

Zastara u poreznim postupcima

Lacković, Kristijan

Undergraduate thesis / Završni rad

2023

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Law / Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:199:121966>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-12-19**



Repository / Repozitorij:

[Repository Faculty of Law University of Zagreb](#)



SVEUČILIŠTE U ZAGREBU
PRAVNI FAKULTET
STUDIJSKI CENTAR ZA JAVNU UPRAVU I JAVNE FINACIJE
STRUČNI PRIJEDIPLOMSKI POREZNI STUDIJ

Kristijan Lacković

ZASTARA U POREZNIM POSTUPCIMA

Završni rad

Mentorica: prof. dr. sc. Lana Ofak

Zagreb, rujan 2023.

Izjava o izvornosti

Ja, Kristijan Lacković, pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključiv autor završnog rada te da u radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova te da se prilikom izrade rada nisam koristio drugim izvorima osim onih navedenih u radu.

Kristijan Lacković

SAŽETAK

U ovom završnom radu proučava se porezna zastara u Republici Hrvatskoj kroz uvodnu analizu pojma porezne zastare prema Općem poreznom zakonu iz 2008. godine te naknadno u novom Općem poreznom zakonu iz 2016. godine. Nadalje zaključci Financijskog i radnopravnog odjela Visokog upravnog suda koji se dotiču relativne i apsolutne zastare pominje će se promotriti. Također u radu će se prikazati sudska praksa i ustavnosudski predmeti koji su se bavili pitanjem porezne zastare, kao i zaključak sa sjednice svih sudaca Visokog upravnog suda Republike Hrvatske koji je stavio van snage prethodno navedene zaključke u vezi porezne zastare. Ovaj rad pridonosi boljem razumijevanju porezne zastare u Republici Hrvatskoj kroz cjelovit pregled zakonodavstva, sudskih odluka i zaključaka suda.

Ključne riječi: porezna zastara, Opći porezni zakon, Visoki upravni sud Republike Hrvatske, Ustavni sud Republike Hrvatske, pravna shvaćanja, sjednica odjela, sjednica svih sudaca

SUMMARY

In this final paper, the tax statute of limitations in the Republic of Croatia is studied through an introductory analysis of the concept of tax statute of limitations according to the General Tax Law of 2008 and subsequently in the new General Tax Law of 2016. Furthermore, the conclusions of the Financial and Labor Law Department of the High Administrative Court concerning relative and absolute statute of limitations will be examined more closely. The paper will also present judicial practice and constitutional court cases that dealt with the issue of tax statute of limitations, as well as the conclusion from the session of all judges of the High Administrative Court of the Republic of Croatia, which invalidated the aforementioned conclusions regarding tax statute of limitations. This paper contributes to a better understanding of the tax statute of limitations in the Republic of Croatia through a comprehensive review of legislation, court decisions and court conclusions.

Keywords: tax statute of limitations, General Tax Law, High Administrative Court of the Republic of Croatia, Constitutional Court of the Republic of Croatia, legal interpretations, session of the department, session of all judges

SADRŽAJ

1	UVOD.....	1
2	UPRAVNOPRAVNI POJAM ZASTARE.....	2
	2.1. ZASTARA U POREZNOM PRAVU.....	3
3	POREZNA ZASTARA PREMA OPZ IZ 2008.....	4
	3.1. IZMJENE OPZ IZ 2008.....	6
4	PROBLEMATIKA PRAVNIH SHVAĆANJA PRIHVAĆENIH NA SJEDNICI SVIH SUDACA NAJVIŠIH SUDOVA U RH.....	7
	4.1. ZAKLJUČCI FINACIJSKOG I RADNOPRAVNOG ODJELA VISOKOG UPRAVNOG SUDA U VEZI RELATIVNE I APSOLUTNE ZASTARE.....	8
5	POREZNA ZASTARA PREMA OPZ IZ 2016.....	10
6	USTAVNO SUDSKI PREDMETI.....	12
	6.1. USTAVNO SUDSKA PRAKSA.....	12
7	SJEDNICA SVIH SUDACA VISOKOG UPRAVNOG SUDA REPUBLIKE HRVATSKE.....	14
8	ZAKLJUČAK.....	15
9	LITERATURA.....	16

1. UVOD

Porezna zastara je važan pravni koncept koji regulira vremensko ograničenje za porezne obveze i njihovo naplaćivanje. U kontekstu poreznog sustava Republike Hrvatske, pitanje porezne zastare ima bitnu važnost jer utječe na prava i obveze poreznih obveznika te na postupke poreznih tijela i sudova. U ovom radu analizirat ćemo uređenje porezne zastare u skladu s Općim poreznim zakonom iz 2008. godine (u daljnjem tekstu: OPZ iz 2008.)¹ te novim Općim poreznim zakonom iz 2016. godine (u daljnjem tekstu: OPZ iz 2016. ili novi OPZ).² Također, razmotrit ćemo sudske odluke i njihov utjecaj na tumačenje porezne zastare. Detaljnije ćemo se upoznati s upravno-pravnim pojmom zastare kako bismo stekli osnovno razumijevanje. Potom ćemo analizirati pravnu regulativu porezne zastare prema OPZ iz 2008. godine, navodeći ključne odredbe. Detaljnije ćemo proći kroz ovlast sudaca da donose generalna pravna shvaćanja na sjednicama svih sudaca, istražiti ćemo kako taj institut utječe na neovisnost i nepristranost sudaca prilikom odlučivanja. U ovom radu detaljno ćemo istražiti zaključke Financijskog i radnopravnog odjela Visokog upravnog suda u vezi relativne i apsolutne zastare (Zaključci broj Su-424/2015-2 i Su-122/2016-3), posebno naglašavajući njihovu povezanost s odredbama Zakona o sudovima.³ Nadalje, analizirat ćemo novi OPZ iz 2016. godine, uspoređujući ga s prethodnom verzijom iz 2008. godine. Fokusirat ćemo se na ključne promjene u zakonodavstvu i njihov utjecaj na poreznu zastaru, uzimajući u obzir i najnovije izmjene i dopune OPZ-a. U nastavku, razmotrit ćemo relevantne ustavnosudske predmete koji se odnose na poreznu zastaru i analizirati njihov utjecaj na praksu i tumačenje ovog pravnog pitanja. Posebno ćemo istaknuti predmete U-III-1749/2017 od 9. listopada 2018. te U-III-3069/2017, U-III-3552/2016, U-III-4541/2016, U-III-4792/2017 i U-III-5660/2016 od 9. srpnja 2019. Naposljetku, analizirat ćemo zaključak sa sjednice svih sudaca Visokog upravnog suda Republike Hrvatske broj Su-574/2019-3, koji je postavio van snage sporne zaključke u vezi pitanja porezne zastare te na taj način promijenio dosadašnju praksu u vezi tumačenja odredbi o poreznoj zastari. Ovaj zaključak donesen je na temelju odredbi Zakona o sudovima, a njegova analiza pruža nam dublji uvid u promjene i razvoj pravnog postupanja u vezi porezne zastare.

¹ Opći porezni zakon iz 2008; Narodne novine br. 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013, 26/2015, 44/2016,

² Opći porezni zakon iz 2016; Narodne novine br. 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 42/2020, 114/2022

³ Zakon o sudovima, Narodne novine br. 28/2013, 33/2015, 82/2015, 82/2016, 67/2018, 126/2019, 130/2020, 21/2022, 60/2022, 16/2023

2. UPRAVNOPRAVNI POJAM ZASTARE

Zastara je pravni pojam koji se nalazi u pravu još od rimskog doba i koji je spomenut u raznim pravnim odjelima, pa tako i u upravnom pravu. Uređenje zastare u upravnom pravu ima svoje posebnosti koje su vezane za posebnu prirodu upravnopavnog odnosa i određena načela upravnog prava i upravnog postupka. Zastara je tako u određenim zakonima, uređena građanskopravnom logikom ili/i izričitim pozivanjem na odredbe Zakona o obveznim odnosima,⁴ u drugima se zastara odnosi na disciplinske ili prekršajne mjere što znači da je prisutan kaznenopravni pristup, dok je u trećoj grupi zakona zastara navedena u jedinstvenom upravnopravnom obliku.⁵ Smatramo da je definicija zastare u poreznom pravu najčišći i najrazvijeniji primjer upravo navedenog, upravnopavnog, oblika uređenja zastare.⁶ Potrebno bi bilo spomenuti načela za koja smatramo da su izrazito važna kada pričamo o pojmu zastare – načelo ekonomičnosti i načelo učinkovitosti te načelo zaštite stečenih prava stranaka. Načelo ekonomičnosti i načelo učinkovitosti od javnopravnog tijela traže da provedu postupak u što kraćem zakonskom roku, uz što manje troškova, da stranka ostvari svoja prava, te da stranci obveze budu nametnute u razumnom vremenskom roku. Putem načela zaštite stečenih prava stranaka utvrđuje se pravomoćnost rješenja. To se može protumačiti kao zabrana za ponovno odlučivanje o prethodno riješenim stvarima te nemogućnost mijenjanja odluka koje se odnose na tu stvar. U upravnom pravu postoje mnogi rokovi koji obvezuju javnopravna tijela, a i stranke kako bi se izbjegla šutnja uprave te kako bi se ispunila načela ekonomičnosti i učinkovitost.⁷ Nadalje zastaru u poreznom postupku bilo bi potrebno gledati iz obje perspektive na koga se ona odnosi. Iz perspektive javnopravnih tijela, zastara, svoju svrhu ostvaruje tako što postavlja određene rokove propisane zakonom te time podupire načelo učinkovitosti i ekonomičnosti.⁸ S drugog pogleda tj. pogleda građana, zastara ispunjava načelo zaštite stečenih prava stranke tako što propisuje da javna vlast nema ovlast građanima nametati obveze koje su zastarjele nakon isteka zakonom utvrđenog roka, te tako štiti pravnu sigurnost građana.⁹

⁴ Žunić-Kovačević, Nataša; Šikić, Marko; Upravnopravni pojam zastare s posebnim osvrtom na zastaru u poreznom pravu, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 55, 1/2018., str. 233.

⁵ Ibid.

⁶ Ibid., str. 234.

⁷ Ibid., str. 235.

⁸ Ibid.

⁹ Ibid., str. 236.

2.1. ZASTARA U POREZONOM PRAVU

Za bolje razumijevanje definicije zastare potrebno je objasniti definiciju pojma pravne činjenice. Njima smatramo činjenice koje za svoj rezultat imaju promjenu, prestanak ili/i stvaranje nekog prava i pravnog odnosa. Pravna činjenica na kojoj se temelji pravni institut zastare jest protok vremena.¹⁰ Kao što je već spomenuto ranije, zastara ima svrhu pomoći osiguranju pravne sigurnosti i stanja trajne pravne tj. sudske zaštite. Vrijeme trajanja pravne zaštite potrebno je ograničiti putem zakona, jer postoji mogućnost da nastane pravno stanje u kojem se prava i obveze ne ostvaruju niti izvršavaju.¹¹ U takvim slučajevima javlja se potreba za određenim sankcijama poput prestanka ili gubitka prava, zbog ne izvršavanja ili izvršavanja putem ne propisanog načina u proteku određenog vremena. Za slučaj ne izvršavanja zakonske odluke u valjanom periodu zastara može odrediti određene učinke. U jednom slučaju vjerovnik će ostati bez prava na sudsku zaštitu ili bez prava da pokrene tužbeni zahtjev, no ostaje mu subjektivno pravo u smislu materijalnoga. Ovakav slučaj možemo uvrstiti u privatnopravni odjel (obvezno pravo). Dok u drugom slučaju nastupom zastare prestaje postojati subjektivno pravo vjerovnika. Navedeni slučaj može se uvrstiti u javno pravo (porezno pravo). Nastupom zastare u privatnom pravu pravna obveza dužnika prestaje, s obzirom na to da više nema mogućnost za podnošenjem tužbe, te postaje naturalna obveza. Naime u privatnom pravu nakon nastanka zastare vjerovnik ne gubi pravo na ovlaštenje jer to čini sadržaj njegovog subjektivnog prava.¹² Gledajući nastanak zastare u javnom pravu, možemo opaziti razlike u pravnim odnosima na čemu se temelji sama razlika javnog i privatnog prava. Vrlo važnim obilježjima porezno-pravnog odnosa smatra se hijerarhija, neravnopravnost te podređenost odnosno nadređenost između sudionika.¹³ Poreznopravni odnos nastat će u onom trenutku kada su ispunjeni svi zakonom propisani uvjeti. Poreznu obvezu i porezni dug utvrđuje porezno tijelo. Porezno tijelo u poreznopravnom odnosu mora izvršavati subjektivno pravo, te nastankom zastare ostati će i bez tog prava, odnosno ovlaštenja da se koristi njime.¹⁴

¹⁰ Ibid.

¹¹ Ibid., str. 236.

¹² Ibid., str. 237.

¹³ Ibid., str. 238.

¹⁴ Ibid.

3. POREZNA ZASTARA PREMA OPZ. 2008.

Općim poreznim zakonom (u daljnjem tekstu OPZ iz 2008.) pružao se uvid u pravni okvir i samo uređenje pojma porezne zastare u poreznim postupcima.¹⁵ Porezno tijelo posjedovalo je pravo da provodi utvrđivanje porezne obveze i kamata poreznom obvezniku i pravo na pokretanje postupka. To pravo zastarijevalo je nakon tri godine od onog dana kada je počela teći zastara.¹⁶ Pravo poreznog tijela je u ovom kontekstu ograničeno vremenskim periodom. Također, u okviru zakona smatralo se da pravo poreznog tijela na pokretanje prekršajnog postupaka zastarijeva kad proteknu tri godine od počinjenja prekršaja.¹⁷ OPZ iz 2008. propisivao je da će zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata krenuti teći nakon isteka godine u kojoj je bilo potrebno utvrditi kamate i porezne obveze,¹⁸ dok zastara prava na naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe započinjala je teći nakon isteka godine u kojoj je porezni obveznik bio sam utvrdio poreznu obvezu ili nakon isteka godine u kojoj je porezno tijelo utvrdilo kamate i troškove ovrhe, te poreznu obvezu.¹⁹ OPZ iz 2008. propisivao je da nakon isteka godine u kojoj je porezni obveznik stekao pravo na povrat počinje teći zastara prava na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe.²⁰ Također se u vrijeme zastare računalo i proteklo vrijeme u korist prednika poreznog obveznika.²¹ Nadalje je navedeno u OPZ-u iz 2008. da ako je tražbina osigurana hipotekom koja je upisana u javnu knjigu ili založnim pravom, neće nastupiti zastara prava na naplatu tražbina po osnovi poreza, kamata i troškova. U takvom slučaju tražbina je bila naplaćena iz opterećenih stvari poreznog obveznika.²² Tijek zastare prava na utvrđivanje i/ili naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe mogao je biti prekinut sa svakom pojedinom službenom radnjom poreznog tijela koja je za cilj imala utvrditi ili naplatiti porez, kamatu i troškove ovrhe, koja je poreznom obvezniku stavljena na znanje.²³

¹⁵ OPZ iz 2008.

¹⁶ Ibid. čl. 94. st. 1.

¹⁷ Ibid. čl. 94. st. 2.

¹⁸ Ibid. čl. 94. st. 3.

¹⁹ Ibid. čl. 94. st. 4.

²⁰ Ibid. čl. 94. st. 5.

²¹ Ibid. čl. 94. st. 6.

²² Ibid. čl. 94. st. 7.

²³ Ibid. čl. 95. st. 1.

Ovaj članak propisivao je da svaka službena radnja poreznog tijela koja je usmjerena na utvrđivanje ili naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe, a koja je dostavljena poreznom obvezniku, prekida tijek zastare. To je značilo da svaka komunikacija poreznog tijela s poreznim obveznikom u vezi s tim pitanjima prekida tijek zastare i počinje se računati novi rok zastare. Tijek zastare prava na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe prekida se svakom radnjom poreznog obveznika koju dostavlja poreznom tijelu radi ostvarivanja prava na povrat poreza koji je naplaćen bez pravne osnove ili prava na povrat više plaćenog poreza, kamata i troškova ovrhe.²⁴ Ovaj članak propisivao je da tijekom zastare prava poreznog obveznika na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe prekida svaku radnju poreznog obveznika koju dostavlja poreznom tijelu radi ostvarivanja prava na povrat poreza koji je bio naplaćen bez pravne osnove ili prava na povrat više plaćenog poreza, kamata i troškova ovrhe. To je značilo da je svaka komunikacija poreznog obveznika s poreznim tijelom u vezi s tim pravima prekidala tijek zastare i počeo se računati novi rok zastare. Nakon poduzetih radnji poreznog tijela ili poreznog obveznika, rok zastare ponovno je počinjao teći.²⁵ Apsolutni rok zastare za pravo poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe, kao i pravo poreznog obveznika na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe iznosio je šest godina, računajući od dana kada je zastara prvi put počela teći. Ovo se odnosilo na trajanje apsolutne zastare, što znači da nakon isteka tog roka porezno tijelo više nije imalo pravo utvrđivati ili naplaćivati porezne obveze, kamate i troškove ovrhe, a porezni obveznik nije imao pravo na povrat.²⁶

²⁴ Ibid. čl. 95. st. 2.

²⁵ Ibid. čl. 95. st. 3.

²⁶ Ibid. čl. 96. st. 1.

3.1 IZMJENE OPZ IZ 2008.

Izmjenom OPZ iz 2008. nadodano je da zastara nije tekla za vrijeme trajanja postupka koji nam se vodi radi naplate poreza, kamata i troškova ovrhe pred sudom.²⁷ U izmjeni OPZ iz 2008. kao nova stavka bilo je uvršteno da kad protekne vrijeme zastare, porezno tijelo čija tražbina je osigurana hipotekom ili zalogom može se namiriti samo iz opterećenih stvari ako je drži u neposrednom posjedu, no međutim zastarjela tražbina po osnovi kamata nije se mogla namiriti niti iz opterećenih stvari.²⁸

Daljnijim izmjenama OPZ iz 2008. uvršteno je da zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata počinje teći nakon isteka godine u kojoj je u tijeku ispitivanja izvora imovine utvrđeno da postoje osnove za oporezivanje,²⁹ te da zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata počinje teći nakon isteka godine gdje je u porezno-dužničkom odnosu ustanovljena zlouporaba prava.³⁰ Putem izmjena OPZ iz 2008. nadodane su stavke koje govore da apsolutni rok zastare prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata u postupku ispitivanja izvora imovine u kojem je utvrđeno da ima osnove za oporezivanje nastupa za šest godina od dana kada je zastara počela prvi put teći,³¹ te da apsolutni rok zastare prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata u postupku utvrđivanja zlouporabe prava u porezno-dužničkom odnosu nastupa za šest godina od dana kada je zastara počela prvi put teći.³²

²⁷ OPZ iz 2008. Narodne novine br. 18/11. čl. 94. st. 7.

²⁸ Ibid. čl. 94. st. 8.

²⁹ OPZ iz 2008. Narodne novine br. 136/12. čl. 94. st. 4.

³⁰ Ibid. čl. 94. st. 5.

³¹ Ibid. čl. 96. st. 3.

³² Ibid. čl. 96. st. 4.

4. PROBLEMATIKA PRAVNIH SHVAĆANJA PRIHVAĆENIH NA SJEDNICI SVIH SUDACA NAJVIŠIH SUDOVA U RH

Republika Hrvatska (dalje u tekstu: RH) je jedina država u Europskoj uniji (dalje u tekstu: EU) koja unutar svoje zakonske regulative, točnije Zakonom o sudovima (dalje u tekstu: ZS) u čl.40. st. 2. daje ovlast sucima da na sjednicama svih sudaca odjela visokih sudova RH donose generalna pravna shvaćanja koja su obvezatna za sve drugostupanjske sudove kao jedan od načina neizravnog ujednačavanja sudske prakse. Čl. 40. st. 2. navodi da pravno shvaćanje prihvaćeno na sjednici svih sudaca odnosno sudskog odjela Vrhovnog suda Republike Hrvatske, Visokog trgovačkog suda Republike Hrvatske, Visokog upravnog suda Republike Hrvatske, Visokog prekršajnog suda Republike Hrvatske i sjednici odjela županijskog suda obvezno je za sva drugostupanjska vijeća ili suce pojedince tog odjela, odnosno suda.³³ Taj je institut uveden s idejom ujednačavanja sudske prakse, čime se nominalno teži pravičnom suđenju jednakom za sve i osiguravanju jednakog položaja svih pred zakonom.³⁴ Iako je uvođenje instituta pravnog shvaćanja imalo svrhu ujednačavanja sudske prakse dovelo je u pitanje nepristranost i neovisnost sudaca te su u skladu s time nižestupanjski suci uglavnom prihvaćali stajališta viših sudova, bilo slijedom autoriteta njihove uvjerljivosti i/ili donositelja, bilo vodeći računa da se kvaliteta njihova rada kvantitativno vrednuje prema postotku ukinutih odluka od višeg suda.³⁵ Dovala se u pitanje ustavnost ovog instituta jer isti nije bio zakon ali je imao njegov učinak. Profesori Pravnog fakulteta u Zagrebu ukazali su na problem ovog instituta te pred Ustavnim sudom RH pokrenuli postupak ocjene ustavnosti čl. 40. st. 2. Ustavni sud je odlučio ne prihvatiti postupak ocjene ustavnosti jer pravna shvaćanja o kojima je ovdje riječ po svojoj pravnoj naravi nisu propisi i nemaju obilježja apstraktnosti i generalnosti ni eksterne općenormativne učinke. Ona proizvode pravne učinke tek kada konkretni sudski predmet u kojem su primijenjena bude pravomoćno okončan odlukom nadležnog suda, a tada povrijeđena stranka ima pravo podnošenja ustavne tužbe. Članak 40. stavak 2. ZS nije u nesuglasnosti s Ustavom odnosno da je zakonodavno rješenje mehanizama horizontalnog i vertikalnog ujednačavanja sudske prakse u pravnom poretku Republike Hrvatske ostalo unutar ustavnopravno prihvatljivih granica, što predlagatelji svojim prijedlogom nisu doveli u

³³ Zakon o sudovima, čl. 40. st. 2.

³⁴ Večernji list, Odluka 15 europskih sudaca donosi promjene u hrvatsko pravosuđe, 27. srpnja 2023., dostupno na <https://www.vecernji.hr/vijesti/odluka-15-europskih-sudaca-donosi-promjene-u-hrvatsko-pravosuđe-1698030> (pristup dana 07.09.2023.)

³⁵ Rajko Alen, Načini ujednačavanja sudske prakse, Ius-Info, 12.5.2023., dostupno na <https://www.iusinfo.hr/strucni-clanci/CLN20V01D2023B1833> (pristup dana 06.09.2023.)

pitanje.³⁶ O ovom predmetu trenutno odlučuje i Sud Europske unije u predmetu C-361/21, Zahtjev za prethodnu odluku koji je 8. lipnja 2021. uputio Visoki trgovački sud Republike Hrvatske (Hrvatska) – IC protiv PET-PROM d.o.o. a koji navodi da se u ovoj pravnoj stvari postavlja pitanje strogo formalne vezanosti sudaca koji donose odluku u konkretnom slučaju sa načelnim pravnim shvaćanjem koje je prihvaćeno na sjednici svih sudaca odnosno sudskog odjela. Naime, takva strogo formalna vezanost ne postoji niti za primjenu prava EU, Ustava RH i bilo kojeg zakona, već se odluka donosi uvažavajući sve važeće propise i teleološko tumačenje kako bi se na adekvatan način, a s obzirom na sve okolnosti konkretnog slučaja primijenila odredba i donijela sudska odluka. Stoga je upitno koliko ovakva strogo formalna odgovornost utječe na vladavinu prava, neovisnost sudaca država članica, vladavinu prava i djelotvornu pravnu zaštitu.³⁷

Druga problematika ovog instituta je ta što on službeno nije normativni propis te protiv njega ne postoji pravo stranke da podnese pravni lijek. Jednako tome, ukoliko Sud EU donese odluku kojom će pobiti taj institut dovodi se u pitanje legitimnosti već donesenih sudskih odluka i pitanja retroaktivnosti što bi moglo uvelike utjecati na sam pravosudni sustav RH.³⁸

4.1. ZAKLJUČCI FINANCIJSKOG I RADNOPRAVNOG ODJELA VISOKOG UPRAVNOG SUDA U VEZI RELATIVNE I APSOLUTNE ZASTARE

U skladu s ZS sjednica odjela ili sudaca se saziva i kada postoji različito shvaćanje o pitanjima primjene zakona među odjelima, vijećima ili sucima.³⁹ Dalje, navodi se da pravno shvaćanje prihvaćeno na sjednici Visokog upravnog suda, obvezuje sva drugostupanjska vijeća ili suce pojedince tog odjela ili suda.⁴⁰

³⁶ U-I/6950/2021 od 12. travnja 2022.

³⁷ Sud Europske unije, predmet C-361/21, Zahtjev za prethodnu odluku koji je 8. lipnja 2021. uputio Visoki trgovački sud Republike Hrvatske (Hrvatska) – IC protiv PET-PROM d.o.o. dostupno na <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=248346&pageIndex=0&doclang=HR&mode=lst&dir=&cc=first&part=1&cid=42341012> (pristup: 7.9.2023)

³⁸ Materljan, Igor, Siva zona drugostupanjskog postupka: Je li uloga suca evidencije sudske prakse i mehanizam obvezujućih pravnih shvaćanja u skladu sa zahtjevom neovisnosti i samostalnosti sudaca propisanim pravom Europske unije?, Ius-Info, 13.12.2021., dostupno na: <https://www.iusinfo.hr/strucni-clanci/siva-zona-drugostupanjskog-postupka-je-li-uloga-suca-evidencije-sudske-prakse-i-mehanizam-obvezujucih-pravnih-shvacanja-u-skladu-sa-zahtjevom-neovisnosti-i-samostalnosti-sudaca-propisanim-pravom-europske-unije> (pristup: 7.9.2023)

³⁹ Zakon o sudovima, čl. 40. st. 1.

⁴⁰ Zakon o sudovima, čl. 40. st. 2.

Na sjednici Visokog upravnog suda dana 13. studenog 2015. donesen je zaključak Su-424/2015-2 koji govori da se porezna obveza određuje putem prvostupanjskog poreznog rješenja. To znači da porezna uprava, nakon provođenja postupka utvrđivanja poreza, donosi rješenje kojim se određuje iznos poreza koji obveznik treba platiti.⁴¹ Važno je napomenuti da, prema dosadašnjoj praksi, tijekom postupka žalbenog postupka (nakon donošenja prvostupanjskog poreznog rješenja), relativna zastara ne teče. Relativna zastara se odnosi na zastaru koja nastupa ako porezna uprava ne donese rješenje u određenom vremenskom roku. Međutim, apsolutna zastara, koja se odnosi na krajnji rok za utvrđivanje porezne obveze, i dalje može teći tijekom žalbenog postupka. Dakle, tijekom žalbenog postupka, porezna uprava može nastaviti s postupkom utvrđivanja poreza i donijeti novo rješenje koje zamjenjuje prvostupanjsko rješenje. Ovo novo rješenje može uključivati ispravke ili promjene u iznosu poreza koji je obveznik dužan platiti. Ova odluka ima za cilj održavanje dosadašnje prakse i pravne sigurnosti u vezi s utvrđivanjem porezne obveze, što je u skladu s ciljevima sjednica sudskih odjela i sudova općenito.⁴²

Također je donesen zaključak Su-122/2016-3 dana 4. ožujka 2016 a odnosi se na drugostupanjsko rješenje, koje je odbilo žalbu protiv prvostupanjskog rješenja o utvrđivanju porezne obveze, nije protuzakonito i može biti valjano, čak i ako je doneseno nakon isteka apsolutnog roka zastare.⁴³ To znači da iako je istekao konačni rok unutar kojeg porezna uprava može donijeti rješenje o utvrđivanju porezne obveze, drugostupanjsko tijelo ili sud mogu i dalje analizirati sve relevantne činjenice, zakonske odredbe i praksu kako bi se utvrdila zakonitost donesene odluke u korist porezne uprave.

⁴¹ Su-424/2015-2, Visoki upravni sud RH, Financijski i radnopravni odjel

⁴² Zakon o sudovima, čl. 38. st. 1.

⁴³ Su-122/2016-3, Visoki upravni sud RH, Financijski i radnopravni odjel

5. POREZNA ZASTARA PREMA OPZ IZ 2016.

Novim OPZ-om iz 2016. uređeno je da porezno tijelo ima pravo i obvezu utvrditi poreznu obvezu i kamate te provesti naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe. S druge strane, porezni obveznik ima pravo na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe. Međutim, važno je napomenuti da zastara ovih prava i obveza nastupa nakon šest godina, računajući od dana kada je zastara započela teći.⁴⁴ Zastara prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata započinje istekom godine u kojoj je nastala porezna obveza. Nastanak porezne obveze propisan je posebnim poreznim zakonima.⁴⁵ Zastara prava na naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe počinje teći nakon isteka određenog vremenskog perioda. Taj period počinje istekom godine u kojoj je porezni obveznik samostalno utvrdio poreznu obvezu ili istekom godine u kojoj je postalo izvršno rješenje poreznog tijela kojim se utvrđuje porezna obveza i kamate, ili istekom godine u kojoj je porezna obveza postala dospjela.⁴⁶ Istekom godine u kojoj je porezni obveznik stekao pravo na povrat, počinje teći zastara prava na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe.⁴⁷ Nadalje, ako se pred sudom vodi postupak radi utvrđivanja poreza i kamata, ili naplate poreza, kamata, i troškova ovrhe zastara neće teći za vrijeme trajanja tog postupka.⁴⁸ Potrebno bi bilo spomenuti da ako porezni obveznik podmiri svoju poreznu obvezu nakon što je zastara nastupila, onda on ima pravo na povrat plaćenog poreza te pravo na kamate od dana kada je zahtjev podnesen.⁴⁹ Prvostupanjska porezna tijela su dužna voditi računa o nastupu zastare prava na utvrđivanje po službenoj dužnosti sve do donošenja poreznog rješenja i njegove dostave.⁵⁰ S druge strane, drugostupanjska tijela također moraju paziti na nastup zastare prava na utvrđivanje po službenoj dužnosti sve do donošenja rješenja o žalbi i njegove dostave,⁵¹ te ako su tijela utvrdila da je zastara nastupila, potrebno je da rješenjem utvrde da je nastupila zastara i obustave postupak.⁵²

⁴⁴ OPZ iz 2016. čl. 108. st. 1.

⁴⁵ Ibid. čl. 108. st. 2.

⁴⁶ Ibid. čl. 108. st. 4.

⁴⁷ Ibid. čl. 108. st. 5.

⁴⁸ Ibid. čl. 108. st. 6.

⁴⁹ Ibid. čl. 108. st. 8.

⁵⁰ Ibid. čl. 109. st. 2.

⁵¹ Ibid. čl. 109. st. 3.

⁵² Ibid. čl. 109. st. 4.

Kada sud u upravnom sporu poništi porezno rješenje i vrati ga na ponovno odlučivanje, a istovremeno je nastupila zastara prava na utvrđivanje, nadležna porezna tijela će donijeti novo rješenje kojim će utvrditi nastup zastare i obustaviti postupak. U tom slučaju, nakon što je sud utvrdio nevaljanost prvobitnog rješenja i vratio ga na ponovno razmatranje, porezna tijela će pažljivo analizirati situaciju te će, u skladu s pravnim propisima, donijeti novo rješenje kojim će službeno utvrditi da je pravo na utvrđivanje poreza zastarjelo te će postupak biti obustavljen.⁵³ Prvostupanjsko tijelo ima obvezu redovito provjeravati zastaru prava na naplatu po službenoj dužnosti sve do trenutka donošenja rješenja i njegove dostave.⁵⁴ Isto vrijedi i za drugostupanjska tijela, također su dužna izvršiti svoju službenu dužnost te pažljivo provjeriti je li u vrijeme donošenja prvostupanjskog rješenja došlo do zastare prava na naplatu.⁵⁵ Ova odgovornost zahtijeva temeljitu analizu relevantnih činjenica i zakonskih odredbi kako bi se osiguralo da zastara nije nastupila prije nego što je rješenje doneseno jer u protivnom takva rješenja se smatraju nezakonitima.⁵⁶

⁵³ Ibid. čl. 109. st. 5.

⁵⁴ Ibid. čl. 109. st. 6.

⁵⁵ Ibid. čl. 109. st. 7.

⁵⁶ Ibid. čl. 109. st. 8.

6. USTAVNOSUDSKI PREDMETI

Praksa Visokog upravnog suda kojom se dotiče zastara prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe te prava poreznog obveznika na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe predmet je analize i ocjene u odlukama Ustavnog suda Republike Hrvatske (U-III-1749/2017, U-III-3069/2017, U-III-4541/2016, U-III-5660/2016, U-III-4792/2017 i U-III-3552/2016 od 9. srpnja 2019.) kojima su ustavne tužbe podnositelja usvojene, a predmeti vraćeni Visokom upravnom sudu (u jednom slučaju Upravnom sudu u Zagrebu) na ponovni postupak. Potrebno je spomenuti da je mjerodavni zakon u svim navedenim predmetima OPZ iz 2008.

6.1. USTAVNOSUDSKA PRAKSA

U navedenim ustavnim odlukama podnositelji se pozivaju na čl. 29. Ustava koji navodi da svatko ima pravo da zakonom ustanovljeni neovisni i nepristrani sud pravično i u razumnom roku odluči o njegovim pravima i obvezama.⁵⁷ Financijski i radnopravni odjel Visokog upravnog suda donio je dana 4. ožujak 2016. Zaključak Su-122/2016-3 koji je u suprotnosti sa propisanom ustavnopravnom normom te navodi da nije nezakonito ako drugostupanjsko tijelo odlučuje o žalbi nakon isteka roka apsolutne zastare što dovodi do zaključka da sudovi mogu suditi izvan propisanih razumnih rokova.

Kroz navedene ustavne odluke prikazuje se arbitrarnost drugostupanjskih sudova pri donošenju odluka ne obvezujući se na protek apsolutne zastare. U spomenutim ustavnim odlukama u kojima se radi o istovrsnim predmetima došlo je do proteka apsolutne zastare na koju se ukazivalo tokom cijelom žalbenog postupka, a koju je činjenicu drugostupanjski sud odlučio zanemariti pozivajući se na Zaključak Su-122/2016-3. Ustavni sud je ocijenio da su odluke drugostupanjskih sudova protuustavne jer su iste donesene izvan razumnog roka određenog zastarom. Takva praksa drugostupanjskih sudova protivna je vladavini prava i potiče pravnu nesigurnost.

⁵⁷ Ustav Republike Hrvatske, NN 56/90, 135/97, 08/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 5/14, čl. 29. st. 1.

Isto stajalište je zauzeo i Ustavni sud u odluci U-III-1749/2017: Prema stajalištu Ustavnog suda dijelovi obrazloženja odluke Visokog upravnog suda kontradiktorni su. Tako nije moguće istovremeno pozivati se na zaključak sjednice odjela suda od 13. studenoga 2015. prema kojem "od donošenja prvostupanjskog poreznog rješenja do donošenja rješenja po žalbi relativna zastara ne teče, već samo apsolutna", te na zaključak sjednice odjela suda od 4. ožujka 2016. prema kojem "drugostupanjsko rješenje kojim je odbijena žalba protiv prvostupanjskog rješenja o utvrđivanju porezne obveze nije nezakonito zato što je doneseno nakon nastupa apsolutnog roka zastare".⁵⁸ U odluci Ustavnog suda istaknuto je da postoji nesuglasje u tumačenju instituta zastare propisanog u zakonu OPZ. Ova neusklađenost ozbiljno ugrožava osnovnu pravnu stabilnost. Pravna stabilnost zahtijeva da zakonske odredbe budu nedvosmislene i precizne, kako bi se osigurala predvidljiva primjena prava za pojedince i kako bi se zaštitila njihova opravdana očekivanja. Također, istaknuta je važnost poštivanja načela pravne stabilnosti i zaštite prava poreznih obveznika. To znači da prava i obveze poreznih obveznika prema poreznoj administraciji ne bi trebala ostati otvorena neograničeno dugo. Ovo se može povezati s konceptom zastare u poreznom pravu, gdje bi pravo porezne administracije da utvrdi porezni dug trebalo biti ograničeno unutar određenog vremenskog okvira. Isto tako, čini se da je Ustavni sud utvrdio da je zakonodavac imao jasnu namjeru u vezi s institutom zastare prema zakonu OPZ. Prema ovom tumačenju, pravo porezne administracije da utvrdi porezni dug istječe nakon šest godina od početka zastare.⁵⁹ Kada bi se prihvatilo stajalište Visokog upravnog suda o učincima proteka zastare građani bi bili izloženi mogućnosti da drugostupanjsko tijelo odlučuje o njihovoj žalbi izvan vremenskih ograničenja s obzirom na to da protek zastare prije donošenja drugostupanjskog konačnog rješenja ne utječe na ovlast poreznih tijela da građane nadalje izlažu svom postupanju. Žalba bi time izgubila svoj osnovni smisao čime bi građanima bila onemogućena učinkovita pravna zaštita.⁶⁰ Činjenica da se Visoki upravni sud u osporenoj presudi U-III/4541/2016 nije pozvao ni na što drugo, da sporno pitanje o kojem je odlučivao nije pokušao sagledati ni s kojeg drugog gledišta, izuzev s gledišta "zaštite" interesa države kao poreznog vjerovnika, osporenu presudu čini ustavnopravno neprihvatljivom i arbitrarnom.⁶¹

⁵⁸ U-III/1749/2017 od 09. listopada 2018.

⁵⁹ Đuras Ivana, Porezna zastara kao legitimno očekivanje, *Ius-Info*, 25.9.2019., dostupno na <https://www.iusinfo.hr/aktualno/u-sredistu/porezna-zastara-kao-legitimno-ocekivanje-39286> (pristup: 7.9.2023)

⁶⁰ U-III/3069/2017 od 09. srpnja 2019.

⁶¹ U-III/4541/2016 od 09. srpnja 2019.

7. SJEDNICA SVIH SUDACA VISOKOG UPRAVNOG SUDA REPUBLIKE HRVATSKE

Na sjednici svih sudaca Visokog upravnog suda RH dana 18. studenog 2019. pod brojem Su-574/2019-3 zaključkom su stavljena izvan snage dva zaključka koja su donesena na sjednici Financijskog i radnopravnog odjela pod brojem Su-424/2015-2 od 13.11.2015. godine i broj Su-122/2016-3 od 4.3.2016.

Putem ovog zaključka Visoki upravni sud RH odustao je od svojih pravno neutemeljenih stavova po pitanju porezne zastare. Ova promjena prakse Visokog upravnog suda ima važne posljedice jer se odnosi na zaštitu građana od proizvoljnog i arbitrarnog tumačenja propisa o zastari. Ustavni sud, koji ima ulogu "čuvara Ustava", je opravdao svoju ulogu u zaštiti ustavnih prava građana. Ova odluka je također važna jer stavlja kraj ustavnopravno neprihvatljivoj praksi koju su dosad provodili upravni sudovi, uključujući i Visoki upravni sud RH. Zakonodavac je sada jasno i nedvojbeno propisao da porezna tijela na zastaru paze po službenoj dužnosti, za razliku od ranije važećeg OPZ-a kojim to nije bilo eksplicitno propisano, a čime su otklonjene dvojbe i proturječna tumačenja ranije važećih normi do kojih je dolazilo u praksi.⁶² Time se postavlja temelj za dosljednije i pravednije tumačenje propisa o poreznoj zastari, što bi trebalo osigurati jednakost i pravičnost u postupcima pred sudovima.⁶³ Novim OPZ-om propisano je da su prvostupanjska i drugostupanjska porezna tijela obavezna automatski pratiti zastaru prava za utvrđivanje porezne obveze prije nego što donesu i dostave rješenje stranci. Također, ta tijela su dužna obratiti pažnju na zastaru prava za naplatu porezne obveze prije donošenja i dostave rješenja stranki. Ako se tijekom postupka utvrdi da je zastara prava za utvrđivanje porezne obveze već nastupila, porezna tijela trebaju donijeti rješenje kojim se službeno konstatira ta zastara te zaustaviti daljnji postupak.⁶⁴

⁶² Braovac, Ilija; Filković, Marjan, Visoki upravni sud stavio van snage sporne zaključke o poreznoj zastari, Ius-Info, 29.4.2020., dostupno na: <https://www.iusinfo.hr/aktualno/u-sredistu/visoki-upravni-sud-stavio-van-snage-sporne-zakljucke-o-poreznoj-zastari-4143> (pristup: 7.9.2023)

⁶³ Ibid.

⁶⁴ Ibid.

8. ZAKLJUČAK

Zastara se temelji na načelu zaštite stečenih prava stranke. To sprječava javnu vlast da nametne građanima obveze koje su zastarjele nakon isteka zakonom određenog roka. Ovakav pristup osigurava pravnu sigurnost građana jer se izbjegava beskonačno produžavanje potraživanja ili obveza. Apsolutna zastara izrazito je važan pojam u ovom završnom radu, a govori da pravo poreznih tijela na utvrđivanje porezne obveze i naplatu poreza iznosi šest godina od dana kada je zastara počela prvi put teći. Prolazeći kroz Ustavnosudske odluke u ovom završnom radu uvidjeli smo da se radi o kontinuiranoj povredi Ustava u spomenutim predmetima. Institut pravnog shvaćanja odnosno mišljenja suda odnosi se na ideju usklađivanja sudske prakse, no primjena takve prakse ukazuje na problem nesamostalnosti i nepristranosti suda u njihovom odlučivanju. Dovodi se u pitanje ustavnost ovog instituta jer isti nije zakon, ali ima takav učinak. O ovom problemu Sud EU-a i dalje odlučuje, a odluka može nositi velike promjene u hrvatskom pravosuđu. Zaključkom sa sjednice svih sudaca Visokog upravnog suda Su-574/2019-3, zaključci Su-424/2015-2 i Su-122/2016-3 stavljeni su izvan snage zbog njihove međusobne kontradiktornosti, povrede građanskih prava na jednako i pravedno suđenje, te arbitrarnog odlučivanja sudova u korist poreznih tijela. Tom odlukom Ustavni sud je pokazao i dokazao svoju ulogu u zaštiti građana pred sudovima na jednako i pravedno suđenje, te je zaustavio ustavnopravnu neprihvatljivu praksu upravnih sudova.

9. LITERATURA

1. Žunić-Kovačević, Nataša; Šikić, Marko; Upravnopравни pojam zastare s posebnim osvrtom na zastaru u poreznom pravu, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 55, 1/2018. str. 233.-238.
2. Đuras, Ivana, Porezna zastara kao legitimno očekivanje, Ius-info, 25.09.2019., dostupno na: <https://www.iusinfo.hr/aktualno/u-sredistu/porezna-zastara-kao-legitimno-ocekivanje-39286> (pristup: 7.9.2023)
3. Materljan, Igor, Siva zona drugostupanjskog postupka: Je li uloga suca evidencije sudske prakse i mehanizam obvezujućih pravnih shvaćanja u skladu sa zahtjevom neovisnosti i samostalnosti sudaca propisanim pravom Europske unije?, Ius-Info, 13.12.2021., dostupno na: <https://www.iusinfo.hr/strucni-clanci/siva-zona-drugostupanjskog-postupka-je-li-uloga-suca-evidencije-sudske-prakse-i-mehanizam-obvezujucih-pravnih-shvacanja-u-skladu-sa-zahtjevom-neovisnosti-i-samostalnosti-sudaca-propisanim-pravom-europske-unije> (pristup: 7.9.2023)
4. Braovac, Ilija; Filković, Marjan, Visoki upravni sud stavio van snage sporne zaključke o poreznoj zastari, Ius-Info, 29.4.2020., dostupno na: <https://www.iusinfo.hr/aktualno/u-sredistu/visoki-upravni-sud-stavio-van-snage-sporne-zakljucke-o-poreznoj-zastari-4143> (pristup: 7.9.2023)
5. Rajko Alen, Načini ujednačavanja sudske prakse, Ius-Info, 12.5.2023., dostupno na <https://www.iusinfo.hr/strucni-clanci/CLN20V01D2023B1833> (pristup: 7.9.2023.)
6. Sud Europske unije, predmet C-361/21, Zahtjev za prethodnu odluku koji je 8. lipnja 2021. uputio Visoki trgovački sud Republike Hrvatske (Hrvatska) – IC protiv PET-PROM d.o.o. dostupno na <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=248346&pageIndex=0&doclang=HR&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=42341012> (pristup: 7.9.2023)

PRAVNI IZVORI

1. Ustav Republike Hrvatske, NN 56/90, 135/97, 08/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 5/14
2. Opći porezni zakon iz 2008; Narodne novine br. 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013, 26/2015, 44/2016
3. Opći porezni zakon iz 2016; Narodne novine br. 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 42/2020, 114/2022
4. Zakon o sudovima, Narodne novine br. 28/2013, 33/2015, 82/2015, 82/2016, 67/2018, 126/2019, 130/2020, 21/2022, 60/2022, 16/2023

PRAKSA VISOKOG UPRAVNOG SUDA REPUBLIKE HRVATSKE

1. Su-424/2015-2, Visoki upravni sud RH, Financijski i radnopravni odjel
2. Su-122/2016-3, Visoki upravni sud RH, Financijski i radnopravni odjel

PRAKSA USTAVNOG SUDA REPUBLIKE HRVATSKE

1. U-I/6950/2021 od 12. travnja 2022.
2. U-III/4541/2016 od 09. srpnja 2019.
3. U-III/3069/2017 od 09. srpnja 2019.
4. U-III/1749/2017 od 09. listopada 2018.

MREŽNI IZVORI

1. Večernji list, Intervju: Siniša Petrović, Odluka 15 europskih sudaca donosi promjene u hrvatsko pravosuđe, 27. srpnja 2023., dostupno na <https://www.vecernji.hr/vijesti/odluka-15-europskih-sudaca-donosi-promjene-u-hrvatsko-pravosuđe-1698030>