

Vlaho Bassegli Gozze*

Institut zastare u hrvatskome poreznom pravu - dugogodišnja otvorena pitanja i mogući odgovori na njih

Sadržaj

- 1. Uvod**
- 2. Općenito o institutu zastare**
- 3. Zastara u poreznom pravu**
- 4. Početak tijeka zastarnih rokova utvrđenja porezne obveze**
- 5. Utvrđenje i zastara utvrđenja porezne obveze**
- 6. Početak tijeka zastare izvršenja utvrđene porezne obveze**
- 7. Nastup zastare izvršenja utvrđene porezne obveze**
- 8. Postupanje poreznih tijela u smislu utvrđenja zastare**
- 9. Postupanje suda kada u upravnom sporu pune jurisdikcije utvrdi nastup zastare**
- 10. Zastara prava poreznog obveznika na povrat poreza**
- 11. Zaključno**

1. Uvod

U ovom radu namjeravam analizirati donedavni zakonodavni okvir kojim je bio reguliran institut zastare u poreznom pravu, sudsku praksu koja je iz takvog okvira proizašla te konačno nove, odnosno u tom dijelu izmijenjene odredbe Općeg poreznog zakona, s autorskim stajalištima o prisutnim otvorenim pitanjima i o razlozima provedenih zakonodavnih izmjena. Ukazujem kako je institut zastare u poreznom pravu složen i mješoviti institut, s naglašenom javnopravnom komponentom. Zbog toga ga je potrebno točno i precizno normirati, imajući pri tome na umu značaj utvrđenja porezne obveze i njene naplate, kako za javni, tako i za osobni interes poreznog obveznika.

Mada naoko tehničko pitanje, porezna zastara već duže razdoblje u hrvatskoj upravnoj i sudskoj praksi, te u teorijskim pristupima, izaziva mnoge dvojbe i sve rezultira visokim stupnjem pravne nesigurnosti na ovom području. Novim zakonodavstvom učinjen je pozitivan pomak, ali ipak nisu otklonjene sve nelogičnosti svojstvene ranijoj regulaciji, što se također iznosi u nastavku.

* Autor je diplomirani pravnik i sudac Upravnog suda u Zagrebu.

2. Općenito o institutu zastare

Definiranje instituta zastare ovisi o vrsti postupka u kojem se taj institut promatra. Uvodno bih ukazao na različitost smisla i definicije istog instituta u dva temeljna procesna zakona. Zastara u *kaznenom pravu* (koje je primarno javno pravo) utemeljena je u zamisli kako protekom vremena kazneno djelo pada u zaborav, odnosno da sama javnost i žrtva prema djelu postaju ravnodušni, dok izvršenje sankcije gubi smisao. Suprotno navedenom shvatanju zastara u *građanskom pravu*, kao privatnom pravu, primarno se pojavljuje u obveznim odnosima te se definira kao gubitak zahtjeva zbog nevršenja sadržaja subjektivnog prava kroz zakonom određeno vrijeme.¹ Smisao ovog instituta u privatnom pravu javlja se i kao praktična zaštita dužnika, od kojeg se ne može očekivati da beskonačno u budućnost čuva dokaze o ispunjenju dužne obveze. Konačno, zastaru u privatnom pravu potrebno je razlikovati od prekluzije, kojom se definira prestanak prava, a ne samo nemogućnost njezovog izvršenja.

Ukazujući na različitosti istog instituta u ovisnosti o grani prava u kojoj se pojavljuje, zaključujem kako zastaru u poreznom zakonodavstvu ne treba izjednačavati s nijednim od opisanih sustava, već ju treba tumačiti izdvojeno i samostalno, imajući na umu njenu specifičnost koja u sebi sadrži elemente kako javnog, tako i privatnog prava.

3. Zastara u poreznom pravu

Prvotno smatram kako je svaki pravni institut, pa tako i zastaru u poreznom pravu, potrebno tumačiti kroz načela i smisao odnosa koji se tom pravu pretpostavlja. Temeljni odnos u poreznom pravu je porezno-pravni odnos, definiran člankom 13 Općeg poreznog zakona² (dalje: Zakon) kao odnos ustanovljen između poreznog tijela i poreznog obveznika, kojim su obuhvaćena njihova prava i obveze u poreznom postupku. Taj odnos zamišljen je kao odnos u kojem, sukladno članku 9 Zakona, njegovi sudionici postupaju u skladu sa zakonom i u dobroj vjeri, odnosno savjesno i pošteno, a čime se na strani poreznih tijela i sukladno članku 6 stavak 2 Zakona postavlja standard postupanja. Zadanim standardom porezno tijelo dužno je utvrđivati sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke, pri čemu je s jednakom pažnjom dužno utvrditi i one činjenice koje idu u prilog poreznog obveznika. Stoga je institut zastare pogrešno promatrati kao institut pomoću kojeg porezni obveznik pokušava izbjeći plaćanje javnih davanja, jer takva percepcija zacijelo nije savjesno i pošteno postupanje u dobroj vjeri, iz kojeg razloga smisao unošenja tog instituta u porezno zakonodavstvo evidentno počiva na drugim razlozima. Promatrajući druge razloge smatram kako je institut zastare u poreznom pravu najlakše definirati iz zakonskog teksta (zakonska ili „legalna“ definicija).

Člankom 108 stavkom 1 Zakona propisano je da pravo i obveze poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, pravo i obveza poreznog tijela na naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe te pravo poreznog obveznika na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe zastarijeva za šest godina računajući od dana kada je zastara počela teći. Iz citiranog propisa proizlazi kako se zastara u poreznom pravu može definirati kao vremenski okvir u kojem porezna tijela imaju

¹ M. Vedriš/K. Klarić, *Građansko pravo. Opći dio, stvarno pravo, obvezno i nasljedno pravo*, 6. izd, Zagreb 2002, s. 176.

² NN 115/16.

pravo i obvezu, utvrditi i naplati poreznu obvezu, kamate i troškove ovrhe te vremenski okvir u kojem porezni obveznik ima pravo zahtijevati povrat poreza, kamata i troškova ovrhe.

Na ovom mjestu bih istakao i kako je zastara u ranijem zakonskom tekstu bila nešto drugačije definirana. Člankom 94 stavkom 1 Općeg poreznog zakona³ (dalje: raniji Zakon), bilo je propisano da pravo poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, pravo na pokretanje postupka naplate poreza, kamata i troškova ovrhe te pravo poreznog obveznika na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe zastarijeva za tri godine računajući od dana kada je zastara počela teći.

Komparirajući navedene propise može se uočiti kako je novim Zakonom, uz već ranije propisano pravo, poreznim tijelima ustanovljena i obveza da pravovremeno, utvrde i naplate poreznu obvezu, kamate i troškove ovrhe. Pri ovome napominjem kako su propisani rokovi (a oni su ukidanjem relativne zastare sadržajno izmijenjeni), percepcija zakonodavca o dostatnom vremenu u kojem porezna tijela propisanu obvezu trebaju ispuniti. Iz ovog razloga je duljina propisanog vremena svojevrsna ocjena dostatne brzine, odnosno efikasnosti rada poreznih tijela. Na drugoj strani, zastara je jamstvo pravne sigurnosti sukladno kojem sustav jamči da protekom propisanog vremena, od nastanka relevantne činjenice, porezni obveznik neće biti izložen novom, ili nastavnom, postupanju poreznih tijela. Stoga zastara u poreznom zakonodavstvu ima dvojaku ulogu te je na strani poreznog obveznika jamstvo pravne sigurnosti, dok je na strani porezne uprave zahtjev za pravovremenim i učinkovitim postupanjem. Uvijek se na umu moraju imati upravo navedeni standardi.

Konačno, promatrajući citiranu odredbu Zakona može se zamijetiti kako u poreznom postupanju postoje tri odvojena slučaja u kojima zastara može nastupiti i to:

- a) u postupku utvrđenja porezne obveze i kamata,
- b) u postupku naplate poreza, kamata i troškova ovrhe,
- c) do podnošenja zahtjeva poreznog obveznika na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe.

4. Početak tijeka zastarnih rokova utvrđenja porezne obveze

Pravo na utvrđenje porezne obveze i kamata primarno je pravo koje proizlazi iz porezno-pravnog odnosa, kao temeljnog odnosa između poreznih tijela i poreznog obveznika. Početak tijeka zastarnih rokova u biti je istovjetan sa istekom godine u kojoj je stečeno pravo, odnosno istekom godine u kojoj je nastala obveza, poreznih tijela da utvrde poreznu obvezu i kamate. Stoga je inicijalno potrebno odgovoriti na pitanje u kojem trenutku počinju teći zastarni rokovi u kojima porezna tijela trebaju utvrditi poreznu obvezu i kamatu. Taj trenutak jasno je propisan Zakonom: člankom 108 stavkom 2 Zakona propisano je da 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. Napominjem kako je ranijim Zakonom početak tijeka zastarnih rokova bio različito normiran. Člankom 94 stavkom 2 ranijeg Zakona određeno je da zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata počinje teći nakon isteka godine u kojoj je trebalo utvrditi porezne obveze i kamate.

³ NN 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15 i 44/16.

Komparirajući naznačene odredbe mogu uočiti kako odredba ranijeg Zakona ne propisuje neovisan trenutak u kojem zastara započinje teći, jer taj trenutak, za isti porezni događaj, može ovisiti o trenutku predaje porezne prijave, odnosno i o duljini rokova koji su specijalnim propisom ostavljeni poreznim tijelima da utvrde pojedinu vrstu porezne obveze i kamate. Naznačena odredba ranijeg zakona bila je izvor brojnih prijevora u praksi i to upravo zbog toga što njome nije bio jasno naznačen trenutak stjecanja prava poreznog tijela na utvrđenje porezne obveze, odnosno naznačen početak tijeka zastarnih rokova. Upravni sud Republike Hrvatske (tada jedini upravni sud u zemlji) ustanovio je, kod primjene odredaba Zakona o porezu na promet nekretnina, da je za početak tijeka apsolutnog roka zastare prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze mjerodavan trenutak kada je porezno tijelo saznalo za poreznu obvezu.⁴

Iako je sentenca uspostavljena kod nastupanja apsolutne zastare u primjeni odredaba Zakona o porezu na promet nekretnina, takav stav teško se može odvojiti od ostalih specijalnih javnih davanja, primjerice poreza na dohodak ili poreza na nasljedstvo i darove. Upravo je iz ovog razloga naznačena sentenca potvrđena novim zaključkom o pravnom shvaćanju sjednice sudaca Visokog upravnog suda Republike Hrvatske, kojim je odlučeno da se ostaje kod ranijeg zaključka sjednice sudaca Upravnog suda Republike Hrvatske od 5. studenoga 2001, ali i zauzet je stav da je za utvrđenje zastare prava poreznog tijela na utvrđivanje obveze predjma poreza na dohodak od imovine i imovinskih prava mjerodavno kada je porezno tijelo saznalo za poreznu obvezu.⁵ Sukladno ovom zaključku jasno je vidljivo da se kao početak tijeka zastarnih rokova općenito uzima trenutak saznanja poreznih tijela o postojanju činjenice bitne za oporezivanje.

Po mom mišljenju stav sadržan u sentenci suprotan je naprijed navedenom smislu instituta zastare. Uspoređujući taj stav s naprijed naznačenim smislom instituta zastare prvotno se može uočiti evidentna pravna nesigurnost na strani poreznog obveznika. Naime, dan saznanja porezne uprave za poreznog obveznika, ali i objektivno, može biti nepoznat datum u kojem slučaju ovisi o samo jednoj strani u porezno-pravnom odnosu. Čak i ukoliko vjerujemo da javnopravno tijelo u svom postupanju ne može pogriješiti, ostaje pitanje da li je porezna uprava saznanje o određenoj okolnosti mogla, odnosno morala, steći ranije te da li je svojim skrivljenim propuštanjem odmaknula početak tijela zastare na štetu poreznog obveznika. Upravo je tromost rada porezne uprave suprotna drugom zahtjevu instituta zastare, odnosno zahtjevu za učinkovitim radom poreznih tijela.

Suprotno ovom stavu, novim Zakonom je, kao početak tijeka zastarnih rokova, propisan nastanak porezne obveze, kao objektivne i neovisne točke u vremenu. Smatram kako je nastanak porezne obveze uvijek jednak i sukladno specijalnom propisu svima poznat trenutak, iz kojeg razloga nije vezan uz nikakav subjektivan element, a čime u cijelosti ispunjava kategoriju pravne sigurnosti te utječe na pravilan rad poreznih tijela.

Bez obzira na ovaj pozitivan pomak, ukazujem i kako novim propisom nije otklonjena druga nelogičnost u citiranoj odredbi. Njome je propisano da zastara započinje teći istekom godine u kojoj je nastala porezna obveza. Ova okolnost dovodi do toga da zastara, inicijalno uopće ne teče te da duljina tog „pripremnog roka“, ovisi o trenutku nastanka porezne obveze (trenutak kupnje

⁴ Zaključak sjednice sudaca Upravnog suda Republike Hrvatske, od 05. 11. 2001.

⁵ Zaključak o pravnom shvaćanju sa sjednice sudaca Visokog upravnog suda Republike Hrvatske, br. Su-478/2016, od 08. 12. 2016.

nekretnine), odnosno o trenutku njenog izvršnog utvrđenja. Isto tako ova okolnost krije i opasnost da porezna tijela, u postupku utvrđenja porezne obveze, svjesno produlje rokove zastare njenog izvršenja na štetu poreznog obveznika (primjerice obveze koje mogu utvrditi u prosincu, utvrde u siječnju iduće godine, na koji način produljuju rok zastare izvršenja za jednu godinu), a što u ukupnosti ponovno djeluje protivno pravnoj sigurnosti i protivno zahtjevu za efikasnim radom porezne uprave.

Konačno komparacijom naprijed citiranih članaka 108 stavak 1 Zakona i 94 stavak 1 ranijeg Zakona, može se uočiti kako je zakonodavac sadržajno ukinuo relativnu zastaru, ostavljajući u svom tekstu isključivo pojam zastara. Naime, člankom 95 ranijeg Zakona bio je normiran institut relativne zastare, koji je sadržajno zahtjev poreznom tijelu da u trogodišnjem roku poduzme i poreznom obvezniku dostavi, službenu radnju usmjerenu na utvrđenje ili naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe, a nakon koje radnje rokovi relativne zastare ponovno počinju teći.

Promatrajući ukidanje relativne zastare, smatram da je zakonodavac, usprkos činjenici kako postojanje relativne zastare sadržava standard i namjeru ubrzanja postupka (predstavlja opasnost tijelu kod kojeg se nalazi predmet da nastupi relativna zastara), djelovao u smislu pojednostavljenja poreznog postupka. Time je rasteretio rad porezne uprave, umanjio broj zahtjeva za utvrđenjem zastare, kao uostalom i umanjio broj s time povezanih sporova pred upravnim sudovima. Isto tako mišljenja sam da se naznačenom mjerom ne utječe na pravnu sigurnost, iz kojeg razloga je normativna promjena usmjerena isključivo prema olakšanju rada sustava.

5. Utvrđenje i zastara utvrđenja porezne obveze

Nakon odgovora na pitanje u kojem trenutku počinju teći zastarni rokovi potrebno je istaći kako utvrđenjem obveze prestaje tijekom zastare prava na utvrđenje obveze. Iz ovog razloga potrebno je odgovoriti i na pitanje u kojem trenutku se, s obzirom na tijekom zastare, porezna obveza smatra utvrđenom.

U svezi s ovim Financijski i radno pravni odjel Visokog upravnog suda Republike Hrvatske, prvotno je zauzeo stav sukladno kojem se porezna obveza utvrđuje prvostupanjskim poreznim rješenjem te da od donošenja prvostupanjskog poreznog rješenja do donošenja rješenja po žalbi, relativna zastara ne teče, već samo apsolutna.⁶ I dok je navedeno lako braniti u situaciji u kojoj je prvostupanjsko porezno rješenje izvršno, postavlja se pitanje što u slučaju u kojem žalba izjavljena protiv prvostupanjskog poreznog rješenja odgađa njegovo izvršenje. Sukladno drugom dijelu istog zaključka može se zaključiti da nakon utvrđenja porezne obveze prvostupanjskim rješenjem, u daljnjem postupanju relativni zastarni rokovi ne teku, dok rok apsolutne zastare i nadalje teče. Stoga proizlazi da nakon prvostupanjskog rješenja drugostupanjsko tijelo može odlučivati po žalbi poreznog obveznika i nakon proteka trogodišnjeg roka relativne zastare, ali i da je nadalje u obvezi donijeti odluku u rokovima propisanim za apsolutnu zastaru. U vezi s navedenim zaključkom smatram kako je u cijelosti nejasno iz kojeg razloga bi drugostupanjsko tijelo bilo vezano apsolutnim, ali ne i relativnim zastarnim rokovima.

⁶ Zaključak sa sjednice financijskog i radnopravnog odjela Visokog upravnog suda Republike Hrvatske, br. Su-424/2015-2, od 13. 11. 2015.

Ova nejasnoća sadržajno je ukinuta novim zaključkom Financijskog i radno pravnog odjela Visokog upravnog suda Republike Hrvatske, sukladno kojem je odlučeno da drugostupanjsko rješenje, kojim je odbijena žalba protiv prvostupanjskog rješenja o utvrđivanju porezne obveze, nije nezakonito zato što je doneseno nakon nastupa apsolutnog roka zastare.⁷

Spajajući dva zaključka u logičku cjelinu može se utvrditi da, iako nakon donošenja prvostupanjskog poreznog rješenja kojim je utvrđena obveza, apsolutna zastara teče, takav tijek ne utječe na zakonitost drugostupanjskog rješenja. Promatrajući naznačeno postavlja se pitanje na što tada utječe nastup apsolutne zastare prije donošenja drugostupanjskog rješenja. Mišljenja sam kako se takav odgovor komparacijom dvaju zaključaka ne može dati. Zbog toga smatram kako je drugim zaključkom sadržajno ukinut prvi, u dijelu u kojem se navodi da apsolutna zastara nakon prvostupanjskog rješenja i nadalje teče. Stoga bi sukladno zaključcima Visokog upravnog suda Republike Hrvatske proizlazilo da je porezna obveza utvrđena prvostupanjskim rješenjem te da nakon tog utvrđenja zastarni rokovi više ne teku.

Ovakav stav, uz evidentnu okolnost da uopće ne pridonosi efikasnom radu poreznih tijela, u sebi krije i pravnu nesigurnost za poreznog obveznika, jer on ne može imati spoznaju do kojeg dana će drugostupanjsko tijelo odlučivati o njegovoj obvezi, odnosno kada će ona postati izvršna i u kojem obimu će se izvršavati. Uz navedeno napominjem i kako zastara izvršenja započinje teći nakon utvrđenja porezne obveze, odnosno istekom godine u kojoj je obveza utvrđena. U slučaju u kojem se porezna obveza smatra utvrđenom prvostupanjskim neizvršnim rješenjem dolazi do situacije u kojoj zastara izvršenja teče prije same izvršnosti rješenja. Uz evidentnu nelogičnost naznačene situacije u njoj se krije i apsurdna mogućnost da u konačnici nastupi relativna, pa i apsolutna, zastara izvršenja, prije no prvostupanjsko porezno rješenje uopće postane izvršno.

6. Početak tijeka zastare izvršenja utvrđene porezne obveze

Člankom 94 stavak 6 ranijeg Zakona bilo je propisano da zastara prava na naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe počinje teći nakon isteka godine u kojoj je porezni obveznik sam utvrdio poreznu obvezu ili nakon isteka godine u kojoj je porezno tijelo utvrdilo poreznu obvezu, kamate i troškove ovrhe. Odredbom članka 108 stavak 4 Zakona određeno je da 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.

Citirane odredbe ukazuju na važnost definiranja točnog trenutka utvrđenja porezne obveze, jer od tog trenutka, točnije istekom godine od tog trenutka, počinje teći zastara za naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe. Posebno ukazujem da utvrđenjem poreza, kao temeljnog prava i obveze poreznih tijela iz porezno-pravnog odnosa (članak 13 Zakona), sadržajno nastaje porezno-dužnički odnos, kao novi odnos propisan člankom 20 Zakona. U tom odnosu sukladno članku 21 Zakona, porezna tijela imaju pravo i obvezu naplate poreza, kamata i novčanih kazni te novčanih činidbi po osnovi odgovornosti iz poreznog jamstva i to od dana dospelosti tražbine po osnovi poreza.

⁷ Zaključak sa sjednice Financijskog i radnopravnog odjela Visokog upravnog suda Republike Hrvatske, br. Su - 122/2016, od 04. 03. 2016.

Dospjelost tražbine u poreznom pravu trenutak je njene izvršnosti, a što ukazuje na točnost utvrđenja iz članka 108 stavak 4 Zakona.

7. Nastup zastare izvršenja utvrđene porezne obveze

Napominjem da novim Zakonom nije propisano da porezna tijela po službenoj dužnosti paze na zastaru naplate do njenog nastupa, već je istim takva okolnost propisana isključivo do dostave rješenja o naplati. Člankom 109 stavkom 6 Zakona propisano je da na zastaru prava na naplatu po službenoj dužnosti dužno je paziti prvostupanjsko tijelo do donošenja rješenja i dostave rješenja. Prema članku 109 stavku 7 Zakona, drugostupanjska tijela dužna su po službenoj dužnosti paziti je li u trenutku donošenja prvostupanjskog rješenja nastupila zastara prava na naplatu. Člankom 109 stavkom 8 Zakona propisano je da rješenje o utvrđivanju ili naplati porezne obveze, kamata i troškova ovrhe doneseno nakon nastupa zastare je nezakonito. Stoga u slučaju u kojem je rješenje o naplati doneseno unutar zastarnih rokova, ne postoji obveza poreznih tijela da po službenoj dužnosti obustave postupak u trenutku kada nastupi zastara naplate utvrđenih javnih davanja.

Prema tome, nejasno je iz kojeg razloga je ustanovljena obveza poreznih tijela da po službenoj dužnosti paze na zastaru do donošenja i dostave rješenja, budući se sukladno pravilima logike dostaviti može samo postojeće, dakle doneseno rješenje, a što tada posebno propisivanje pažnje do donošenja rješenja čini suvišnom. Isto tako smatram nejasnim i razlog zbog kojeg drugostupanjsko tijelo na zastaru pazi isključivo do donošenja, ali ne i do dostave prvostupanjskog rješenja, posebno imajući na umu kako je, sukladno članku 109 stavku 8 Zakona, prvostupanjsko rješenje dostavljeno nakon nastupa zastare nezakonito.

8. Postupanje poreznih tijela u smislu utvrđenja zastare

Smisleno tumačeći naprijed citirane odredbe evidentno je da zastara u poreznom pravu može nastupiti isključivo prvog siječnja određene godine. Upravo ova okolnost znatno olakšava poreznom tijelu evidenciju obveza koje ulaze u zastaru, a što je povezano sa sljedećim pitanjem: da li ta tijela paze na zastaru po službenoj dužnosti ili po prigovoru poreznog obveznika.

U ranijem Zakonu nije bio propisan način postupanja poreznih tijela u smislu utvrđenja zastare. Ipak i sukladno članku 94 stavak 12 ranijeg Zakona bilo je propisano da se na poreznu zastaru supsidijarno primjenjuje Zakon o obveznim odnosima. Člankom 214 stavkom 3 Zakona o obveznim odnosima⁸ propisano je da se sud neće obazirati na zastaru ako se dužnik nije na nju pozvao. Iz ovog razloga postojalo je mišljenje kako porezna tijela na nastup zastare paze isključivo po prigovoru poreznog obveznika te da se bez poziva na nju neće obazirati. Suprotno ovom, zaključkom sjednice Financijskog, radno pravnog i imovinsko pravnog odjela zauzet je stav kako porezna tijela, u poreznom postupku, na zastaru paze po službenoj dužnosti.⁹

Naznačeni zaključak smatram točnim budući institut zastare u poreznom pravu, na strani poreznih tijela, treba promatrati kao institut javnog, a ne privatnog prava. Ovaj zaključak

⁸ NN 35/05, 41/08, 125/11 i 78/15.

⁹ Zaključak sjednice Financijskog, radnopravnog i imovinskopravnog odjela Visokog upravnog suda Republike Hrvatske, br. Su-507/2014, od 03. i 07. 11. 2014.

sukladan je okolnosti kako je utvrđenje i naplata poreza javni, a ne privatni interes, iz kojeg razloga se u postupanju javno pravnih tijela supsidijarno ne mogu primjenjivati norme Zakona o obveznim odnosima, već je postupanje tih tijela, u segmentu zastare potrebno jasno i cjelovito normirati. Člankom 24 stavkom 2 ranijeg Zakona bilo je propisano da prava iz porezno-dužničkog odnosa prestaju zastarom.

Promatrajući citiranu odredbu ranijeg zakona zaključujem kako se ona odnosi isključivo na porezno-dužnički odnos (dakle na naplatu, a ne na utvrđenje javnog davanja), kao i okolnost da nastup zastare u tom odnosu rezultira prestankom prava. Prestanak prava na strani porezne uprave sadržajno znači prekluziju, koja nema doticaja s procesnim postupanjem druge strane, pa tada ni s prigovorom poreznog obveznika kao radnjom u postupku. Stoga smatram kako porezna tijela ne mogu tek po prigovoru promatrati učinke zastare na postojeće odnose, čija pravilna regulacija je kao javni interes njima povjerena. Zaključak da porezna tijela na zastaru paze po službenoj dužnosti proizlazi i iz drugih odredbi ranijeg Zakona. Člankom 6 stavkom 2 ranijeg Zakona određeno je da je porezno tijelo dužno utvrđivati sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke, pri čemu je s jednakom pažnjom dužno utvrditi i one činjenice koje idu u prilog poreznog obveznika. Koje će se radnje u postupku poduzimati i u kojem opsegu, određuje porezno tijelo. Sukladno naznačenom propisu porezno tijelo će postupiti protivno njemu (dakle nezakonito), ukoliko prilikom donošenja bilo kojeg rješenja (poreznog ili ovršnog) ne utvrdi prestanak prava iz porezno-dužničkog odnosa, dakle ukoliko postupajući sukladno članku 6 (pa tada logično po službenoj dužnosti) ne utvrdi prekluziju iz članka 24 stavak 2 ranijeg Zakona.

Nakon utvrđenja prekluzije prava, porezno tijelo trebalo je ispitati postojanje pravnih pretpostavki svog daljnijeg postupanja. Smatram kako je postojanje prava na postupanje pravna pretpostavka tom postupanju. Iako raniji Zakon nije sadržavao postupovno pravilo sukladno kojem bi porezna tijela djelovala nakon utvrđenja nastupa prekluzije prava zbog zastare iz porezno-dužničkog odnosa (ukazujem kako se članak 135 stavak 1 točka 2 ranijeg Zakona nije odnosio na naznačenu situaciju, već na obustavu ovrhe uslijed plaćanja, prijeboja i otpisa), takvu prazninu mogla su nadopuniti primjenom članka 46 stavak 5 Zakona o općem upravnom postupku¹⁰, kojim je propisano da kada se tijekom postupka utvrdi da više ne postoje pravne pretpostavke za vođenje postupka, rješenjem će se obustaviti postupak.

Iz ovog razloga smatram da su porezna tijela imala na zakonu propisano ovlaštenje, nakon utvrđenja prekluzije prava iz članka 24 stavak 2 ranijeg Zakona, izrekom rješenja obustaviti postupak naplate utvrđenih javnih davanja. Posebno ističem kako se sve naprijed navedeno odnosi isključivo na naplatu javnih davanja, kao dijela porezno-dužničkog odnosa, iz kojeg razloga se postavilo pitanje na koji način porezna tijela trebaju postupati u slučajevima u kojima tijekom upravnog postupka utvrđenja porezne obveze nastupi zastara tog prava. Promatrajući postavljeno pitanje i imajući na umu kako ne postoji izričit propis, kao kod porezno-dužničkog odnosa, postojalo je dvojako rješenje.

Prvotno rješenje bilo je da nastup zastare ne utječe na pravo poreznog tijela da i nadalje utvrđuje porezne obveze. Sukladno ovom stavu porezna tijela bi mogla i nakon nastupa zastare utvrđivati porezne obveze i bez obzira na zastare rokove. Suprotno ovom, druga mogućnost bila je da zastara dovodi do prestanka prava poreznih tijela na daljnje utvrđenje porezne obveze.

¹⁰ NN 47/09.

Ponovno smatram kako je odgovor na postavljeno pitanje potrebno pronaći u naprijed naznačenom smislu instituta zastare u poreznom pravu. Evidentno je da pravo na neograničeno utvrđivanje obveze nije garant pravne sigurnosti, niti doprinosi učinkovitom radu porezne uprave. Iz ovog razloga bilo je potrebno smisljeno popuniti naznačenu prazninu. Pri ovom ukazujem na članak 102 stavak 1 i članak 104 stavak 2 ranijeg Zakona, kojima je bilo propisano da je porezni nadzor dio porezno-pravnog odnosa u kojem porezno tijelo provodi postupak radi provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje te da se može obavljati za razdoblje za koje nije nastupila zastara prava na utvrđivanje porezne obveze.

Promatrajući naznačene odredbe smatram kako bi u cijelosti pogrešno bilo dopustiti utvrđenje porezne obveze, bez ikakvog vremenskog ograničenja, u slučajevima u kojima porezni obveznik pravovremeno, savjesno i pošteno prijavi obvezu te suprotno tome to pravo ograničavati u nadzornom postupanju u kojem se, temeljem indicija o pogrešnoj prijavi, provodi postupak radi provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje. Zbog toga sam mišljenja kako tumačenje ranijeg Zakona supsidijarnom primjenom odredaba Zakona o obveznim odnosima, na način da se poreznoj upravi i bez obzira na nastup zastare dopušta neograničeno utvrđenje porezne obveze, sve do eventualnog prigovora poreznog obveznika, nije tumačenje u smislu tog zakona, a što utvrđenja poreznih tijela, nakon nastupa zastare, čini nezakonitim.

Zakonodavac je uočio postojanje naznačene praznine te je postupanje poreznih tijela kod nastupa zastare utvrđenja porezne obveze konačno normirao. Člankom 109 stavkom 2 Zakona propisano je da su na nastup zastare prava na utvrđivanje po službenoj dužnosti dužna paziti prvostupanjska porezna tijela do donošenja i dostave poreznog rješenja. U članku 109 stavku 3 Zakona određeno je da su na nastup zastare prava na utvrđivanje po službenoj dužnosti dužna paziti i drugostupanjska tijela do donošenja i dostave rješenja o žalbi. Prema članku 109 stavku 4 Zakona, ako tijela iz stavaka 2 i 3 utvrde da je nastupila zastara prava na utvrđivanje, trebaju rješenjem utvrditi nastup zastare i obustaviti postupak. Člankom 109 stavkom 8 Zakona propisano je da je rješenje o utvrđivanju ili naplati porezne obveze, kamata i troškova ovrhe doneseno nakon nastupa zastare nezakonito.

9. Postupanje suda kada u upravnom sporu pune jurisdikcije utvrdi nastup zastare

Konačno potrebno je pojasniti način postupanja upravnog suda u slučajevima u kojima se zastara utvrđenja ili naplate porezne obveze pojavljuje kao odlučno pitanje upravnog spora. Po mom mišljenju sud bi kod ocjene zakonitosti drugostupanjskog rješenja, inicijalno trebao provjeriti da li je tijekom upravnog postupka nastupila zastara te u ovisnosti o toj okolnosti, donijeti odgovarajuću odluku.

U slučaju u kojem je zastara nastupila tijekom prvostupanjskog postupka, točnije do dostave prvostupanjskog rješenja, porezno rješenje o utvrđenju porezne obveze doneseno je u trenutku u kojem porezno tijelo na takvo utvrđenje više nije imalo pravo, iz kojeg razloga je takvo rješenje nezakonito. Posljedično tome i drugostupanjsko rješenje kojim se odbija žalba izjavljena protiv takvog poreznog rješenja je nezakonito, a što treba rezultirati sudskim poništenjem obaju rješenja. Nastavno i sukladno članku 58 stavku 1 Zakona o upravnim sporovima¹¹, nakon što utvrdi nezakonitost odluka poreznih tijela te takve odluke iz razloga ranijeg nastupa zastare

¹¹ NN 20/10, 143/12, 152/14, 94/16 i 29/17.

poništi, sud je ovlašten, u svom daljnjem postupanju sam riješiti stvar. Sukladno toj ovlasti sud može koristiti procesne alate propisane Zakonom o općem upravnom postupku te temeljem naprijed citiranog članka 46 stavak 5 Zakona o općem upravnom postupku obustaviti postupak, čime sadržajno rješava stvar.

Sljedeći mogući slučaj je onaj u kojem je prvostupanjsko porezno rješenje doneseno unutar zastarnih rokova, ali je zastara nastupila prije dostave drugostupanjskog rješenja. Po mom mišljenju odgovor na naznačen slučaj ovisi o okolnosti da li je prvostupanjsko porezno rješenje izvršno ili to svojstvo stječe tek okončanjem žalbenog postupka. Naime, u slučaju u kojem prvostupanjsko porezno rješenje nije izvršno, a zastara nastupi do dostave drugostupanjskog rješenja ne postoji rješenje koje ima bilo koji od pravnih učinka, odnosno učinak izvršnosti, konačnosti ili pravomoćnosti, niti je u konkretnom slučaju do nastupa zastare nastao porezno-dužnički odnos, iz kojeg razloga postojeće prvostupanjsko porezno rješenje treba promatrati kao fazu postupanja do donošenja izvršne odluke o utvrđenju porezne obveze. Stoga zaključno, prvostupanjskim neizvršnim rješenjem obveza nije utvrđena na niti jedan način te nastup zastare prije izvršnog utvrđenja obveze dovodi do nemogućnosti daljnjeg postupanja. Budući porezna tijela nisu u mogućnosti dalje postupati, tada ne mogu ni donijeti rješenje kojim bi nastali pravni učinci utvrđenja sadržanih u prvostupanjskom poreznom rješenju. Zbog toga drugostupanjsko tijelo jedino može obustaviti postupak.

Suprotno ovome i ukoliko je prvostupanjsko porezno rješenje izvršno, sadržajno nastaje porezno-dužnički odnos te u tom trenutku (odnosno istekom godine od tog trenutka) počinje teći drugi zastarni rok i to rok za naplatu utvrđenog poreznog duga. Stoga smatram da zastara utvrđenja porezne obveze ne može nastupiti u trenutku u kojem je porezna obveza već izvršno utvrđena te se i izvršava, odnosno u slučaju u kojem može biti već i u cijelosti naplaćena. Suprotan stav rezultirao bi pozicijom u kojoj bi paralelno tekla dva zastarna roka i to rok zastare za utvrđenje porezne obveze (jer izvršnost rješenja ne zaustavlja tijek zastare do konačnog utvrđenja) i rok zastare izvršenja (jer on teče nakon izvršnosti i bez obzira na daljnja utvrđenja). Smatram kako tijek zastarnih rokova treba biti harmoniziran i u vremenskom tijeku logično nastavan. Zbog toga stav da izvršnošću prvostupanjskog poreznog rješenja prestaje tijek zastarnih rokova utvrđenja porezne obveze smatram najtočnijom opcijom.

Na ovom mjestu bih istakaoi kako je sukladno naprijed citiranom članku 109 Zakona, naznačena situacija različito normirana, budući je propisana obveza drugostupanjskom tijelu da na zastaru utvrđenja pazi po službenoj dužnosti do dostave drugostupanjskog rješenja te da ukoliko do tog trenutka nastupi zastara, obustavi postupak. Stoga zastara utvrđenja, sukladno zakonu, teče i nakon dostave prvostupanjskog izvršnog rješenja, odnosno paralelno sa zastarom izvršenja te prestaje tek dostavom drugostupanjskog rješenja. Iz ovog razloga može se postaviti pitanje da li su do tog trenutka (sukladno zakonitom izvršnom prvostupanjskom poreznom rješenju) naplaćena javna davanja zakonito naplaćena, ili su ona stjecanje bez osnove, a koja sredstva porezna tijela na zahtjev trebaju vratiti.

U oba opisana slučaja, sukladno odredbama novog Zakona i postupajući u sporu pune jurisdikcije, sud će poništiti drugostupanjsko rješenje kojim je nakon nastupa zastare odbijena žalba poreznog obveznika izjavljena protiv neizvršnog poreznog rješenja, nakon čega će izrekom presude obustaviti upravni postupak.

Konačno i sukladno stavovima koji su ovdje izneseni, u slučaju u kojem zastara nije nastupila prije dostave drugostupanjskog rješenja, porezno i drugostupanjsko rješenje su (bar u dijelu zastare) zakonita rješenja. Iz tog razloga prigovor zastare, eventualno sadržan u tužbi, nije osnovan. Na ovom mjestu potrebno je napomenuti kako zastara ne može nastupiti pred sudom, jer je u vremenu sudskog postupanja porezna obveza već izvršno utvrđena. Tek bi eventualno sudsko poništenje rješenja dovelo do „oživljavanja“ tijeka zastarnih rokova, kao i obveze poreznih tijela da u nastavnom postupanju takve rokove ponovno kontroliraju.

10. Zastara prava poreznog obveznika na povrat poreza

Članak 94 stavak 7 ranijeg zakona i članak 108 stavak 5 Zakona sadržajno su suglasni te je njima normirano da zastara prava na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe počinje teći nakon isteka godine u kojoj je porezni obveznik stekao pravo na povrat. Promatrajući posljednji slučaj u kojem se zastara u poreznom pravu može pojaviti, uočavam kako je on normiran za situaciju u kojoj se porezni obveznik javlja kao vjerovnik porezno-dužničkog odnosa te je na njegovoj strani ovaj odnos propisan kao pravo, a ne kao obveza. Shodno tome zaključujem kako je pozicija poreznog obveznika, kao vjerovnika, različita od pozicije poreznih tijela u tom istom odnosu. Ova različitost temelji se na činjenici da porezni obveznik nema obvezu, niti uostalom mogućnost, utvrđivati, odnosno prisilno izvršavati povrat preplaćenih davanja, zbog čega notorno ne postupa po službenoj dužnosti, već temeljem zahtjeva. Stoga je opisani slučaj bliži privatnom no javnom pravu tako da djelovanje poreznog obveznika i poreznih tijela, nakon podnošenja zahtjeva za povrat, nije od nikakvog utjecaja na nastup zastare, jer rokovi zastare ne teku nakon što porezni obveznik postavi zahtjev za povrat.

11. Zaključno

Zaključno mogu navesti kako je zastara u poreznom pravu specifičan institut kojeg treba promatrati izvan definicija uobličjenih u javnom ili privatnom pravu. Specifičnost tog instituta počiva u činjenici da zastara u poreznom zakonodavstvu, na strani porezne uprave, sadrži sve ograničavajuće elemente kojeg taj institut ima u javnom pravu, dok se na drugoj strani (na strani poreznog obveznika kao vjerovnika porezno-dužničkog odnosa) javlja kao institut bliži privatnom pravu. Stoga je ovaj institut u poreznom pravu složen i sadržajno miješani institut zbog čega ga je kao specifičnost potrebno detaljno i točno normirati.

Iz komparacije koje su ovdje navedene slijedi kako je novim zakonom, usprkos postojanju naznačenih nelogičnosti, učinjen iskorak upravo u tom smislu te su točnije definirane sporne situacije i jasnije je razrađeno postupanje javnopravnih tijela u situacijama u kojima nastupa zastara u porezno-pravnim, odnosno porezno-dužničkim odnosima.

Bez obzira na pozitivan iskorak potrebnim smatram ukazati kako zakonodavac nije sadržajno jasno normirao prijelazno razdoblje. Ta okolnost će upravo zbog postojanja dosadašnje sudske prakse, rezultirati novim i brojnim spornim situacijama. Pravilno tumačenje prijelaznih i završnih odredbi, zbog ograničenog prostora ovog rada nije izloženo, ali smatram kako će se ono u skoroj budućnosti ukazati kao potreba.

Summary

The intention of this paper is to demonstrate the earlier legal framework which regulated the institute of statute of limitation in tax law, the case law ensued from such legal framework and finally the new amended provisions of the General Tax Law, with the opinion of the author and the explanation of reasons for implemented amendments.

I indicate that statute of limitation in tax law represents a complex and mixed institute, which is why it needs to be accurately and precisely regulated, bearing in mind the relevance of determination and collection of tax obligation for public interest, as well as private interest of the taxpayer.

I believe that the new legislative provisions in that department represent a positive step forward, as reflected in the arguments of this paper.