiniti iz razloga što nema saznanja da je nastao povod oporezivanju ne možemo riješiti na način da početak tijeka zastare koji je vezan uz istek godine (dakle 1. siječanj) u kojoj je *trebalo* utvrditi porezne obveze vežemo uz istek godine u kojoj se *moglo* utvrditi porezne obveze.

Ukoliko ne postoji pravna norma donositelji poreznih akata ne mogu popunjavati pravnu prazninu i izmisliti svrhu norme koja po njihovom uvjerenju odgovara javnom interesu. Nedovoljno određeni izrazi kao što je *moći*, *moglo* i sl. dovodi do dvojbe pa takvo neizravno izražavanje zakonodavci rijetko primjenjuju i kod dodjeljivanja slobodnog ovlaštenja.⁴² Kada je riječ o obvezi utvrđivanja poreza tada nema slobodnog ovlaštenja, tj. odlučivanja po slobodnoj ocjeni pa je u primjeni instituta zastare potpuno suprotno svrsi norme koristiti navedeni izraz ili ga tumačenjem norme dovoditi u vezu s institutom zastare.

Ukoliko porezno tijelo ne može utvrditi poreznu obvezu zbog određenog nedopuštenog ponašanja poreznog obveznika tada govorimo o poreznom prekršaju ili, pak, i o poreznoj utaji.

Pitanje zastare u slučaju porezne utaje treba riješiti odredbom OPZ-a koja tada isključuje zastaru ili produžuje zastarne rokove.

U institut zastare (s obilježjem prekluzivnog roka) unosi se i stvara pravna nesigurnost ako početak roka zastare vežemo uz subjektivni trenutak, mogućnost ili saznanje. Pravna nesigurnost nešto je što nikako ne bi smjelo proizlaziti iz sudske prakse ili prakse državnih tijela.

Dakle, činjenica da se porez nije utvrdio u godini u kojoj je trebao biti utvrđen zbog počinjenja porezne utaje nije argument za tumačenje spomenutih odredbi na snazi, na način da apsolutni rok zastare, koji je zakonom određen kao objektivni rok, tumačimo i pretvaramo u subjektivni rok. Zakonom određen

osobnom dostavljanju pismena. Mišljenja smo da i u tom slučaju zastara počinje teći jer zakon jasno navodi kada treba utvrditi poreznu obvezu,

⁴¹ Upravni sud RH br. Us-1038/02, 6. prosinca 2006., Računovodstvo i financije, br. 10., 2007., str. 110.

⁴² Kriletić, Marija, Praksa Upravnog suda Republike Hrvatske u poreznim stvarima (s obzirom na odluke donesene prema slobodnoj ocjeni), *Upravno pravo i upravni postupak u praksi – aktualna pitanja i problemi*, Inženjerski biro, Zagreb, 2006., str. 8., www.upravnisudrh.hr/praksanov/porez_slobodna.htm(1.11.2007.).

zastarni rok kao objektivan rok prekluzivne naravi ne bi smio biti, zbog teških posljedica, protumačen kao subjektivan rok.

Poredbenopravno gledano, zastarni su rokovi u poreznom pravu različito uređeni. Ono što se svakako može primijetiti jeste da većina zemalja pitanje (zastare) porezne utaje rješava odredbama o isključenju zastare, odnosno s bitno dužim zastarnim rokovima u odnosu na opće zastarne rokove. Njemačko porezno zakonodavstvo poznaje zastarne rokove u trajanju od jedne, četiri, pet i deset godina pri čemu se ovaj potonji primjenjuje na poreznu utaju. Austrijsko pravo primjenjuje zastarne rokove u trajanju od tri, pet, sedam i petnaest godina, gdje se rok od sedam godina primjenjuje na utaju poreza, ali se može produživati za po jednu godinu, ukoliko porezne vlasti poduzimaju određene radnje, no nakon proteka 15 godina nastupa apsolutna zastara. SAD apsolutno isključuju zastaru u slučaju da porez (obveza) uopće nije prijavljen, ili je namjerno prikazan krivi porezni dug, ili porezna prijava sadrži namjerno navedene netočne ili neistinite podatke.⁴³

6. Prigovor zastare

Zakon o obveznim odnosima u čl. 214. st. 3., sadrži opće pravilo prema kojem sud na zastaru ne pazi po službenoj dužnosti, već jedino ako se na nju pozove dužnik. Iako takve izričite odredbe OPZ nema, pogrešan je zaključak da se onda supsidijarno primjenjuje navedena odredba ZOO-a.

Ako se na prvi pogled čini kako se radi o dvojbi treba li u poreznom postupku i postupku pred sudom paziti na zastaru po službenoj dužnosti ili ne, čini se da takvu dvojbu treba riješiti u korist poreznih obveznika. Nekoliko je argumenata koji idu takvoj tvrdnji u prilog.

Načelo zakonitosti izraženo u čl. 6. novog OPZ-a temelj je svih argumenata.

Iz ovog načela proizlazi zakonom izričito propisana dužnost poreznog tijela da zakonito utvrđuje sva prava i obveze iz poreznopravnog odnosa te utvrđuje sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke. Pri tomu je od nemale važnosti odredba OPZ-a, koja kaže da je porezno tijelo dužno s jednakom pažnjom utvrditi i one činjenice koje idu u prilog poreznom obvezniku. Jasno je da nastup zastare prava na utvrđivanje poreza i prava na naplatu poreza ili kojeg drugog javnog davanja predstavlja činjenicu koja ide u prilog poreznom obvezniku. Jednako je tako jasno i da je stupanj pažnje, koji je potreban za utvrđenje činjenica koje dovode do nastanka ili povećanja porezne obveze, jednak ili samo veći no stupanj pažnje koji je potreban za utvrđenje zastare.

Prema tomu, nema sumnje da za porezno tijelo, kao i sud, utvrđenje zastare ne predstavlja posebnu, pojačanu aktivnost ili posebne izvanredne radnje iz

⁴³ Vidi opširnije, Lončarić-Horvat, Olivera, *Zastara u poreznom pravu SAD-a, Njemačke, Austrije i Hrvatske, Porezni vjesnik*, br. 2., 2005., str. 34-35., Horvat, Ladislav, *Posljedice zastare u porezno-pravnom odnosu, Zbornik radova: Hrvatska pred vratima EU-fiskalni aspekti*, Zagreb, 2005., str. 309-315.

kojih bi mogli zaključiti da se traži veći stupanj pažnje no u odnosu na ostale postupovne radnje.

Obveza poreznog tijela paziti na zastaru po službenoj dužnosti ima zakonsku osnovu u načelu zakonitosti i čl. 6. st. 2. Pogrešno bi bilo supsidijarno primijeniti pravilo ZOO-a po kojemu se sud neće obazirati na zastaru ako se dužnik na nju ne pozove. U poreznom bi pravu temeljem načela zakonitosti drugostupanjsko tijelo trebalo, ispitujući zakonitost pobijanog akta, i bez prigovora zastare voditi računa o tomu. Jednako i sud, ispitujući zakonitost osporenog upravnog akta nije vezan razlozima tužbe što znači da sam treba uzeti u obzir zastaru kada nije istaknuta u tužbi.

7. Umjesto zaključka

Zastara kao institut primarno građanskog prava ima svoje mjesto i u javnom pravu. Ta je ishodišna točka zastare, praksa pokazuje, jedan od glavnih razloga da se zakonski okvir privatnopravne zastare često uzima kao supsidijarni izvor prava u primjeni istog instituta u javnom, poreznom pravu i kada za to nema temelja. Iako, postoji izričita zakonska odredba u poreznom pravu koja ukazuje na supsidijarnu pravnu narav odredbi građanskog prava o zastari pogrešno je iz toga zaključiti da sve ono što izrijekom nije uređeno u javnom pravu u pogledu zastare treba urediti prema građanskopravnim pravilima zastare.

Pravne su posljedice zastare u građanskom i poreznom pravu bitno različite. Stajalište prema kojemu u poreznom pravu nastupom zastare prestaje ne samo zahtjev, već i ovlaštenje koje proizlazi iz prava, odnosno prema kojemu se gasi samo pravo, ima svoje uporište i brani se mnogim argumentima. Dok u građanskopravne, tj. obveznopravne odnose sudionici ulaze na temelju suglasnosti volje, u javnopravni odnos se ulazi gotovo prisilno, tj. kada su ispunjeni zakonom previđeni uvjeti. Protekom zastarnog roka, vjerovnik gubi, ne samo zahtjev, tj. sudsku zaštitu ostvarenja prava, već i samo pravo. Zakonska osnova nastanka poreznopravnog i poreznodužničkog odnosa onemogućuje postojanje i opstanak naturalne obveze po proteku zastarnog roka u javnome pravu. Kada u građanskom pravu nastupi zastara, zakonodavac uskraćuje vjerovniku sudsku zaštitu njegova prava. On ne može ulaziti u samo postojanje odnosa, nastao je mimo njegove volje i tako i dalje egzistira. Prema tomu, vjerovnik ima i dalje pravo, koje doduše ne uživa sudsku zaštitu, a dužnik i dalje ima obvezu ispunjenja koja se ne može prisilno, sudski tražiti. Stoga je to naturalna obveza. Obveza je ostala nepromijenjena kako je određena suglasnošću volja stranaka, sudionika odnosa. Stranke svojom voljom odlučuju kada će nastati i kada će prestati odnos.

No, poreznopravni odnos je odnos *ex lege*. U poreznom pravu, subjektivno pravo vjerovnika proizlazi iz zakona. Dužnik ne iskazuje svoju suglasnost ili pristanak na obvezu koja nastaje. Protekom zastarnog roka zakonodavac u ovom slučaju ne uskraćuje vjerovniku samo pravo na sudsku zaštitu, već prestaje postojati i samo pravo. Dužniku nametnuta obveza ima svoju osnovu u zakonu, a ne u suglasnim voljama stranaka. Protekom zastarnog roka obveza prestaje

postojati budući da je njezina osnova u zakonu koji određuje kada nastaje i kada prestaje odnos. Ne može se govoriti o postojanju naturalne obveze u javnopravnom odnosu. U ovom slučaju obveza ili postoji ili ne. Zakonodavac je ovdje kreator odnosa, on imperativno određuje kada nastaje i kada prestaje odnos.

Slijedom navedenoga, kada dužnik ispuni zastarjelu građanskopravnu obvezu, ispunjava obvezu na koju je sam pristao, iskazivanjem svoje volje. Ta obveza ne uživa sudsku zaštitu, ali je i dalje obveza koju zovemo naturalnom obvezom. Takvog pristanka dužnika na obvezu u javnopravnom odnosu nema i nije niti potrebna. U poreznom pravu ako porezni obveznik ili porezni dužnik želi ispuniti obvezu koja je zastarjela, on to ne može učiniti jer je prestala postojati. Vjerovnik ne može primiti ispunjenje zastarjele obveze budući da je ona prestala postojati. Porezni dug nastupom zastare postaje nedug.

Jednako je pogrešno zaključiti iz nepostojanja izričite odredbe Općeg poreznog zakona po kojoj na zastaru porezno tijelo i sud paze po službenoj dužnosti, da to znači kako u tom slučaju supsidijarno treba primijeniti pravilo građanskog prava po kojemu se na zastaru pazi jedino po prigovoru stranke. Argumenata je više za takvo stajalište čiji je temelj u načelu zakonitosti poreznog postupka.

OPZ nema odredbi o obustavi ili zastoju zastare. Prema pravilima građanskog prava, općenito, pod zastojem ili obustavom zastarijevanja podrazumijeva se nastup takvih okolnosti uslijed kojih zastara ne može početi teći ili, već započeta zastara prestaje teći tako dugo dok te okolnosti ne otpadnu. Nakon toga zastara se nastavlja, a proteklo vrijeme uračunava. Razloge koji utječu na zastoj zastarijevanja možemo podijeliti u dvije temeljne skupine. Subjektivni razlozi zastoja ili obustave zastare sastoje se u specifičnim osobnim odnosima između vjerovnika i dužnika. Objektivni razlozi zastoja zastare predstavljaju stvarnu nemogućnost vjerovnika ostvariti potraživanja. Poreznim propisima je uređeno pitanje prekida zastare. Prekid zastare ima utjecaja na relativnu zastaru što je i razumljivo jer do njega dolazi voljom ili radnjom sudionika određenog pravnog odnosa. No, prekidi ne utječu na zakonom određeni rok apsolutne zastare.

Sažimajući navedeno za zaključiti je da zastarni rok u poreznom pravu ima gotovo sva obilježja prekluzivnog roka. Unutar zastarnog roka sudionici poreznopravnog odnosa moraju poduzeti određene radnje ako žele iskoristiti svoje pravo, jer se protekom zastarnog roka gasi subjektivno pravo. Na istek zastarnog roka pazi se po službenoj dužnosti. No, dok kod prekluzivnih rokova nema prekida ni zastoja porezno pravo poznaje izrijekom prekid zastarnog roka. Inkorporiranje instituta privatnog prava, postavljenog na drugim zasadama u javno, porezno pravo ukazuje na opasnosti koje praksa u primjeni takvog instituta potvrđuje. Trebalo bi razmisliti o značaju i eventualnom ukidanju odredbe koja upućuje na supsidijarnu primjenu odredbi ZOO-a u poreznom pravu. Naime, podredno propisana primjena odredbi privatnoga prava u javnom pravu, pokazuje se kao “zamka” u koju se može upasti ako se ne vodi računa o cilju i svrsi pravnih propisa.

Summary

**STATUTE OF LIMITATIONS – ON IMPLEMENTATION
OF CIVIL LEGAL RULES IN THE TAX LAW AND COURT
PRACTICE**

The statute of limitations contributes to legal security of parties involved in legal relations being implemented in the field of private and public law. In principle, the statute of limitations has been considered as an institute of the Civil Law. Therefore, it is no surprise that revenue regulations prescribe a subsidiary application of the Civil Law regulations on statute of limitations. Nevertheless, there are considerable and significant differences between the statute of limitations in Civil Law and in Tax Law. The practice has confirmed these differences. Having this in mind, the author concludes that Civil Law rules governing the statute of limitations can be exceptionally implemented in revenue operations and court practice. If otherwise, legal security would be jeopardized.

Key words: *statute of limitations, tax law, civil law, practice.*

Riassunto

**PRESCRIZIONE – SULL'APPLICAZIONE DELLE REGOLE
CIVILISTICHE NEL DIRITTO TRIBUTARIO E LA PRASSI
GIURISPRUDENZIALE**

L'istituto della prescrizione contribuisce alla certezza giuridica dei soggetti di diritto; trova applicazione nel settore privato ed in quello pubblico del diritto. In linea di principio, si ritiene che la prescrizione sia un istituto del diritto civile, sicché non sorprende che la legislazione tributaria operi un rinvio all'applicazione sussidiaria delle norme civilistiche in materia di prescrizione. Nondimeno, la differenza tra la prescrizione nel diritto civile ed in quello tributario è consistente e significativa, come dimostra anche la giurisprudenza. Le differenze osservate conducono alla conclusione che nel procedimento tributario le regole civilistiche in materia di prescrizione possono applicarsi solo in via eccezionale. In caso contrario, verrebbe meno la certezza del diritto.

Parole chiave: *prescrizione, diritto tributario, diritto civile, prassi.*