

# Porezna zastara u svjetlu zahtjeva pravne sigurnosti: prijedori iz hrvatskog i bosanskohercegovačkog zakonodavstva i prakse

---

Gadžo, Stjepan; Dujmović, Ana

Source / Izvornik: **Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, 2023, 44, 179 - 204**

Journal article, Published version

Rad u časopisu, Objavljena verzija rada (izdavačev PDF)

<https://doi.org/10.30925/zpfsr.44.1.8>

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:118:560146>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-11**

**PRAVRI**

Pravni fakultet Faculty of Law



Sveučilište u Rijeci  
University of Rijeka

Repository / Repozitorij:

[Repository of the University of Rijeka, Faculty of Law](#)  
[- Repository University of Rijeka, Faculty of Law](#)

**uniri** DIGITALNA  
KNJIŽNICA

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

## POREZNA ZASTARA U SVJETLU ZAHTJEVA PRAVNE SIGURNOSTI: PRIJEPORI IZ HRVATSKOGA I BOSANSKOHERCEGOVAČKOG ZAKONODAVSTVA I PRAKSE

Doc. dr. sc. Stjepan Gadžo\*  
Izv. prof. dr. sc. Ana Dujmović\*\*

UDK 336.225.6(497.5)(497.6)  
<https://doi.org/10.30925/zpfsr.44.1.8>  
Ur.: 15. siječnja 2023.  
Pr.: 7. ožujka 2023.  
Izvorni znanstveni rad

### Sažetak

*Porezna zastara dobro je poznati institut u suvremenim pravnim poredcima, čiji je smisao u određivanju vremenskih granica za izvršavanje ovlasti poreznih tijela i u pogledu utvrđivanja porezne obveze i u pogledu naplate već utvrđenih poreznih dugova. U domaćoj i inozemnoj literaturi kao glavni se cilj instituta porezne zastare izdvaja očuvanje pravne sigurnosti poreznih obveznika, koji ne smiju neograničeno dugo biti izloženi potencijalnim radnjama poreznih tijela u odnosu na konkretan oporezivi događaj. U ovom se radu izlažu najvažniji prijepori vezani za normativno uređenje porezne zastare u dva srodna pravna sustava – Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini. Pritom se polazi od pretpostavke da su porezno-politički ciljevi normiranja porezne zastare u promatranim pravnim sustavima jednaki, posebice na planu postizanja željene razine pravne sigurnosti i povećanja učinkovitosti postupanja poreznih tijela. Rad je podijeljen u pet glavnih dijelova. Nakon uvoda, u drugom se poglavlju razlaže pojam, pravna priroda i aksiološke osnove porezne zastare, primarno iz ugla pravne doktrine. Treće je poglavlje posvećeno hrvatskom zakonodavstvu i praksi, uz izlaganje razlika u normativnom uređenju porezne zastare prije i nakon donošenja OPZ-a/16. U četvrtom se dijelu rada analizira normativni sadržaj porezne zastare u BiH. Posljednji, peti dio rada obuhvaća zaključna razmatranja.*

**Ključne riječi:** *porezna zastara; porezno pravo; pravna sigurnost; Opći porezni zakon; pravne praznine.*

\* Dr. sc. Stjepan Gadžo, docent, Sveučilište u Rijeci, Pravni fakultet; [stjepan.gadzo@pravri.uniri.hr](mailto:stjepan.gadzo@pravri.uniri.hr). ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1905-5330>.

\*\* Dr. sc. Ana Dujmović, izvanredna profesorica, Pravni fakultet Sveučilišta u Mostaru; [ana.dujmovic@pf.sum.ba](mailto:ana.dujmovic@pf.sum.ba). ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9016-5129>.

## 1. UVOD

U usporednopravnoj perspektivi nailazi se na raznolika normativna rješenja u pogledu porezne zastare. Ipak, na općenitoj je razini moguće zaključiti da se normiranjem porezne zastare postavljaju jasna vremenska ograničenja za postupanja poreznih tijela.<sup>1</sup> Ukratko, u poreznopravnom kontekstu bit je zastare u određenju vremenskih granica za izvršavanje ovlasti poreznih tijela i u pogledu utvrđivanja porezne obveze i u pogledu naplate već utvrđenih poreznih dugova.<sup>2</sup> S obzirom na to da porezna tijela moraju postupati isključivo u granicama zakona, uključujući i pravila o zastari, nezakonite su njihove radnje poduzete nakon proteka zastarnih rokova.<sup>3</sup> U domaćoj i inozemnoj literaturi upozorava se na više ciljeva instituta porezne zastare.<sup>4</sup> Ipak, kao najvažniji se cilj izdvaja očuvanje pravne sigurnosti poreznih obveznika, koji ne smiju neograničeno dugo biti izloženi potencijalnim radnjama poreznih tijela u odnosu na konkretan oporezivi događaj (npr. ostvarenje oporezivog primitka, promet nekretnina i dr.).

Hoće li, i u kojoj mjeri, ustanova porezne zastare ostvariti ciljeve kojima služi, ovisi o nizu čimbenika. Prvo valja imati u vidu kvalitetu normativnog uređenja. Općenito, svrha svakoga pravnog propisa ostvarit će se jedino ako je njegov tekst određen, precizan i sveobuhvatan.<sup>5</sup> Isto se odnosi i na one sastavne dijelove propisa kojima se uređuju pojedini pravni instituti, poput zastare. Štoviše, pravna teorija upozorava da jasnoća i razumljivost propisa te međusobna usklađenost propisa unutar pravnog sustava kao cjeline, čine aspekte pravne sigurnosti kao krovno ga koncepta.<sup>6</sup> U vezi s poreznom zastarom, jasno je da mjerodavne pravne odredbe moraju biti dovoljno precizne i određene u pogledu vremenskih koordinata za postupanje poreznih tijela. Konkretnije, iz normativnog izričaja porezne zastare mora biti nedvosmisleno jasno: kako se računa trajanje zastarnoga roka, uključujući i trenutak početka njegova tijeka, koje su pravne posljedice nastupa zastare te koja su prava i obveze sudionika porezno-pravnog odnosa u pogledu porezne zastare. Drugo, polazeći od pretpostavke da se najvjerodostojniji odraz kvalitete nekoga propisa uočava u njegovoj praktičnoj primjeni,<sup>7</sup> ocjena o ostvarenju ciljeva instituta porezne zastare mora se temeljiti

1 U ovom se radu naglasak ponajprije stavlja na zastaru utvrđivanja poreza te zastaru naplate poreza, kao dvije glavne vrste porezne zastare koje djeluju „u korist“ poreznog obveznika. Ipak, jedan dio dalje iznesenih nalaza može se, *mutatis mutandis*, primijeniti i na zastaru prava na povrat poreza.

2 Tako v. Alberto Marchesselli, *Accertamenti Tributari: Poteri del Fisco – Strategie del Difensore* (Milano: Giuffrè, 2022.), 1103; Gaspare Falsitta, *Manuale di diritto tributario - Parte generale* (Padova: CEDAM, 2020.), 397.

3 Usp. Pasquale Pistone, „General Report“, u: *Tax Procedures*, ur. Pasquale Pistone (Amsterdam: IBFD, 2020.), 24.

4 V. *infra*, poglavlje 2.2.

5 V. Dario Đerđa i Teodor Antić, „Izrada pravnih propisa u Hrvatskoj – studija slučaja“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 38, br. 1 (2017): 96.

6 V. Hans Gribnau, „Legal certainty: a matter of principle“, u: *Retroactivity of tax legislation*, ur. Hans Gribnau i Melwin Pauwels (Amsterdam: European Association of Tax Law Professors, 2013.), 83-91.

7 Prema Dario Đerđa, „Kvaliteta propisa upravnog prava u Hrvatskoj: ocjena stanja i prijedlozi

na analizi relevantne upravne i sudske prakse.<sup>8</sup> Naime, ako u praktičnoj primjeni mjerodavnih odredbi, bez obzira na kvalitetu njihova normativnog sadržaja, postoje ozbiljne nedoumice ili prijepori, narušava se pravna sigurnost poreznih obveznika te se time obezvrjeđuje i čitav institut zastare.

U Republici Hrvatskoj porezna je zastara još od 2000. godine na sistemski način, u odnosu na cjelokupni sustav javnih davanja, uređena odredbama Općeg poreznog zakona.<sup>9</sup> Dvadesetljetno razdoblje praktične primjene pravila OPZ-a o zastari nikako se ne može označiti zadovoljavajućim. Naime, tumačenje mjerodavnih pravila u upravnoj i sudskoj praksi izaziva brojne nedoumice i nejasnoće, uz isticanje često potpuno oprečnih stajališta u odlukama prvostupajnskih upravnih sudova, Visokog upravnog suda RH (dalje: VUS) te Vrhovnog suda RH (dalje: VSRH). Štoviše, u pogledu porezne zastare izražen je i aktivitet Ustavnog suda RH (dalje: USRH), koji je u nizu slučajeva utvrdio povrede ustavnih prava poreznih obveznika, upozoravajući na arbitrarnost i samovoljnost zaključaka nadležnih sudova. Slijedom navedenoga, ne čudi kako su normativno uređenje porezne zastare u hrvatskom pravu, kao i primjena mjerodavnih pravila u praksi, metom čestih kritika iz akademske zajednice, posebno u svjetlu smisla i ciljeva čitavog instituta.<sup>10</sup>

U Bosni i Hercegovini (BiH) složenost ustavnog uređenja i podjele nadležnosti između različitih razina vlasti ključan je razlog zbog kojeg do danas izostaje sustavno reguliranje odnosa između poreznih obveznika i poreznih tijela na razini cijele države te propisivanje osnovnih načela poreznog postupka, po uzoru na njemački Zakon o javnim davanjima (*Abgabenordnung*; dalje: AO) ili hrvatski OPZ. Takvo se stanje preslikava i na uređenje porezne zastare. Reguliran nizom propisa na različitim razinama vlasti i na različite načine, ovaj institut u poreznom pravu BiH ne ostvaruje svoju svrhu osiguravanja pravne sigurnosti i učinkovitog i ekonomičnog rada javne uprave. Nedorečeno i neujednačeno normativno uređenje instituta, i njegovih osnovnih elemenata od strane različitih zakonodavaca, kao i neujednačeno tumačenje

- 
- za unaprjeđenje“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 40, br. 1 (2019): 122.
- 8 O posebnom značaju pravomoćnih upravnosudskih i upravnih odluka u kritici zakonskih rješenja, v. Đerđa i Antić, *Izrada pravnih propisa u Hrvatskoj*, 93-94.
- 9 Prva se inačica Općeg poreznog zakona u RH donosi 2000. godine, čime je domaći porezno-pravni okvir uvelike osuvremenjen i unaprjeđen, po uzoru na SR Njemačku i druge zapadnoeuropske zemlje. Isti je zakon mijenjan tri puta (Narodne novine, br. 127/00., 86/01., 150/02., 147/08.; dalje: OPZ/00), prije negoli je 2008. godine zamijenjen novim zakonskim tekstom. Druga inačica OPZ-a novelirana je čak sedam puta (Narodne novine, br. 147/08., 18/11., 78/12., 136/12., 73/13., 26/15., 44/16., 115/16.; dalje: OPZ/08), prije donošenja aktualne, treće inačice krajem 2016. godine (Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 42/20.; dalje: OPZ/16).
- 10 V. Olivera Lončarić-Horvat, „Zastara u poreznom pravu“, *Pravo i porezi*, br. 6 (2003): 3-5; Ladislav Horvat, „Posljedice zastare u porezno-pravnom odnosu“, u: *Hrvatska pred vratima Europske unije: fiskalni aspekti*, ur. Gordan Družić (Zagreb: Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, 2005.), 309-315; Nataša Žunić Kovačević, „Zastara – o primjeni građansko-pravnih pravila u poreznom pravu i sudskoj praksi“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 30, br. 1 (2009): 683-702; Nataša Žunić Kovačević i Marko Šikić, „Upravno-pravni pojam zastare s posebnim osvrtom na zastaru u poreznom pravu“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 55, br. 1 (2018): 231-250.

odredbi navedenih od strane mjerodavnih upravnih i sudskih tijela u praksi, dovode do apsolutne opstojnosti porezne obveze usprkos proteku vremena te potpunog negiranja cilja navedenog instituta u poreznopravnoj praksi. Stajalište je doktrine da takva „poroznost” normativnog uređenja instituta zastare u poreznom pravu BiH dovodi u pitanje ostvarivanje zahtjeva pravne sigurnosti.

U svjetlu prethodno navedenoga, cilj je ovog rada analizirati najvažnije prijemne vezane za normativno uređenje porezne zastare u dva srodna pravna sustava (RH i BiH). Pritom se polazi od pretpostavke da su porezno-politički ciljevi normiranja porezne zastare u promatranim pravnim sustavima jednaki, posebice na planu postizanja željene razine pravne sigurnosti poreznih obveznika i povećanja učinkovitosti postupanja poreznih tijela. Rad je podijeljen u pet glavnih dijelova. Nakon uvoda, u drugom se poglavlju razlaže pojam i pravna priroda porezne zastare, vodeći se ponajprije nalazima pravne doktrine. Također se analiziraju aksiološke osnove porezne zastare, odnosno ciljevi kojima ovaj institut služi. Treće je poglavlje posvećeno hrvatskom zakonodavstvu i praksi. Posebno se ističu i razlike u normativnom uređenju porezne zastare prije i nakon donošenja OPZ-a/16. U četvrtom se dijelu rada analizira normativni sadržaj porezne zastare u BiH. Posebno se upozorava na probleme koji izvire iz složenosti bosanskohercegovačkoga porezno-pravnog okvira, što rezultira neujednačenim normiranjem zastare u odnosu na pojedine porezne sustave u BiH, kao i u odnosu na pojedine porezne oblike. Posljednji, peti dio rada daje zaključna razmatranja.

## **2. OPĆENITO O ZASTARI U POREZNOM PRAVU**

### **2.1. Pojam i pravna priroda porezne zastare**

U pravnim porecima protek vremena može imati status pravne činjenice, tj. činjenice koja, na temelju norme objektivnog prava, dovodi do nastanka, promjene ili prestanka nekoga pravnog odnosa.<sup>11</sup> Na tom je tragu još i rimsko pravo poznavalo institut zastare (lat. *praescriptio*), kao gubitak subjektivnih prava uslijed njihova nevršenja kroz određeno vrijeme. U hrvatskom, ali i bosanskohercegovačkom pravnom nazivlju pojam „zastare“ (ili „zastarjelosti“) javlja se u više pravnih grana. Tako kazneno zakonodavstvo poznaje zastaru kaznenog progona i zastaru izvršenja kazne,<sup>12</sup> dok je u upravnom pravu poznata zastara izvršenja rješenja.<sup>13</sup> Ipak, u domaćoj pravnoj književnosti dominantno je shvaćanje instituta zastare nastalo u okrilju privatnog prava, gdje nastupom zastare, tj. protekom propisanoga zastarnog roka, prestaje tek pravo nositelja nekoga subjektivnog prava na sudsku zaštitu (tzv. pravo-zahjev), ali ne i samo subjektivno pravo.<sup>14</sup> U privatnopravnom kontekstu ustanova zastare jasno se razlikuje od ustanove prekluzije (lat. *praeclusio*). Iako u podlozi obje

11 V. Nikola Visković, *Teorija države i prava* (Zagreb: Birotehnika, 2001.), 228.

12 V., u odnosu na RH, čl. 81. - 85. Kaznenog zakona, Narodne novine, br. 125/11., 144/12., 56/15., 61/15., 101/17., 118/18., 126/19., 84/21., 114/22.

13 V., u odnosu na RH, čl. 135. st. 3. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine, br. 47/09., 110/21. (dalje: ZUP).

14 V. Nikola Gavella, *Privatno pravo* (Zagreb: Narodne novine, 2019.), 216-217.

leži protok vremena kao pravna činjenica, potonja podrazumijeva apsolutni prestanak subjektivnih prava, koja se gase protekom roka unutar kojeg nisu iskorištena.<sup>15</sup>

Većina domaćih znanstvenih i stručnih radova posvećenih poreznoj zastari polazi od navedenoga privatnopravnog shvaćanja zastare, u smislu učinka koji protok vremena ima na subjektivna prava.<sup>16</sup> Tomu je u Hrvatskoj nedvojbeno pridonio i zakonodavac, s obzirom na to da su i OPZ/00 i OPZ/08 sadržavali odredbu koja je izrijeком upućivala na supsidijarnu primjenu Zakona o obveznim odnosima u pogledu porezne zastare.<sup>17</sup> Nadalje, pri određanju sadržaja porezno-pravnog i porezno-dužničkog odnosa u svim se inačicama OPZ-a, pa tako i onoj trenutačno važećoj (OPZ/16), dosljedno koristi termin „pravo poreznog tijela“ u pogledu javnih ovlasti poreznih tijela na planu utvrđivanja, naplate i nadzora poreza. Tako je zakonom propisano da porezno tijelo ima „pravo na utvrđivanje porezne obveze“ te „pravo na naplatu poreza“.<sup>18</sup> Ovo je terminološko rješenje manjkavo jer navodi na zaključak da porezna tijela u pogledu utvrđivanja i naplate poreza raspoložu subjektivnim pravima, što nužno uključuje i mogućnost izbora da se njima ne služe. Međutim, korelat javne ovlasti poreznog tijela da utvrdi i/ili naplati porez, nastupajući u ime države u sklopu porezno-pravnog odnosa, sastoji se u njegovoj dužnosti da predmetne radnje i postupke doista i poduzme.<sup>19</sup> Vrijedi upozoriti da njemački AO, koji je služio kao uzor za izradu OPZ-a/00, koristi precizniji termin „porezni zahtjev“ (njem. *Steueranspruch*) u pogledu ovlasti poreznoga tijela da utvrdi dužni porez.<sup>20</sup>

Nastavno na navedeno, svaki ozbiljniji pokušaj raščlambe instituta porezne zastare mora imati u vidu neprijeporni javnopravni karakter poreznog prava, u svjetlu dvodiobe pravnog sustava na javno i privatno područje.<sup>21</sup> Institut porezne zastare ponajprije služi postavljanju vremenskih granica za izvršavanje (javnih) ovlasti koje porezno tijelo ima unutar porezno-pravnog odnosa, čija je suprotna stranka porezni obveznik. Na najopćenitijoj razini, cjelina poreznoga postupka može se podijeliti na dvije etape: (i) utvrđivanje poreza (engl. *tax assessment*) i (ii) naplata poreznih

15 Gavella, *Privatno pravo*, 217-218.

16 V. Lončarić-Horvat, *Zastara u poreznom pravu*, 3; Žunić Kovačević, *Zastara – o primjeni građansko-pravnih pravila*, 684-685; Zdenka Koharić, „Zastara u poreznom postupku“, *Računovodstvo i financije*, br. 7 (2009): 75; Nenad Šimunec, „Porezna zastara – primjena u praksi“, *RRIF*, br. 9 (2016): 107-108. U tom pogledu hvalevrijedna iznimka je recentni doprinos Žunić Kovačević i Šikića, koji mnogo nijansiranije analiziraju pojam zastare, upozoravajući na njegovu upravno-pravnu inačicu. V. Žunić Kovačević i Šikić, *Upravnopravni pojam zastare*, 231-236.

17 V. *infra*, poglavlje 3.1.

18 V., primjerice, čl. 21. st. 1., čl. 108., čl. 109., čl. 174. st. 2. OPZ-a/16.

19 V. Horvat, *Posljedice zastare*, 311.

20 O tomu detaljnije v. Lončarić-Horvat, *Zastara u poreznom pravu*, 4.

21 V. Božidar Jelčić et al., *Financijsko pravo i financijska znanost* (Zagreb: Narodne novine, 2008.), 35-36. Isto je potvrđeno i u praksi Europskog suda za ljudska prava (dalje: ESLJP), koji je u poznatom predmetu *Ferrazini* zaključio da materija oporezivanja i dalje pripada čvrstoj jezgri ovlaštenja javnopravnih tijela, uz naglašenu javnopravnu narav odnosa između države i poreznih obveznika. V. ESLJP, *Ferrazini* protiv Italije, br. zahtjeva 44759/98 od 12. srpnja 2001., t. 29.

tražbina (engl. *tax collection*).<sup>22</sup> Stoga se u zakonodavstvu većeg broja država jasno razlikuje zastara utvrđivanja poreza (njem. *Festsetzungsverjährung*) od zastare naplate poreza (njem. *Zahlungsverjährung*).<sup>23</sup> Isto vrijedi i u Hrvatskoj, gdje pravila OPZ-a posebno uređuju navedene dvije glavne vrste porezne zastare.<sup>24</sup> Ipak, temeljna je svrha zastare jednaka bez obzira na koju se ovlast poreznog tijela odnosi: protekom propisanog vremena, tj. zastarnog roka, porezno tijelo ne smije poduzimati odnosne radnje. Nezakonite su radnje koje porezno tijelo poduzme, kao i akti koje donese, po proteku relevantnoga zastarnog roka.<sup>25</sup> Slijedom navedenoga, u okrilju poreznog prava zastarni rokovi načelno imaju prekluzivnu narav, tj. vode do apsolutnoga prestanka ovlaštenja poreznog tijela u odnosu na konkretno činjenično stanje i konkretnoga poreznog obveznika.<sup>26</sup> Dakako, ima li porezna zastara prekluzivnu narav ili ne ovisi o njezinu normativnom sadržaju u okviru pojedinog pravnog poretka.

S tim je usko povezano i pitanje pravne prirode porezne zastare, posebno u njezinoj inačici koja se odnosi na utvrđivanje porezne obveze. U nekim državama prevladava shvaćanje da je riječ o procesnopravnom institutu. Protek roka zastare utvrđenja ne dovodi do prestanka obveze koju porezni obveznik ima prema državi *ex lege*, na temelju nastanka porezno relevantnih činjenica. Naprotiv, protek vremena ima učinke samo na proceduralnom planu, s obzirom na to da, analogno logici privatnog prava (vidi *supra*), država gubi tek pravo-zahjev, a porezni obveznik može isticati prigovor zastare u okviru postupka.<sup>27</sup> U drugim državama zastara utvrđivanja poreza shvaća se primarno kao materijalnopravni institut, napose ako porezni propisi sadrže odredbu usporedivu s čl. 26. OPZ-a/16: „Prava i obveze iz porezno-dužničkog odnosa prestaju (...) zastarom“.<sup>28</sup> Prema materijalnopravnoj teoriji nastup zastare dovodi do apsolutnoga prestanka *ex lege* porezne obveze (tj. poreznoga zahtjeva države). Ako bi porezni obveznik platio iznos na ime porezne obveze u odnosu na koju je nastupila zastara utvrđenja, zapravo bi bila riječ o plaćanju neduga.<sup>29</sup>

22 O ovomu iz usporednopravne perspektive v. Ludovic Ayrault, „What is Tax Procedure“, u: *Tax Procedures*, ur. Pasquale Pistone (Amsterdam: IBFD, 2020.), 115-124.

23 Detaljnije v. Nikola Mijatović i Renata Perić, „Zastara u poreznom pravu – njemačko i hrvatsko rješenje“, *Hrvatska pravna revija*, br. 11 (2006): 74-85. Slično rješenje nalazi se i u Srbiji, o čemu detaljnije v. Dejan Popović, *Poresko pravo* (Beograd: Univerzitet u Beogradu, Pravni fakultet, 2018.), 161. Zanimljiv je primjer Italije, čije porezno zakonodavstvo prepoznaje dva različita instituta. Tako se terminom *decadenza* u biti označava zastara utvrđivanja, a terminom *prescrizione* zastara naplate poreza. V. Marchesselli, *Accertamenti Tributari*, 1103-1125.

24 V. čl. 108. st. 1. OPZ-a/16.

25 Usp. Pistone, *General report*, 24; Mijatović i Perić, *Zastara u poreznom pravu*, 75; Jean-Jacques Bienvenu, Thierry Lambert i Laurence Vapaille, *Droit fiscal* (Pariz: Presses Universitaires de France, 2021.), 75; Marchesselli, *Accertamenti Tributari*, 1104.

26 V. Žunić Kovačević, *Zastara – o primjeni građansko-pravnih pravila*, 692; Ladislav Horvat, „Uz dopune propisa o zastari u poreznom pravu“, *Pravo i porezi*, br. 3 (2013): 3.

27 Takvo shvaćanje porezne zastare prisutno je u austrijskom pravu. V. Christoph Ritz i Birgitt U. Koran, *Bundesabgabenordnung* (Beč: Linde, 2021.), 882-883.

28 Slično v. § 47 njemačkog AO-a, koji navodi da se zahtjevi iz porezno-dužničkog odnosa gase, *inter alia*, nastupom zastare.

29 Takvo je stajalište njemačke doktrine, v. Ulrich Koenig, *Abgabenordnung* (München: C.H. Beck, 2021.), § 47, t. 2 i § 169, t. 67. Slično je shvaćanje i u francuskom i talijanskom poreznom pravu, v. Bienvenu, Lambert i Vapaille, *Droit fiscal*, 75; Marchesselli, *Accertamenti*

Imajući u vidu normativni sadržaj zastare u hrvatskom zakonodavstvu, najispravnije bi bilo preslikati stav njemačke doktrine prema kojemu je zastara utvrđenja poreza dominantno materijalnopravne naravi. No, ona ima i postupovne učinke, s obzirom na to da njezin nastup dovodi do nedopuštenosti utvrđenja porezne obveze, uključujući i naknadne izmjene utvrđenog iznosa poreza.<sup>30</sup> Vrijedi napomenuti da je materijalnopravna narav porezne zastare, posebno imajući u vidu gore citiranu odredbu OPZ-a, izrijeком potvrđena i u nizu odluka hrvatskih sudova.<sup>31</sup>

## 2.2. Ciljevi porezne zastare

U pravno-teorijskom smislu zadaća je svake pravne norme rješavanje sukoba interesa, i to na temelju određenih vrijednosti koje je, makar i implicitno, nametnuo zakonodavac.<sup>32</sup> Gledano iz toga ugla, u institutu porezne zastare zrcale se dva glavna suprotstavljena interesa: (i) privatni interes poreznog obveznika da do utvrđivanja i/ili naplate poreza ne dođe, budući da bi to podrazumijevalo umanjenje njegove imovine (gospodarske snage) te (ii) javni (državni) interes da se zakonom predviđene porezne obveze utvrde i naplate. S pravno-vrijednosnog aspekta, načelo porezne pravednosti, koje se u suvremeno doba shvaća u inačici oporezivanja prema gospodarskoj snazi poreznih obveznika, *prima facie* bi vodilo rješenju prema kojemu nema vremenskih ograničenja za utvrđivanje i naplatu poreza, na temelju kojih postupaka porezni obveznici sudjeluju u financiranju javnih potreba. Ipak, u aksiološkoj podlozi normiranja porezne zastare leže druge vrijednosti, također povezane s konceptima pravne države i vladavine prava i to u njihovu materijalnom smislu.

Tako se u hrvatskoj doktrini ističe dvojaka pravna narav instituta zastare u sferi upravnog prava, uključujući i poreznu zastaru. Prvo, iz perspektive porezno-upravnih tijela, zastara djeluje u pravcu jačanja učinkovitosti i ekonomičnosti njihova rada: propisivanjem zastarnih rokova porezna tijela se discipliniraju, tako da postupke rješavaju bez nepotrebnog odlaganja i uz što manje troškove.<sup>33</sup> Drugo, s aspekta poreznih obveznika, zastarom se ostvaruje zahtjev pravne sigurnosti, budući da se javnoj vlasti onemogućuje nametanje (poreznih) obveza po proteku određenoga vremena.<sup>34</sup> Zanimljivo, prvospomenuti je cilj izrijeком priznat i u domaćoj zakonodavnoj praksi. Tako u obrazloženju prijedloga novele OPZ-a iz 2018. godine Vlada RH, kao ovlaštenu predlagач, ističe da je svrha instituta zastare sankcioniranje vjerovnika (u ovom slučaju – države) radi pasivnog držanja.<sup>35</sup>

---

*Tributari*, 1103-1104.

30 V. Koenig, *Abgabenordnung*, § 169, t. 20; Mijatović i Perić, *Zastara u poreznom pravu*, 75.

31 V., primjerice, VSRH, Uzz 12/08-2 od 5. studenog 2008; VUS, Usž 1443/2016-2 od 18. svibnja 2016. Stav o materijalnopravnoj prirodi odredbi o poreznoj zastari izražen je i u javnom mišljenju Središnjeg ureda Porezne uprave, kl. 410-01/20-01/1148, od 20. srpnja 2020.

32 V. Caroline Heber i Christian Sternberg, „Germany“, u: *Legal Interpretation of Tax Law*, ur. Robert F van Brederode i Richard Krever (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2014.), 164.

33 Žunić Kovačević i Šikić, *Upravnopравни pojam zastare*, 235-236.

34 Žunić Kovačević i Šikić, *Upravnopравни pojam zastare*, 236.

35 Vlada RH (2018), *Prijedlog Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona*, Pz br. 438, od 20. rujna 2018., 6.



Ipak, dosada najpotpunije i najzrelije izlaganje aksioloških osnova porezne zastare u domaćoj pravnoj praksi dao je USRH, u povodu ustavne tužbe u bitnome podnesene zbog prijeporne primjene pravila OPZ-a o zastari: „U pravnim stvarima u kojima država nastupa *de iure imperii*, legitimna je svrha instituta zastare potraživanja samoograničavanje i ‘samosankcioniranje’ države, na način da vlastitim tijelima nalaže određenu dinamiku i učinkovitost u postupanju s time što im nameće jasno određen i svima poznat vremenski okvir unutar kojeg su ovlaštena postupati u predmetima u kojima se odlučuje o pravnom položaju građana, napose ako je riječ o nametanju obveza ili o izricanju sankcija. Ovlaštenje državnih tijela prestaje izvan vremenskog okvira određenog propisanim rokom nastupa apsolutne zastare te nakon toga građani više ne mogu biti izloženi ‘pritisku’ mogućih odluka državnih tijela i ‘tereta’ koje bi im država tim svojim odlukama mogla nametnuti. Prema tome, država ima neosporno pravo donositi zakonite odluke kojima građanima nameće određene terete, ali i građani imaju neosporno pravo ne biti neograničeno dugo izloženi takvim, makar i zakonitim odlukama (naime, načelo vladavine prava i pravne sigurnosti objektivnog pravnog poretka i od države zahtijeva agilnost i učinkovitost), pa institut zastare potraživanja uspostavlja pravičnu ravnotežu između države i građana u smislu čl. 14. st. 2. Ustava<sup>36</sup>. Na sličnom je tragu USRH u kasnijoj odluci dodatno naglasio važnost načela pravne sigurnosti kao vrijednosnog korijena instituta porezne zastare: „Radi zaštite legitimnih očekivanja, načelo pravne sigurnosti zahtijeva da pravne norme budu jasne i precizne te da njihova primjena za pojedinca bude predvidljiva. Također, načelo pravne sigurnosti i zaštita subjektivnih prava poreznih obveznika zahtijeva i da prava i obveze poreznog obveznika prema poreznom tijelu ne smiju biti vremenski neograničena<sup>37</sup>.”

Slična, iako donekle sofisticiranija shvaćanja ciljeva porezne zastare pronalaze se i u inozemnoj literaturi. Tako njemački autori ističu da zastara služi ostvarivanju pravne sigurnosti i pravnog mira (njem. *Rechtsfrieden*).<sup>38</sup> Potonji aspekt podrazumijeva da građanin nakon proteka određenog vremena mora biti siguran da neće morati izračunavati svoje porezne obveze.<sup>39</sup> U austrijskoj se doktrini dodatno ističe i kako je javni interes za propisivanjem zastare vezan za poteškoće u utvrđivanju i dokazivanju relevantnih činjenica po proteku određenog vremena.<sup>40</sup> Na istom tragu talijanski autori povezuju institut porezne zastare s načelom pravne sigurnosti, potrebom za ekonomičnosti u radu javne uprave, kao i postupovnim pravima poreznih obveznika. Potonji se aspekt izražava u smislu prava poreznog obveznika na obranu (tal. *diritto di difesa*), s obzirom na poteškoće u dokazivanju činjenica nastalih daleko u prošlosti.<sup>41</sup> U francuskoj se doktrini naglašava uloga zastare u očuvanju stabilnosti fiskalnih situacija i stanja u odnosu na nepravodobne

36 USRH, U-III-3552/2016 od 9. srpnja 2019., t. 20.

37 USRH, U-III/5237/2016 od 7. srpnja 2020., t. 8.8.

38 Klaus Tipke i Joachim Lang, *Steuerrecht* (Köln: Verlag Dr Otto Schmidt, 1996.), 791. Usp., uz pozivanje na sudsku praksu, Koenig, *AO*, § 169, t. 4.

39 Dieter Birk, *Steuerrecht* (Heidelberg: Müller, 2001.), 76.

40 Ritz i Koran, *BAO*, 883.

41 V. Marchesselli, *Accertamenti Tributari*, 1104; Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, 397.

zahtjeve države.<sup>42</sup>

Navedena je teorijska stajališta zanimljivo usporediti sa shvaćanjima zauzetima u praksi europskih sudova u pogledu instituta zastare, iako izvan konteksta oporezivanja. Tako je u dosljednoj praksi ESLJP-a potvrđeno da zakonski zastarni rokovi imaju nekoliko važnih svrha, kao što su osiguranje pravne izvjesnosti i pravomoćnosti i zaštita mogućih tuženika od zastarjelih zahtjeva kojima bi se moglo teško suprotstaviti i spriječiti nepravdu koja bi mogla nastati ako se od sudaca traži odlučivanje o događajima koji su se dogodili u dalekoj prošlosti, na temelju dokaza koji bi mogli postati nepouzdana ili nepotpuni zbog proteka vremena.<sup>43</sup> Sud Europske unije je pak u svojoj praksi upozorio kako se kroz institut zastare odražava sukob između načela zakonitosti s jedne te načela pravne sigurnosti s druge strane. Pritom zastarni rokovi osiguravaju pravnu sigurnost sprječavajući da se bez ikakvih vremenskih ograničenja dovode u pitanje situacije nastale davno u prošlosti.<sup>44</sup>

### **3. POREZNA ZASTARA U HRVATSKOM ZAKONODAVSTVU I PRAKSI**

#### **3.1. Normativno uređenje porezne zastare do donošenja OPZ-a/16 i neki praktični prijevori**

Iako je porezna zastara u hrvatskom pravu bila uređena i ranije, odredbama čl. 181. – 183. Zakona o neposrednim porezima<sup>45</sup> (u primjeni od 1. srpnja 1990. do 31. prosinca 1993.) te čl. 104. – 106. Zakona o porezu na dohodak<sup>46</sup> (u primjeni od 1. siječnja 1994. do 31. prosinca 2000.), donošenje i stupanje na snagu OPZ-a/00 (1. siječnja 2001.) može se uzeti kao vremenska razdjelnica i po tom pitanju. Temeljne konture normativnog uređenja porezne zastare u ovoj, prvoj inačici OPZ-a izložene su kako slijedi:

- u pogledu vrsta zastare, jasno se razlikuje zastara prava na utvrđivanje (razrez) poreza od zastare prava na naplatu poreza; dodatno se propisuje i zastara prava na pokretanje prekršajnoga progona te zastara prava poreznog obveznika na povrat nepravilno ili više plaćenog poreza;
- u pogledu zastarnih rokova, predviđa se dihotomija između apsolutne i relativne zastare: dok je rok relativne zastare kraći (tri godine) i može se prekidati prije isteka, nakon čega počinje teći iznova, rok apsolutne zastare je dulji (šest godina) i teče bez mogućnosti prekida;
- izričito je propisano da zastarom *prestaju* prava iz porezno-dužničkog

42 Biennu, Lambert i Vapaille, *Droit fiscal*, 75.

43 V. npr. ESLJP, Ante i Marija Baničević protiv Hrvatske, br. zahtjeva 44252/10 od 2. listopada 2012., t. 31.

44 V. praksu Suda EU-a naznačenu u Jérémie van Meerbeeck, „The Principle of Legal Certainty in the Case Law of the European Court of Justice: From Certainty to Trust“, *European Law Review* 41, br. 41 (2016): 281.

45 Zakon o neposrednim porezima, Narodne novine, br. 19/90.

46 Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 109/93., 95/94., 106/96., 164/98., 33/00., 127/00.

odnosa (čl. 24. st. 2. OPZ-a/00);<sup>47</sup>

- odredbom koja predviđa supsidijarnu primjenu Zakona o obveznim odnosima (čl. 90. st. 6. OPZ-a/00) zapravo se izrijeком propisuje poveznica između porezne i građanskopravne zastare.

Odredbe o poreznoj zastari iz OPZ-a/00 praktički su preslikane, bez znatnijih intervencija i u OPZ/08 (u primjeni od 1. siječnja 2009. do 31. prosinca 2016.). Mjerodavne odredbe OPZ-a/08 (čl. 94. – 96.) pretrpjele su niz izmjena i dopuna. Najveći dio noveliranoga sadržaja nije bitan za temu ovoga rada, budući da se odnosi na posebne slučajeve zastarijevanja prava na utvrđenje poreza u postupcima, tzv. nerazmjera između dohotka i imovine te postupcima zlorabe prava iz porezno-dužničkog odnosa.<sup>48</sup>

Praktična primjena ranijih odredbi o poreznoj zastari, obuhvaćenih u OPZ-u/00 i OPZ-u/08, ukazala je na brojne nedorečenosti i pravne praznine, na neke od kojih se ukazuje u nastavku.

### 3.1.1. O početku tijeka zastare utvrđenja poreza

Kako bi institut porezne zastare ostvario svoje ciljeve, zakonske odredbe moraju nedvosmisleno i precizno odrediti početak tijeka zastarnog roka. Vezano za zastaru utvrđenja, čl. 90. st. 2. OPZ-a/00 propisivao je da zastarni rok počinje teći „nakon isteka godine u kojoj je *trebalo utvrditi* (naglasio S.G.) porezne obveze“.<sup>49</sup> U praksi su se rano pojavili prijepori u tumačenju navedene odredbe, uz posebno istaknute dvojbe oko određenja trenutka kada je trebalo utvrditi obvezu pojedinih poreznih oblika.<sup>50</sup>

Tako su porezna tijela inzistirala na subjektivnom shvaćanju početka tijeka roka zastare utvrđenja poreza, odnosno na stajalištu da zastarni rok ne može ni početi teći sve dok porezno tijelo ne raspolaže saznanjima o činjenicama na kojima se temelji porezna obveza. Prema ovom tumačenju porezno je tijelo trebalo utvrditi porez tek kada je saznalo za poreznu obvezu, tj. oporezivi događaj, bez obzira na trenutak ostvarenja elemenata toga događaja koji su propisani zakonom (npr. sklapanje pravnog posla, realizacija novčanog primitka i dr.). Vjerojatno najzorniji primjeri takvoga pristupa u praksi poreznih tijela vezani su za oporezivanje prometa nekretnina, gdje su porezna tijela redovito utvrđivala porezne obveze u odnosu na kupoprodaje i druge promete više desetljeća prije negoli što su o njima dobiveni podatci.<sup>51</sup> Sudska se praksa također priklonila opisanom shvaćanju da čl. 90. st. 2.

47 Usp. raspravu *supra* u ovom radu, pogl. 2.1.

48 O ovomu detaljnije v. Šimunec, *Porezna zastara*, 111-112.

49 Sličan normativan izričaj nalazi se i u čl. 181. st. 1. ZNP-a (*Pravo na razrez poreza (...) zastaruje za pet godina nakon isteka godine u kojoj je trebalo razrezati porez*), kao i u čl. 104. st. 1. ZPD-a/93 (*Pravo na utvrđivanje porezne obveze (...) zastaruje za tri godine nakon isteka godine u kojoj je trebalo utvrditi porezne obveze*). Nadalje, odredba čl. 90. st. 2. OPZ-a/00 u neizmijenjenom je obliku prenesena u čl. 94. st. 2. OPZ-a/08.

50 V. Mirjana Juričić, „Zastara u poreznim stvarima“, u: *Upravno pravo – aktualnosti upravnog sudovanja i upravne prakse* (Zagreb: Inženjerski biro, 2008.), 121.

51 V. Žunić Kovačević, *Zastara*, 683; Juričić, *Zastara u poreznim stvarima*, 131.

OPZ-a/00 u biti predviđa subjektivni zastarni rok, odnosno da početak tijeka zastare utvrđenja ovisi o saznanju poreznog tijela za poreznu obvezu.<sup>52</sup>

Isto je shvaćanje međutim bilo predmetom žestokih kritika u znanstvenoj i stručnoj literaturi.<sup>53</sup> Tako je podcrtana nespojivost subjektivnoga zastarnog roka s ciljem i smislom čitavog instituta, napose postizanja pravne sigurnosti poreznih obveznika. Riječima Žunić Kovačević: „U institut zastare (s obilježjem prekluzivnog roka) unosi se i stvara pravna nesigurnost ako početak roka zastare vežemo uz subjektivni trenutak, mogućnost ili saznanje“.<sup>54</sup> Nadalje, sistemsko tumačenje sintagme „trebalo utvrditi poreznu obvezu“ navelo bi na zaključak da relevantne mogu biti isključivo objektivne okolnosti, i to one koje, sukladno posebnim poreznim propisima, dovode do nastanka porezne obveze. Polazeći od u pravnoj doktrini općeprihvaćene pretpostavke da porezna obveza nastaje *ex lege*, tj. po sili zakona,<sup>55</sup> početak tijeka roka zastare utvrđenja može biti vezan isključivo za trenutak ostvarenja elemenata oporezivoga događaja ili, kod periodičnih poreza, za kasniji trenutak, kada je porezni obveznik trebao podnijeti poreznu prijavu. Objektivna opasnost da porezni obveznik ne ispuni poreznu prijavu ili poreznom tijelu ne dostavi podatke relevantne za utvrđivanje poreza, ne može sama po sebi opravdati shvaćanje da je zastara utvrđenja vezana za neki subjektivni rok.<sup>56</sup> U tom smislu vrijedi upozoriti i na poredbenopravna rješenja, gdje je za slučajeve neprijavljivanja porezne obveze i druge oblike porezne utaje predviđen poseban, dulji rok zastare utvrđenja (npr. 10 godina u SR Njemačkoj) ili je posebnim odredbama propisana odgoda početka tijeka zastare ako porezni obveznik nije ispunio svoju zakonsku obvezu podnošenja porezne prijave.<sup>57</sup> Zanimljiv je i primjer Austrije, u čijoj je teoriji i praksi također potvrđeno shvaćanje zastare utvrđenja poreza kao objektivnog roka.<sup>58</sup> Radi sprječavanja evazije poreza na nasljedstva i darove, novelom BAO-a iz 2003. godine predviđena je posebna odredba, na temelju koje se početak zastarnoga roka u odnosu na ove porezne oblike veže za saznanje poreznih tijela o naslijeđenoj ili darovanoj imovini.<sup>59</sup> Zanimljivo je i javno objavljeno mišljenje Središnjeg ureda Porezne uprave od 7. prosinca 2020., u kojem se praktički priznaje da je ranija praksa o početku tijeka zastare utvrđenja, uključujući i shvaćanja zauzeta u judikaturi, bila pogrešna. „Budući

52 Upravni sud Republike Hrvatske, Us-911/2005-4 od 14. svibnja 2008; Upravni sud Republike Hrvatske, Us-4157/2007-5 od 31. ožujka 2010; Upravni sud u Rijeci, UsI-302/13-17 od 25. travnja 2014; Zaključak sjednice sudaca VUS-a, 6 Su-478/2016-4, od 8. prosinca 2016.

53 V. npr. Žunić Kovačević, *Zastara*, 697-699; Bojan Huzanić, „Komentar Odluke Ustavnog suda RH – porez na promet nekretnina“, *Pravo i porezi*, br. 6 (2014): 21-25; Šimunec, *Porezna zastara*, 111-112.

54 Žunić Kovačević, *Zastara*, 698.

55 O ovomu iz ugla njemačke i francuske doktrine v. Birk, *Steuerrecht*, 71; Bienvenu, Lambert i Vapaille, *Droit fiscal*, 74.

56 V. Žunić Kovačević, *Zastara*, 698-699.

57 Tako, primjerice, § 170. st. 2. AO-a predviđa da, ako porezna prijava nije predana u roku od tri godine od dana nastanka porezne obveze, rok utvrđenja počinje teći s protekom treće godine koja slijedi godinu u kojoj je nastao porezni zahtjev. V. Mijatović i Perić, *Zastara u poreznom pravu*, 78.

58 Ritz i Koran, *BAO*, 890-891.

59 Ritz i Koran, *BAO*, 891.

da je svrha uređenja pravnog instituta zastare stvoriti izvjesnost i pravnu sigurnost, takvo tumačenje norme nije bilo ispravno jer norma ne govori o trenutku od kada je porezno tijelo saznalo, već o trenutku kada je porezno tijelo trebalo utvrditi poreznu obvezu.<sup>60</sup>

### 3.1.2. *Trenutak utvrđenja porezne obveze*

S obzirom na to da je bit porezne zastare u postavljanju vremenskih granica za postupanje poreznih tijela (v. *supra*, poglavlje 2.1.), mjerodavnim je odredbama nužno jasno odrediti i koje sve radnje moraju biti poduzete da bi se spriječio nastup zastare.<sup>61</sup> Kada je riječ o zastari utvrđenja poreza, pitanje se može preformulirati i na sljedeći način: Poduzimanjem kojih radnji i u kojem trenutku se porezna obveza ima smatrati utvrđenom? U svjetlu razlikovanja zastare utvrđenja i zastare naplate poreza (v. *supra*, poglavlje 2.1.), odgovor na to pitanje ima važne implikacije i na potonju vrstu zastare. Naime, logika poreznoga postupka upućuje da porezno tijelo ne bi smjelo poduzimati radnje usmjerene na naplatu poreza prije negoli je porezna obveza uopće utvrđena. Stoga se i početak tijeka zastare naplate poreza u pravilu veže za trenutak utvrđenja porezne obveze.<sup>62</sup>

Čl. 90. st. 4. OPZ-a/00 tako je propisivao da zastara prava na naplatu poreza 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.<sup>63</sup> Upravna i sudska praksa ukazala je na nepreciznost i nedorečenost ove odredbe, napose imajući u vidu opći okvir poreznog postupka u Hrvatskoj.

U tom smislu većina je praktičnih prijedora povezana s mogućnostima izmjene i/ili stavljanja izvan snage prvostupanjskoga poreznog rješenja, primjerice u povodu uloženi pravnih lijekova. S aspekta općeg upravnog prava, za tumačenje čl. 90. st. 4. OPZ-a/00 bitno je razlikovanje svojstava konačnosti i izvršnosti rješenja.<sup>64</sup> Prema shvaćanju koje je prevladavalo u ranijoj upravnosudskoj praksi, porezna se obveza utvrđuje donošenjem prvostupanjskoga poreznog rješenja.<sup>65</sup> Međutim, prvostupanjsko porezno rješenje može se pobijati žalbom kao redovnim pravnim lijekom, te ako je žalba podnesena, stječe svojstvo konačnosti završetkom drugostupanjskog postupka, tj. donošenjem i dostavom rješenja o žalbi. Pritom drugostupanjsko tijelo može pobijano prvostupanjsko rješenje poništiti, u cijelosti ili djelomično, ali i izmijeniti, uključujući i u dijelu kojim se utvrđuje iznos porezne obveze.<sup>66</sup> Kod prvostupanjskih poreznih rješenja stjecanje svojstva konačnosti najčešće se podudara s trenutkom

60 Mišljenje Središnjeg ureda Porezne uprave, kl. 410-01/20-01/2112 od 7. listopada 2020.

61 U njemačkom se pravu koristi termin očuvanja zastarnog roka (njem. *Wahrung der Festsetzungsfrist*). V. Koenig, § 169, para. 30.

62 V. Tipke i Lang, *Steuerrecht*, 802.

63 Isto i čl. 94. st. 6. OPZ-a/08.

64 O tomu v. Marko Šikić, „Pravomoćnost, konačnost i izvršnost u upravnom postupku“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 33, br. 1 (2012): 205-220.

65 Kako je potvrđeno u zaključku sjednice Financijskog i radnopravnog odjela VUS-a, br. 13-11/2015-13 od 13. studenog 2015. Usp. i VUS, Usz-1942/15-2 od 31. ožujka 2016.; VUS, Usz 2947/2016-2 od 22. rujna 2016.

66 V. čl. 115. – 120. ZUP-a.

stjecanja svojstva izvršnosti, tj. mogućnosti njihova prinudna izvršenja.<sup>67</sup> Naime, prema općem pravilu žalba protiv prvostupanjskog poreznog rješenja ima suspenzivni učinak, tj. odgađa izvršenje pobijanoga rješenja do donošenja rješenja o žalbi.<sup>68</sup>

Slijedom navedenoga, porezni su obveznici pred upravnim sudovima tvrdili da zastara utvrđenja teče i tijekom žalbenoga postupka, tj. da drugostupanjsko tijelo mora rješenje o žalbi donijeti unutar rokova relativne i apsolutne zastare. Ipak, u nizu odluka VUS zauzima stav da se porezna obveza utvrđuje samim donošenjem prvostupanjskoga poreznog rješenja te da zastara ne teče tijekom žalbenoga postupka.<sup>69</sup> Prekretnicu predstavlja 2014. godina, kad se VSRH, odlučujući povodom zahtjeva za izvanrednim preispitivanjem zakonitosti pravomoćne presude, kao izvanrednog pravnog lijeka u sferi upravnog spora, priklonio shvaćanju da se porezna obveza ne može smatrati utvrđenom donošenjem prvostupanjskog rješenja, ako je protiv toga rješenja podnesena žalba koja po zakonu odgađa njegovo izvršenje.<sup>70</sup> Pritom je VSRH jasno utvrdio da je i drugostupanjsko tijelo dužno *ex officio* paziti na zastaru utvrđenja. U tom smislu zastara naplate poreza ne može početi teći u skladu s čl. 90. st. 4. OPZ-a/00 prije negoli porezno rješenje stekne svojstvo izvršnosti. S obzirom na to da je VUS čak i nakon donošenja navedenih odluka VSRH-a zauzimao oprečno pravno shvaćanje, o predmetnim se pitanjima očitovao i USRH, te u povodu ustavnih tužbi poreznih obveznika, u nizu odluka utvrdio arbitrarost u zaključivanju VUS-a.<sup>71</sup> Aktivitet USRH-a u konačnici je rezultirao i promjenom prakse VUS-a.<sup>72</sup>

### 3.1.3. Neke druge dvojbe

Kao što je već navedeno, ranije normativno uređenje porezne zastare u RH temeljilo se, između ostaloga, na dihotomiji između roka apsolutne zastare i roka relativne zastare. Iako oba roka prvi put počinju teći u istom trenutku, rok relativne zastare može biti prekinut i početi teći iznova, dok dulji, rok apsolutne zastare teče bez prekida. Potreba za računanjem po dva roka za svaki od oblika zastare (zastaru utvrđenja, zastaru naplate i dr.) dovela je do određenih nedoumica u upravnoj i sudskoj praksi. Tako je, primjerice, u ranijoj upravnosudskoj praksi pojašnjeno kako zastara nastupa čim istekne jedan od navedena dva zastarna roka – relativni ili apsolutni.<sup>73</sup> Drugim riječima, tada dolazi do temeljne pravne posljedice zastare, a to je apsolutni prestanak nekog od zahtjeva i/ili prava iz porezno-dužničkog odnosa. Nadalje, vezano za apsolutni rok bilo je izraženo i shvaćanje da on može početi teći iznova, ako je u povodu podnesene žalbe došlo do poništenja prvostupanjskoga

67 V. Šikić, *Pravomoćnost, konačnost i izvršnost*, 213-216.

68 V. čl. 165. OPZ-a/00. Usp. čl. 186. OPZ-a/16.

69 V. VUS, Usz-273/2014-6u od 20. studenog 2014.

70 V. VSRH, U-zpz 35/16 od 4. travnja 2018; VSRH, U-zpz 15/2016-8 od 20. siječnja 2021.

71 V. USRH, U-III/1749/2017 od 9. listopada 2018.

72 Tako su na sjednici svih sudaca VUS-a održanoj 18. studenog 2019. (br. Su-574/2019-3) izvan snage stavljeni sporni zaključci sa sjednica Financijskog i radnopravnog odjela. Usp. i VUS, Usz-4845/20-2 od 8. siječnja 2021.

73 V. Upravni sud Republike Hrvatske, US-1265/2002 od 25. siječnja 2006.

rješenja i donošenja novog rješenja u ponovljenom postupku.<sup>74</sup>

Izričito pozivanje u OPZ-u/00 i OPZ-u/08 na podrednu primjenu pravila ZOO-a o tzv. građanskopravnoj zastari prouzročilo je dvojbu mora li porezno tijelo po službenoj dužnosti paziti na nastup zastare utvrđenja i zastare naplate poreza ili je potrebno da porezni obveznik u okviru postupka uloži prigovor zastare. Potonje shvaćanje temelji se upravo na privatnopravnoj koncepciji instituta zastare, naročito imajući u vidu odredbu čl. 214. st. 3. ZOO-a: „Sud se neće obazirati na zastaru ako se dužnik nije na nju pozvao“. U ranijoj praksi poreznih tijela zauzeto je stajalište kako, u izostanku izričitoga rješenja u OPZ-u, valja izravno primijeniti citiranu odredbu ZOO-a.<sup>75</sup> Takvo shvaćanje poduprijeli su i upravni sudovi.<sup>76</sup> Ipak, njega je teško pomiriti s nekim od temeljnih načela poreznog postupka, posebno s načelom zakonitosti (v. čl. 6. st. 1. OPZ-a/00) i načelom materijalne istine (v. čl. 6. st. 2. OPZ-a/00).<sup>77</sup> Do zaokreta po tom pitanju u upravnosudskoj praksi dolazi krajem 2014. godine, kada je na sjednici Financijskog, radnopravnog i imovinsko-pravnog odjela VUS-a donesen zaključak da „porezna tijela u poreznom postupku na zastaru paze po službenoj dužnosti“.<sup>78</sup> Konačno, u recentnoj je sudskoj praksi potvrđeno i da drugostupanjsko tijelo u sklopu žalbenoga postupka također mora *ex officio* paziti na nastup zastare utvrđenja poreza, neovisno o istaknutim žalbenim razlozima.<sup>79</sup>

### **3.2. Novo normativno uređenje porezne zastare prema OPZ-u/16**

Donošenjem treće, ujedno i najnovije inačice Općeg poreznog zakona, koja je stupila na snagu 1. siječnja 2017. godine, dolazi do znatnih izmjena u normativnom uređenju porezne zastare. U zakonodavnom postupku isticano je kako je cilj predmetnog noveliranja povećati pravnu sigurnost poreznih obveznika, kao i učiniti primjenu pravila o zastari jednostavnijom, efikasnijom i pravednijom.<sup>80</sup> Sagledavajući novi normativni okvir porezne zastare, vidljivo je kako je riječ o mnogo detaljnijem normiranju, s većim brojem odredbi u odnosu na rješenja iz OPZ-a/00 i OPZ-a/08. Također je očito da je izričaj pojedinih novih odredbi utemeljen na pravnim shvaćanjima kristaliziranim tijekom praktične primjene ranijih pravila o zastari.

Među najvažnijim izmjenama svakako valja izdvojiti brisanje zakonske odredbe o supsidijarnoj primjeni pravila ZOO-a o zastari. U tom je smislu zakonodavac, čini se, napokon prihvatio prevladavajuće stajalište pravne doktrine te se jasno odlučio za put definitivne emancipacije porezne zastare u odnosu na privatnopravni pandan ovog instituta. Odredbom čl. 108. st. 8. OPZ-a/16 pojašnjeno je da se nastupom zastare

74 V. Juričić, *Zastara u poreznim stvarima*, 123-126.

75 Mišljenje Središnjeg ureda Porezne uprave, kl. 410-01/14-01/62 od 7. siječnja 2014.

76 VUS, Usz-740/2013-4 od 11. rujna 2014. Isto i VUS, Usz-8/2014-5 od 11. rujna 2014; VUS, Usz 640/2013-4 od 11. rujna 2014.

77 O tomu v. Žunić Kovačević, *Zastara*, 699-700.

78 Su-507/2014-2 od 7. studenog 2014.

79 V. VSRH, Uzz-31/11-5 od 18. studenog 2014. Usp. i: VSRH, Uzz 29/2011-6 od 7. ožujka 2017; VUS, Usz-1444/17-2 od 11. svibnja 2017.

80 Vlada RH (2016), *Konačni prijedlog Općeg poreznog zakona*, P.Z. br. 24 od 28. studenoga 2016., 80.

u potpunosti gasi porezna obveza te je plaćanje zastarjele porezne obveze zapravo plaćanje neduga, uz pravo poreznog obveznika na povrat tako plaćenog iznosa. Time se potvrđuje shvaćanje zauzeto u domaćoj pravnoj doktrini i judikaturi o dominantno materijalnopravnoj naravi porezne zastare.<sup>81</sup>

Nadalje, OPZ/16 ukida dotada poznato razlikovanje između apsolutne i relativne zastare. Nasuprot tomu, propisuje se jedinstveni zastarni rok od šest godina (čl. 108. st. 1. OPZ-a/16), koji je po svom trajanju, ali i načinu računanja sličan ranijem roku apsolutne zastare. Naime, za novi rok nije predviđena mogućnost prekida, nakon kojega bi rok počeo teći iznova, već isključivo zastoja, i to ako se radi utvrđenja poreza ili naplate poreza vodi postupak pred sudom (čl. 108. st. 6. OPZ-a/16). Dakle, zastara ne teče za vrijeme trajanja sudskoga postupka te nastavlja teći po njegovu okončanju, s tim da se uračunava vrijeme isteklo prije zastoja.

Također su izmijenjene odredbe koje reguliraju početak tijeka zastare, koje su u svom ranijem normativnom izričaju bile predmetom prijepora (v. *supra*, poglavlje 3.1.1.). Tako je u pogledu zastare utvrđenja čl. 108. st. 2. OPZ-a/16 propisano da rok ove zastare počinje teći istekom godine u kojoj je nastala porezna obveza, uz izričito upućivanje na posebne porezne zakone u vezi s pitanjem nastanka porezne obveze. Iako se i odabranom novom normativnom izričaju mogu uputiti prigovori, nedvojbeno je riječ o mnogo preciznijem i jasnijem određenju u odnosu na ranije rješenje.<sup>82</sup>

Glede početka tijeka zastare naplate, čl. 108. st. 2. OPZ-a/16 propisano je da zastarni rok počinje teći istekom godine u kojoj je porezni obveznik sam utvrdio poreznu obvezu ili istekom godine u kojoj je postalo izvršno rješenje kojim je porezno tijelo utvrdilo poreznu obvezu i kamate, odnosno istekom godine u kojoj je porezna obveza dospjela. Takvim normativnim izričajem zapravo se otklanjaju ranije nedoumice oko trenutka u kojem se porezna obveza valja smatrati utvrđenom.<sup>83</sup>

Ubrzo nakon donošenja OPZ-a/16 u znanstvenoj i stručnoj zajednici izražen je gotovo jednoglasan stav da novi normativni sadržaj porezne zastare predstavlja značajno unaprjeđenje, djelujući u pravcu jačanja pravne sigurnosti.<sup>84</sup> Doista, u usporedbi s ranijim normativnim rješenjima, mjerodavne odredbe OPZ-a/16 institut zastare uređuju potpunije, jasnije i preciznije, dajući uporište za veću jednoobraznost u postupanju poreznih tijela i nadležnih sudova. Ipak, polazeći od aksioloških osnova porezne zastare, preostaju određene manjkavosti. Prvo, ukidanju kraćega zastarnog roka za, tzv. relativnu zastaru (tri godine prema OPZ-u/08) i propisivanju jedinstvenog roka od šest godina može se prigovoriti da djeluje nepoticajno u odnosu na porezna tijela.<sup>85</sup> Ako se prihvati pretpostavka da zastara služi i discipliniranju poreznih tijela u izvršavanju njihovih zakonom utvrđenih ovlasti, odnosno da je instrument povećanja učinkovitosti u radu poreznih tijela, onda je jasno da

81 Usp. i raspravu *supra*, poglavlje 2.1.

82 V. raspravu *supra*, poglavlje 3.1.1.

83 V. raspravu *supra*, poglavlje 3.1.2.

84 V. Žunić Kovačević i Šikić, *Upravnopravni pojam zastare*, 247-248; Filković i Braovac, *Institut zastare*, 57.

85 Žunić Kovačević i Šikić, *Upravnopravni pojam zastare*, 246.



propisivanje jedinstvenog, relativno dugoga roka za utvrđenje i naplatu poreza nije korak u željenom smjeru. Zapravo se čini da se zakonodavac za takvo rješenje odlučio polazeći od u praksi iskristaliziranoga shvaćanja da je porezna obveza utvrđena tek okončanjem drugostupanjskog postupka. Nadalje, i u novom OPZ-u izostaje nijansirani pristup računanju zastarnih rokova, kod kojega bi se razlikovali porezni obveznici koji dobrovoljno i u dobroj vjeri ispunjavaju svoje obveze od onih koji to ne čine. Primjerice, njemačko i austrijsko zakonodavstvo predviđa poseban, duži zastarni rok za utaju poreza, ali i odgodu početka tijeka zastare utvrđenja ako porezni obveznik nije ispunio zakonsku obvezu podnošenja porezne prijave.<sup>86</sup> Propisivanjem posebnih pravila namijenjenih takvim situacijama zasigurno bi se otvorio prostor za skraćivanje općega zastarnog roka, čime bi se djelovalo u pravcu veće pravne sigurnosti „poštenih“ poreznih obveznika i veće učinkovitosti u radu poreznih tijela.

#### **4. POREZNA ZASTARA U BOSANSKOHERCEGOVAČKOM PRAVU**

Bosna i Hercegovina (BiH) u političkom, ali i fiskalnom smislu višerazinska je država.<sup>87</sup> Složenost njena ustavnog uređenja izravno se preslikava i na porezni(e) sustav(e).<sup>88</sup> Zbog toga opća postupovna porezna pravila sadržana su u nizu propisa, različitih razina vlasti: Zakonu o poreznoj upravi FBiH (dalje: ZPU FBiH),<sup>89</sup> Zakonu o poreznom postupku RS (dalje: ZPoP RS),<sup>90</sup> Zakonu o postupku neizravnog oporezivanja (dalje: ZPNO)<sup>91</sup> te Zakonu o poreznoj upravi BD (dalje: ZPU BD).<sup>92</sup> Dodatno, prava poreznih obveznika proizlaze iz različitih entitetskih i državnih zakona, materijalne prirode te ovise o vrsti poreza u pitanju kao i mjestu nastanka same porezne obveze. Upravno-sudski postupci kao i upravni sporovi također su predmet regulacije različitih propisa.<sup>93</sup> S obzirom na to da je uloga općega poreznog

86 V. npr. Mijatović i Perić, *Zastara u poreznom pravu*, 75-76, 78.

87 V. Dinka Antić, „Multi-level fiscal system in Bosnia and Herzegovina: Evolution and coping with economic crisis“, *Financial Theory and Practice* 37, br. 3 (2013): 279-310.

88 Jedinstveni porezni sustav u BiH postoji samo u pogledu posrednih poreza (PDV, carina i trošarina). Neposredni porezi (porez na dobit, porez na dohodak), kao i doprinosi i pristojbe u nadležnosti su pojedinih entiteta. Poreznom reformom koja je započela 2003. godine usvajanjem Zakona o sustavu posrednog oporezivanja, a završila tri godine kasnije stupanjem na snagu Zakona o porezu na dodanu vrijednost i Zakona o upravi za posredno oporezivanje, ustavne nadležnosti nad politikom posrednog oporezivanja, po pitanju donošenja zakona, administracije i raspodjele prihoda, dodijeljene su središnjoj, državnoj vlasti. Posredni porezi, kao i socijalni doprinosi ostali su u isključivoj nadležnosti entiteta i BD-a.

89 Zakon o poreznoj upravi FBiH, Službene novine FBiH, br. 33/02., 28/04., 57/09., 40/10., 27/12., 07/13., 71/14., 91/15., 44/22.

90 Zakon o poreznom postupku RS, Službeni glasnik RS, br. 78/20., 37/22.

91 Zakon o postupku neizravnog oporezivanja u BiH, Službeni glasnik BiH, br. 89/05., 100/13.

92 Zakon o poreznoj upravi Brčko distrikta BiH, Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, br. 11/20.

93 Zakon o upravnom postupku Federacije BiH, Službene novine FBiH, br. 2/98., 48/99., 61/22; Zakon o opštem upravnom postupku, Službeni glasnik RS, br. 13/02., 87/07. – ispr., 50/10., 66/18; Zakon o upravnom postupku, Službeni glasnik BiH, br. 29/02., 12/04., 88/07., 93/09., 41/13., 53/16; Zakon o upravnim sporovima, Službene novine FBiH, br. 09/05; Zakon o upravnim sporovima, Službeni glasnik RS, br. 111/09; Zakon o upravnim sporovima Bosne i Hercegovine, Službeni glasnik BiH, br. 19/02., 88/07., 83/08., 74/10.

propisa (npr. OPZ u RH) osigurati homogenost i jedinstvo porezno-pravnog sustava, zbog njegova nedostatka, određenje i primjena instituta u domeni poreza u BiH je neujednačena.

#### **4.1. Specifičnosti normativnog uređenja zastare u poreznom pravu BiH i neki prijepori**

Nepostojanje jedinstvenoga poreznog sustava te podjela na tri, odnosno četiri porezna sustava određena razinom vlasti (državna, entitetska i Brčko distrikta), kao i konkretnim oblikom poreza, rezultira time da je institut porezne zastare uređen s četiri zakonska akta, koji se uvelike razlikuju. Zastara je tako zasebno normirana na razini oba entiteta BiH (Federacije BiH i Republike Srpske), za neposredne poreze i to ZPU-om FBiH, odnosno ZPoP-om RS, kao i ZPU-om BD na razini Brčko distrikta (BD), odnosno jedinstvenim zakonskim aktom (ZPNO-om) u pogledu posrednih (neizravnih) poreza na državnoj razini. Među navedenim propisima, zastara je najsvaeobuhvatnije uređena u pogledu posrednih poreza – ZPNO-om.<sup>94</sup> Ona se definira kao način *gašenja duga po osnovi posrednih poreza*. Njezino prekluzivno djelovanje potvrđeno je i odredbom o opsegu djelovanja zastare (čl. 40. ZPNO). Njime se dodatno propisuje obveza poreznih tijela da na zastaru paze *ex officio*, kao i odredbom kojom se poreznim obveznicima (i njihovim nasljednicima) daje pravo povrata neutemeljeno uplaćenih plaćanja, ako je uplata izvršena nakon nastupa zastare.<sup>95</sup> Slično kao i ZPNO, zastaru uređuje i ZPoP RS, uz napomenu da se uređenje iz ovoga zakona odnosi samo na neposredne poreze na području RS-a.

Nasuprot tomu, na području Federacije BiH, ZPU FBiH kao sistemski akt kojim se uređuje osnova za primjenu svih posebnih poreznih zakona u FBiH (čl. 1. ZPU FBiH) zastaru ne navodi kao način prestanka porezne obveze, niti uspostavlja obvezu njezina utvrđenja po službenoj dužnosti. Štoviše čl. 73. ZPU-a FBiH propisuje slučajeve u kojima je utvrđivanje porezne obveze uvijek moguće, bez obzira na protek određenoga vremenskog roka. Tako zastara ne nastupa ako je podnesena porezna prijava lažna, odnosno ako porezna prijava za taj porez nije uopće podnesena. Isto vrijedi i za kaznu koja se odnosi na porezni prekršaj.<sup>96</sup> Iako je pojam lažne porezne prijave uređen Kaznenim zakonom FBiH (dalje: KZ FBiH)<sup>97</sup> u praksi je dosta prijepora oko toga što se podrazumijeva pod lažnom poreznom prijavom, odnosno je li svaka pogreška u poreznoj prijavi napravljena s namjerom izbjegavanja plaćanja poreza.<sup>98</sup> Slično uređenje izostanka nastupa zastare u nabrojanim slučajevima pronalazi se u poreznom zakonodavstvu SAD-a. Međutim za razliku od onoga u FBiH, pojmovi lažne prijave ili „značajne pogreške u poreznoj prijavi“ tamo su zakonski

94 Općenito o važnosti ZPNO-a, v. Antić, *Multi-level fiscal system*, 279 – 310.

95 Čl. 144. st. 2. toč. c. ZPNO-a.

96 „Ako osoba koja je počinila porezni prekršaj namjerno prikrila ili poduzela bilo koju radnju da sakrije navedeni prekršaj“ (čl. 73. ZPU-a FBiH).

97 V. čl. 276. Kaznenog zakona FBiH, Službene novine FBiH, br. 36/03., 21/04. - ispr., 69/04., 18/05., 42/10., 42/11., 59/14., 76/14., 46/16., 75/17.

98 V. Edin Čolaković, „Lažna porezna isprava u funkciji pranja novca i poreznog kriminala“, *Kriminalistička teorija i praksa* 6, br. 1 (2019): 27-46.

propisani.<sup>99</sup> Zanimljivo je i istaknuti da zakonodavac u slučaju nezastarijevanja poreznih obveza za koju obveznik nije podnio poreznu prijavu, sankcionira samo poreznog obveznika, dok se porezna tijela, zbog nedostatka odredbi o službenoj dužnosti poreznih tijela da paze na zastaru, ostavlja bez odgovornosti. Štoviše, čl. 21. ZPU FBiH propisuje da „porezna uprava ima ovlaštenje da podnese poreznu prijavu u ime poreznog obveznika onda kada porezni obveznik nije podnio poreznu prijavu u roku od petnaest (15) dana od krajnjeg roka za podnošenje porezne prijave koji je propisan poreznim zakonima“, čime je zapravo na poreznim tijelima dodatna odgovornost i za prijavu i za zastaru. Nepoduzimanjem navedenih radnji samo se još više ističe neravnomjeran odnos poreznih tijela i obveznika, kao i negira svrha zastare kao instituta ostvarivanja veće učinkovitosti rada porezne uprave. Neophodno je spomenuti da se odredbe o potpunom izostanku nastupanja „zastare“ u navedenim slučajevima ne nalaze u drugim sistemskim aktima države.<sup>100</sup> Stoga se i ovdje mogu istaknuti ranije navedena rješenja austrijskog i njemačkoga zakonodavstva koja predviđaju, naspram potpunog negiranja zastare, a radi veće pravne sigurnosti, duži zastarni rok u slučajevima porezne utaje, odnosno odgodu početka zastare utvrđenja, a ne njezin potpuni izostanak.<sup>101</sup>

Vezano za zastarne rokove također su prisutna različita zakonska rješenja. Najsustavnije uređenje sadrži ZPNO, čiji čl. 36. propisuje zastarni rok od pet godina u odnosu na prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i naplatu poreza te prava poreznih obveznika na povrat po osnovi posrednih poreza, kao i povrat pretplaćenih poreza. Riječ je o jedinoj odredbi o zastari u sva četiri sistemska propisa sukladno kojoj prava i obveze poreznog tijela, kao i prava poreznih obveznika, zastarijevaju u istom vremenskom roku (pet godina). Štoviše, odredba navodi sintagmu „obveze poreznog tijela na izvršenje povrata posrednih poreza, neosnovano plaćenih poreza i troškova za jamstva“ koja se ne može naći niti u jednom drugom propisu. Entitetski propisi (FBiH, RS) u pogledu neposrednih poreza također propisuju zastarni rok za utvrđivanje porezne obveze, odnosno naplatu poreza od pet godina. Međutim, u pogledu prava poreznih obveznika, navedeni propisi koriste sintagmu „zahtjev“ za odbijanje od buduće preplate, odnosno povrat preplaćene porezne obveze, pri čemu je naznačeni rok zastare tri godine.<sup>102</sup> Sukladno ZPU BD-u porezni obveznik može podnijeti zahtjev za korištenje preplate za izmirenje buduće porezne obaveze ili za povrat preplate, u roku od pet godina od dana kada je takvo plaćanje izvršeno.<sup>103</sup>

Što se tiče uređenja početka tijeka zastare utvrđivanja porezne obveze, u većini propisa relevantan je datum podnošenja porezne prijave, odnosno istek roka,

99 Pogreškom se u poreznoj prijavi smatra kada porezni obveznik u poreznoj prijavi nije prijavio više od 25 % prijavljenoga bruto dohotka i ako se taj iznos može pripisati jednom ili više poreznih izvora za koje se podnosi porezna prijava. V. *Internal Revenue Code*, odjeljak 6501 (c) (1).

100 Iznimno čl. 81. st. 2. ZPoP-a RS predviđa isključenje zastare prava na utvrđivanje i naplatu glavnog duga po osnovi mirovinskog i invalidskog osiguranja.

101 V. *supra*, poglavlje 3.1.1.

102 V. čl. 75. ZPU-a FBiH; čl. 79. st. 3. ZPoP-a RS.

103 V. čl. 70. ZPU BD.

definiranoga posebnim poreznim propisima, unutar kojeg je porezni obveznik bio obvezan podnijeti poreznu prijavu.<sup>104</sup> ZPNO u pogledu posrednih poreza navodi samo trenutak isteka zakonskoga roka za podnošenje poreznih prijava, ne uzimajući u obzir kada je ona zaista podnesena. Takvo rješenje pridonosi lakšem praćenju zastarnih rokova te većoj objektivizaciji početka tijeka zastare. S druge strane, ZPU FBiH dva trenutka početka zastarnog roka stavlja u odnos navodeći da zastara počinje teći od onoga datuma koji je kasnije nastupio. Time se zapravo u praksi negira relevantnost propisanoga trenutka podnošenja porezne prijave jer će zakonski rok uvijek isteći nakon podnošenja prijave, ako je prijava podnesena u zadanom zakonskom roku.

Početak tijeka zastare naplate poreza također je različito određen. I ovdje se kao najsustavnija ističu rješenja ZPNO-a, koja se odnose na posredne poreze. Pravo porezne uprave zahtijevati plaćanje poreznog iznosa po osnovi posrednih poreza počinje teći na dan nakon isteka roka za plaćanje u redovnom roku. Pritom će apsolutna zastara nastupiti u roku od 10 godina od kada je zastara prvobitno počela teći.<sup>105</sup> I ZPoP RS propisuje desetogodišnji zastarni rok za naplatu (i petogodišnji za utvrđenje porezne obveze),<sup>106</sup> prinudno ili sudskim putem, računajući od dana izvršnosti prijavljene porezne obveze, odnosno od dana pravomoćnosti rješenja o plaćanju poreznih obveza.<sup>107</sup> ZPU BD propisuje petogodišnji zastarni rok za redoviti postupak naplate porezne obveze, od trenutka dospijeca porezne obveze kao i za utvrđenja porezne obveze.<sup>108</sup>

Najviše je prijepora u pogledu zastarnih rokova utvrđivanja i naplate porezne obveze u svezi s neposrednim porezima na području FBiH. Kao što je već navedeno ranije, ZPU FBiH propisuje samo relativni zastarni rok od pet godina u oba slučaja. Za naplatu poreznoga duga, zastarni rok počinje teći od trenutka izvršnosti porezne obveze koju je utvrdila porezna uprava podnošenjem prijave u ime poreznog obveznika ili poreznog rješenja o dodatno utvrđenim poreznim obvezama. Dodatne prijepore o institutu zastare sukladno ZPU FBiH stvorila je i odredba Zakona o porezu na dobit (dalje: ZPDb).<sup>109</sup> Odredba propisuje da do zastare utvrđivanja i naplate poreza neće doći ako se utvrdi da je porezna obveza utvrđena na temelju netočne dokumentacije ili uopće nije podnesena.<sup>110</sup> Riječ je o svojevrsnom protuevazijskom pravilu, s obzirom na to da se prejudicira da je svaka nepodnesena porezna prijava ili ona koja sadrži određenu pogrešku usmjerena utaji poreza. Ipak, još je važnije da u praksi, zbog nedovoljno preciznog i nejasnoga normativnog izričaja predmetne odredbe ZPDb-a, do apsolutnog izostanka zastare dolazi i u slučajevima lažne (netočne) porezne prijave i u slučajevima podnošenja valjane porezne prijave.

104 Čl. 79. ZPoP-a RS; čl. 72. ZPU-a BD; čl. 73. ZPU-a FBiH.

105 V. čl. 37. st. 1. toč. b. i čl. 39. ZPNO-a.

106 V. čl. 79. st. 1. i 2. ZPoP-a RS.

107 V. čl. 81. st. 1. ZPoP-a RS. Odredba (čl. 94. st. 1. t. 1.) ranije važećega ZPU-a RS (Službeni glasnik RS, br. 112/07., 22/08., 34/09.) predviđala je: *Naplata poreske obaveze se može izvršiti u roku od 10 godina ako je takva obaveza utvrđena u roku i ako su mjere prinudne naplate ili sudski postupak započeli u roku od 10 godina od dana utvrđivanja poreske obaveze.*

108 Čl. 72. st. 3. ZPU BD – protekom roka obveza se otpisuje po službenoj dužnosti.

109 Zakon o porezu na dobit FBiH, Službeni list FBiH, br. 15/16., 15/20.

110 Čl. 56. st. 2. ZPDb-a.

Dodatni poticaj apsolutnoj opstojnosti, odnosno nezastarijevanju porezne obveze daju i odredbe o prekidu tijeka zastare,<sup>111</sup> koje poreznim tijelima omogućuju da i nakon proteka roka više od 20 godina od nastanka porezne obveze, pravovaljano utvrde porezne obveze.<sup>112</sup>

#### **4.2. Ocjena normativnog uređenja zastare u poreznom pravu BiH u svjetlu zahtjeva pravne sigurnosti i pretpostavki „kvalitete zakona“**

Iz prethodno je navedenoga vidljivo kako je normativno uređenje instituta porezne zastare u BiH iznimno složeno. Posebnosti, nepreciznosti te razlike između pojedinih mjerodavnih propisa otežavaju postizanje ujednačenog tretmana poreznih obveznika i zaštitu njihovih prava. Među specifičnostima se posebice izdvaja izostanak odredbe o apsolutnom zastarnom roku u FBiH, koji dovodi u pitanje ostvarivanje zahtjeva pravne sigurnosti, stvarajući trajno stanje u kojem se prava ne ostvaruju, a obveze ne izvršavaju.

Kako je već naglašeno *supra* (poglavlje 2.2.), institut porezne zastare ima ulogu postavljanja jasnoga vremenskog okvira za vršenje ovlasti poreznih tijela, osiguravajući da građanin – porezni obveznik nije neograničeno dugo izložen poreznom zahvatu države. Kako se ne bi ugrozila legitimna očekivanja, rok zastare i sva pravila za njegovu primjenu moraju unaprijed biti utvrđeni i poznati.<sup>113</sup> Ako ne bi postojao rok za nastup zastarjelosti, to bi dovelo do potpune ekonomske neizvjesnosti i pravne nesigurnosti u poslovanju pravnih subjekata.<sup>114</sup>

Sukladno tomu, nepostojanje zastarnog roka zapanjujuće je i jedan je od najvećih prijedora uređenja porezne zastare u BiH. Postavlja se pitanje: Je li riječ o pravnoj praznini, tehničke prirode ili institut zastare u poreznom pravu FBiH ima neku drugu svrhu i cilj kojem navedena odredba služi. Ako je izostanak apsolutnoga zastarnog roka u sistemskim odredbama FBiH pravna praznina, tehničke prirode,<sup>115</sup> za koju zakonodavac još nije utvrdio važnost reguliranja, jesu li sudovi pozvani to učiniti svojim individualnim aktima, pozivajući se na zahtjeve pravne sigurnosti?

Iako su u praksi i dalje prisutni prijedori da se pravna načela ne primjenjuju izravno, odnosno da nisu izvor prava i obveza za stranke u postupku, ona jesu pravnoobvezujuća.<sup>116</sup> Pravna načela bez primjene i tumačenja u konkretnim postupcima bila bi potpuno beskorisna. S obzirom na posebni položaj koji Europska konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda (dalje: Konvencija), kao i

111 Čl. 79. st. 2. ZPoP-a RS, čl. 74. ZPU-a FBiH, čl. 38. ZPNO-a.

112 VS FBiH 09 0 U 036839 20 Uvp od 21. siječnja 2022; US BIH AP-1230/22 od 6. srpnja 2022.

113 V. mišljenje nezavisnog odvjetnika Szpunara u predmetu C-447/13 P – *Riccardo Nencini Protiv Europskog parlamenta* od 19. lipnja 2014., t. 80-81.

114 VS RS, 15 0 U 002901 16 Uvp od 14. veljače 2019.

115 Tehnička pravna praznina označava slabo normativno reguliranje ili zbog nedostajanja nekoga važnog elementa norme ili zbog nejasnoća pojmova kojima se norma iskazuje. V. Ivan Tomić, „Tumačenje, pravne praznine i načelo zakonitosti“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Mostaru* 1, br. 28 (2020): 117.

116 V. Dario Đerđa, „Pravila upravnog postupka u europskom pravu“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 33, br. 1 (2012): 122-125.

prateća sudska praksa, ima u pravnom sustavu BiH, obvezatnost njihove primjene dodatno je naglašena.<sup>117</sup> U tom pogledu normativno uređenje instituta zastare u poreznom pravu BiH savršeni je okvir za primjenu analogije kao pravila tumačenja kojim bi se, u kontekstu ZPU-a FBiH, mogla stvoriti norma o apsolutnom zastarnom roku. Do primjene analogije doći će samo u slučajevima koji su u bitnome slični, uz istovjetnost interesa i ciljeva (lat. *ratio legis*) koji se štite normom.<sup>118</sup> Analogno uređenjima zastarnih rokova u poreznom pravu, koji već postoje u BiH, posebice u RS koji se odnose na isti oblik poreza (neposredne) može se pozivanjem na zahtjev ostvarivanja pravne sigurnosti i osiguravanja kvalitete prava sukladno Konvenciji i relevantnoj sudskoj praksi postaviti vremenski okvir trajanju porezne obveze.<sup>119</sup> Nijedna osoba (pa tako i porezni obveznici, *op. a.*) ne bi trebala biti prisiljena nagađati, uz rizik osude je li njen postupak zabranjen ili izložen širokoj diskreciji tijela vlasti, posebno ako je to moguće postići bilo izradom zakonodavstva, koristeći preciznije odredbe ili putem sudskoga tumačenja – kako bi se mjerodavna odredba odredila na način koji bi odagnao nesigurnost.<sup>120</sup>

## 5. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Načelo pravne sigurnosti središnji je aspekt koncepta vladavine prava na kojemu se temelje suvremeni pravni poredci.<sup>121</sup> Pravna sigurnost zahtijeva da su opći pravni akti svima dostupni i dostatno precizno formulirani, da se pravo primjenjuje na dosljedan i predvidljiv način te da su njegovi učinci jasni. Norme koje su nejasne i neprecizne njihovu primjenu čine nepredvidljivima te dovode u pitanje pravnu sigurnost i legitimna očekivanja. Pravno stanje koje proizvodi pravnu nesigurnost omogućava arbitrarno vršenje ovlasti što, u supstancijalnom smislu, omogućava nepoštene, nerazložne, nerazumne ili opresivne odluke koje su suprotne vladavini prava.

U radu su početno naznačene teorijske i aksiološke osnove porezne zastare. Istaknuto je kako je upravo načelo pravne sigurnosti glavni cilj zakonodavca u normiranju ovoga porezno-pravnog instituta. Specifičnije, kako je obrazloženo u praksi hrvatskoga Ustavnog suda, cilj je porezne zastare samoograničavanje države unutar specifičnoga javnopravnog konteksta nametanja i ubiranja poreza. Postavljanjem jasnoga vremenskog okvira za vršenje ovlasti poreznih tijela osigurava se da građanin – porezni obveznik nije neograničeno dugo izložen poreznom zahvatu države. I pregled domaće i inozemne literature potvrđuje da institut porezne zastare ponajprije služi postavljanju vremenskih granica za izvršavanje javnih ovlasti koje porezno tijelo ima unutar porezno-pravnog odnosa, čija je suprotna stranka porezni obveznik.

117 V. Ana Dujmović, *Europska konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda i zaštita prava poreznih obveznika* (Mostar: vl. naklada, 2021.), 131 -134.

118 Tomić, *Tumačenje*, 119.

119 ESLJP, Schokin protiv Ukrajine, br. zahtjeva 23759/03 i 37943/06 od 14. listopada 2010; ESLJP, Serkov protiv Ukrajine, br. zahtjeva 39766/05 od 7. srpnja 2011.

120 ESLJP, Žaja protiv Republike Hrvatske, br. zahtjeva 37462/09 od 4. listopada 2016., t. 105.

121 V. ESLJP, Zasurtsev protiv Rusije, br. zahtjeva 67051/01 od 27. travnja 2006., t. 48.

Normativno uređenje porezne zastare u Hrvatskoj i BiH, kao i primjena mjerodavnih odredbi u praksi, na najopćenitijoj se razini mogu označiti upozoravajućim. Naime, čini se da hrvatski i bosanskohercegovački primjeri, analizirani u glavnom dijelu ovoga rada, potvrđuju dobro poznato stajalište pravne teorije da nedostatan jasni ili precizni propisi te njihova nedosljedna primjena u praksi narušavaju opću razinu pravne sigurnosti. U odnosu na RH, stupanje na snagu OPZ-a/16 može se označiti vremenskom razdjelnicom, s obzirom na to da je novo normativno uređenje porezne zastare uvelike kvalitetnije i preciznije u odnosu na ranija rješenja. U radu je naglašeno kako su upravo nedoumice u praktičnoj primjeni mjerodavnih odredbi OPZ-a/00 i OPZ-a/08, uz lutanja u upravnoj i sudskoj praksi, bile povodom novoga normiranja porezne zastare. Između niza praktičnih prijedora koji su prethodno detaljnije tematizirani, posebno je zabrinjavajuće konfundiranje privatnopravne i javnopravne koncepcije zastare (npr. u pogledu pitanja pazi li porezno tijelo *ex officio* na zastaru). U tom smislu vrijedi pozdraviti brisanje odredbe OPZ-a o supsidijarnoj primjeni pravila ZOO-a o zastari, čime je otvoren put za definitivnu emancipaciju porezne zastare kao instituta s različitim ulogom u odnosu na njegov privatnopravni pandan.

U BiH normativni sadržaj porezne zastare bitno je određen složenom raspodjelom zakonskih i fiskalnih ovlasti između različitih razina vlasti. Stanje u kojemu je zastara normirana različito ovisno o kojem se poreznom obliku radi te ovisno o političko-teritorijalnoj dimenziji stvara pravnu nesigurnost i neujednačen pristup zaštiti prava poreznih obveznika. Među mnogim prijedorima vezanim za normativni okvir porezne zastare u BiH, kao najozbiljniji je u radu istaknut izostanak apsolutnoga zastarnog roka u FBiH. To, zajedno s nepreciznim odredbama posebnih poreznih propisa (ZPDb), dovodi do apsolutne opstojnosti porezne obveze, odnosno njezina nezastarijevanja. Isto je nedopustivo u svjetlu zahtjeva pravne sigurnosti. Stoga se, ako zakonodavac ne pristupi popunjavanju ove pravne praznine, otvara prostor za aktivitet sudova, primjenom analogije kao sredstva tumačenja prava.

#### LITERATURA

##### *Knjige i članci:*

1. Antić, Dinka. „Multi-level fiscal system in Bosnia and Herzegovina: Evolution and coping with economic crisis“. *Financial Theory and Practice* 37, br. 3 (2013): 279-310.
2. Ayrault, Ludovic. „What is Tax Procedure“. U: *Tax Procedures*, ur. Pasquale Pistone, 115-124. Amsterdam: IBFD, 2020.
3. Bienvenu, Jean-Jacques, Thierry Lambert i Laurence Vapaille. *Droit fiscal*. Pariz: Presses Universitaires de France, 2021.
4. Čolaković, Edin. „Lažna porezna isprava u funkciji pranja novca i poreznog kriminala“. *Kriminalistička teorija i praksa* 6, br. 1 (2019): 27-46.
5. Dujmović, Ana. *Europska konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda i zaštita prava poreznih obveznika*. Mostar: vl. naklada, 2021.
6. Đerđa, Dario i Antić, Teodor. „Izrada pravnih propisa u Hrvatskoj – studija slučaja“. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 38, br. 1 (2017): 93-130.
7. Đerđa, Dario. „Kvaliteta propisa upravnog prava u Hrvatskoj: ocjena stanja i prijedlozi za unaprjeđenje“. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 40, br. 1 (2019): 113-145.

8. Đerđa, Dario. „Pravila upravnog postupka u europskom pravu“. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 33, br. 1 (2012): 109-144.
9. Falsitta, Gaspare. *Manuale di diritto tributario - Parte generale*. Padova: CEDAM, 2020.
10. Gavella, Nikola. *Privatno pravo*. Zagreb: Narodne novine, 2019.
11. Gribnau, Hans. „Legal certainty: A matter of principle“. U: *Retroactivity of tax legislation*, ur. Hans Gribnau i Melwin Pauwels, 69-93. Amsterdam: European Association of Tax Law Professors, 2013.
12. Heber, Caroline i Christian Sternberg. „Germany“. U: *Legal Interpretation of Tax Law*, ur. Robert F van Brederode i Richard Krever. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2014.
13. Horvat, Ladislav. „Posljedice zastare u porezno-pravnom odnosu“. U: *Hrvatska pred vratima Europske unije: fiskalni aspekti*, ur. Gordan Družić, 309-315. Zagreb: Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, 2005.
14. Horvat, Ladislav. „Uz dopune propisa o zastari u poreznom pravu“. *Pravo i porezi*, br. 3 (2013): 3-6.
15. Huzanić, Bojan. „Komentar Odluke Ustavnog suda RH – porez na promet nekretnina“. *Pravo i porezi*, br. 6, (2014): 21-25.
16. Jelčić, Božidar et al. *Financijsko pravo i financijska znanost*. Zagreb: Narodne novine, 2008.
17. Juričić, Mirjana. „Zastara u poreznim stvarima“. U: *Upravno pravo – aktualnosti upravnog sudovanja i upravne prakse*. Zagreb: Inženjerski biro, 2008.
18. Koenig, Ulrich. *Abgabenordnung*. München: C.H. Beck, 2021.
19. Koharić, Zdenka. „Zastara u poreznom postupku“. *Računovodstvo i financije*, br. 7 (2009): 75-84.
20. Lončarić-Horvat, Olivera. „Zastara u poreznom pravu“. *Pravo i porezi*, br. 6 (2003): 3-5.
21. Marchesselli, Alberto. *Accertamenti Tributari: Poteri del Fisco – Strategie del Difensore*. Milano: Giuffrè, 2022.
22. Mijatović, Nikola i Renata Perić. „Zastara u poreznom pravu – njemačko i hrvatsko rješenje“. *Hrvatska pravna revija*, br. 11 (2006): 74-91.
23. Pistone, Pasquale. „General Report“. U: *Tax Procedures*, ur. Pasquale Pistone, 3-111. Amsterdam: IBFD, 2020.
24. Popović, Dejan. *Poresko pravo*. Beograd: Univerzitet u Beogradu – Pravni fakultet, 2018.
25. Ritz, Christoph i Birgitt U. Koran. *Bundesabgabenordnung*. Beč: Linde, 2021.
26. Šikić, Marko. „Pravomoćnost, konačnost i izvršnost u upravnom postupku“. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 33, br. 1 (2012): 205-220.
27. Šimunec, Nenad. „Porezna zastara – primjena u praksi“. *RRIF*, br. 9 (2016): 107-116.
28. Tipke, Klaus i Joachim Lang. *Steuerrecht*. Köln: Verlag Dr Otto Schmidt, 1996.
29. Tomić, Ivan. „Tumačenje, pravne praznine i načelo zakonitosti“. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Mostaru* 1, br. 28 (2020): 106-128.
30. Van Meerbeeck, Jérémie. „The Principle of Legal Certainty in the Case Law of the European Court of Justice: From Certainty to Trust“. *European Law Review* 41, br. 41 (2016): 275-288.
31. Visković, Nikola. *Teorija države i prava*. Zagreb: Birotehnika, 2001.
32. Žunić Kovačević, Nataša i Marko Šikić. „Upravnopравни pojam zastare s posebnim osvrtom na zastaru u poreznom pravu“. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 55, br. 1 (2018): 231-250.
33. Žunić Kovačević, Nataša. „Zastara – o primjeni građansko-pravnih pravila u poreznom pravu i sudskoj praksi“. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 30, br. 1 (2009): 683-702.



*Pravni propisi:*

1. Kazneni zakon, Narodne novine, br. 125/11., 144/12., 56/15., 61/15., 101/17., 118/18., 126/19., 84/21., 114/22.
2. Kazneni zakon FBiH, Službene novine FBiH, br. 36/03., 21/04. - ispr., 69/04., 18/05., 42/10., 42/11., 59/14., 76/14., 46/16., 75/17.
3. Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 42/20.
4. Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 127/00., 86/01., 150/02., 147/08.
5. Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 147/08., 18/11., 78/12., 136/12., 73/13., 26/15., 44/16., 115/16.
6. Zakon o neposrednim porezima, Narodne novine, br. 19/90.
7. Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine, br. 47/09., 110/21.
8. Zakon o opštem upravnom postupku, Službeni glasnik RS, br. 13/02., 87/07. - ispr., 50/10., 66/18.
9. Zakon o poreznoj upravi Brčko distrikta BiH, Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, br. 11/20.
10. Zakon o poreznoj upravi FBiH, Službene novine FBiH, br. 33/02., 28/04., 57/09., 40/10., 27/12., 07/13., 71/14., 91/15., 44/22.
11. Zakon o poreznom postupku RS, Službeni glasnik RS, br. 78/20., 37/22.
12. Zakon o porezu na dobit FBiH, Službene novine FBiH, br. 15/16., 15/20.
13. Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 109/93., 95/94., 106/96., 164/98., 33/00., 127/00.
14. Zakon o postupku neizravnog oporezivanja u BiH, Službeni glasnik BiH, br. 89/05., 100/13.
15. Zakon o upravnom postupku, Službeni glasnik BiH, br. 29/02., 12/04., 88/07., 93/09., 41/13., 53/16.
16. Zakon o upravnom postupku Federacije BiH, Službene novine FBiH, br. 2/98., 48/99., 61/22.
17. Zakon o upravnim sporovima, Službeni glasnik RS, br. 111/09.
18. Zakon o upravnim sporovima, Službene novine FBiH, br. 09/05.
19. Zakon o upravnim sporovima Bosne i Hercegovine, Službeni glasnik BiH, br. 19/02., 88/07., 83/08., 74/10.

*Upravna i sudska praksa:*

1. ESLJP, Ante i Marija Baničević protiv Hrvatske, br. zahtjeva 44252/10 od 2. listopada 2012.
2. ESLJP, Ferrazzini protiv Italije, br. zahtjeva 44759/98 od 12. srpnja 2001.
3. ESLJP, Schokin protiv Ukrajine, br. zahtjeva 23759/03 i 37943/06 od 14. listopada 2010.
4. ESLJP, Serkov protiv Ukrajine, br. zahtjeva 39766/05 od 7. srpnja 2011.
5. ESLJP, Zasurtsev protiv Rusije, br. zahtjeva 67051/01 od 27. travnja 2006.
6. ESLJP, Žaja protiv Republike Hrvatske, br. zahtjeva 37462/09 od 4. listopada 2016.
7. Mišljenje nezavisnog odvjetnika Szpunara u predmetu C-447/13 P – *Riccardo Nencini Protiv Europskog parlamenta* od 19. lipnja 2014.
8. Mišljenje Središnjeg ureda Porezne uprave, klasa: 410-01/14-01/62 od 7. siječnja 2014.
9. Mišljenje Središnjeg ureda Porezne uprave, klasa: 410-01/20-01/1148 od 20. srpnja 2020.
10. Mišljenje Središnjeg ureda Porezne uprave, klasa: 410-01/20-01/2112 od 7. listopada 2020.
11. Upravni sud Republike Hrvatske, Us-911/2005-4 od 14. svibnja 2008.
12. Upravni sud Republike Hrvatske, Us-1265/2002 od 25. siječnja 2006.
13. Upravni sud Republike Hrvatske, Us-4157/2007-5 od 31. ožujka 2010.
14. Upravni sud u Rijeci, UsI-302/13-17 od 25. travnja 2014.
15. Ustavni sud Bosne i Hercegovine, AP-1230/22 od 6. srpnja 2022.
16. Ustavni sud Republike Hrvatske, U-III/1749/2017 od 9. listopada 2018.

17. Ustavni sud Republike Hrvatske, U-III-3552/2016 od 9. srpnja 2019.
18. Ustavni sud Republike Hrvatske, U-III/5237/2016 od 7. srpnja 2020.
19. Visoki upravni sud, Usž-8/2014-5 od 11. rujna 2014.
20. Visoki upravni sud, Usž-273/2014-6u od 20. studenog 2014.
21. Visoki upravni sud, Usž 640/2013-4 od 11. rujna 2014.
22. Visoki upravni sud, Usž-740/2013-4 od 11. rujna 2014.
23. Visoki upravni sud, Usž 1443/2016-2 od 18. svibnja 2016.
24. Visoki upravni sud, Usž-1444/17-2 od 11. svibnja 2017.
25. Visoki upravni sud, Usž-1942/15-2 od 31. ožujka 2016.
26. Visoki upravni sud, Usž 2947/2016-2 od 22. rujna 2016.
27. Visoki upravni sud, Usž-4845/20-2 od 8. siječnja 2021.
28. Vrhovni sud Federacije Bosne i Hercegovine, 09 0 U 036839 20 Uvp od 21. siječnja 2022.
29. Vrhovni sud Republike Hrvatske, U-zpz 15/2016-8 od 20. siječnja 2021.
30. Vrhovni sud Republike Hrvatske, U-zpz 35/16 od 4. travnja 2018.
31. Vrhovni sud Republike Hrvatske, Uzz 12/08-2 od 5. studenog 2008.
32. Vrhovni sud Republike Hrvatske, Uzz 29/2011-6 od 7. ožujka 2017.
33. Vrhovni sud Republike Hrvatske, Uzz-31/11-5 od 18. studenog 2014.
34. Vrhovni sud Republike Srpske, 15 0 U 002901 16 Uvp od 14. veljače 2019.
35. Zaključak sjednice Financijskog i radnopravnog odjela VUS-a, 13-11/2015-13 od 13. studenog 2015.
36. Zaključak sjednice Financijskog, radnopravnog i imovinskopravnog odjela VUS-a, Su-507/2014-2 od 7. studenog 2014.
37. Zaključak sjednice sudaca VUS-a, 6 Su-478/2016-4 od 8. prosinca 2016.
38. Zaključak sjednice svih sudaca VUS-a, Su-574/2019-3 od 18. studenog 2019.

**Stjepan Gadžo\***  
**Ana Dujmović\*\***

Summary

## **TAX STATUTE OF LIMITATION AS A REQUIREMENT OF LEGAL CERTAINTY: CONTROVERSIES FROM THE CROATIAN AND BOSNIAN-HERZEGOVINIAN LEGISLATIONS AND PRACTICE**

The tax statute of limitations is a well-known institute in modern legal systems, the purpose of which is to determine the time boundaries for the exercise of the powers of tax authorities, both in terms of determining the tax liability and in terms of the collection of already established tax debts. Domestic and foreign literature confirm that the main goal of statute of limitations is to preserve the legal certainty of taxpayers, who must not be exposed indefinitely to the potential actions of tax authorities in relation to a specific taxable event. This paper examines the most important controversies related to the normative regulation of tax statute of limitations in two legal systems – the Republic of Croatia and Bosnia and Herzegovina. In doing so, it is assumed that the aims of regulating tax statute of limitations in both legal systems are the same, especially in terms of achieving the desired level of legal certainty and increasing the efficiency of the actions of tax authorities. The paper is divided into five main sections. After the introduction, the second section explains the concept, legal nature, and aims of the statute of limitations in tax matters, primarily from the point of view of a legal doctrine. The third section is dedicated to the Croatian legislation and practice, with an exposition of the differences in the normative regulation of tax limitation before and after the adoption of the newest version of the General Tax Act. The fourth section analyzes the normative content of the tax statute of limitations in Bosnia and Herzegovina. The last, fifth section of the paper contains concluding remarks.

**Keywords:** *statute of limitations; limitation period; tax law; legal certainty; General Tax Act; legal gaps.*

---

\* Stjepan Gadžo, Ph.D., Assistant Professor, University of Rijeka, Faculty of Law; stjegan.gadzo@pravri.uniri.hr. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1905-5330>.

\*\* Ana Dujmović, Ph.D., Associate Professor, Faculty of Law, University of Mostar; ana.dujmovic@pf.sum.ba. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9016-5129>.