

мр Момо КИЈАНОВИЋ  
консултант за порезе, ALTIS Capital д.о.о., Београд

## ПРИМЕНА ИНСТИТУТА ЗАСТАРЕЛОСТИ У ПОРЕСКОМ ПОСТУПКУ

### Резиме

У јавној теорији застарелости се дефинише као „јубилак некој права услед његовој невршења у законом прописаном периоду“. Престанак пореске обавезе услед застарелости примењује се на све врсте јавних прихода, као и на споредна пореска давања (новчане казне, камате по основу доселе а неплаћене пореске обавезе, трошкови поштујука принудне најаме и трошкови пореско-прекршајној поштујука), осим на допринос за пензијско и инвалидско осигурање. Примена институција застарелости у пореском поштујуку уређена је члановима 114 до 114ж ЗПППА. Решење о пореском прекршају којим је изречена новчана казна извршава се тек по правоснажности тој решења. Од 27.3.2009. године уведен је институцији ајсолућне застарелости, који је уређен чланом 114ж ЗПППА. Пореска управа не зависи на застарелости по службеној дужности, већ само и искључиво ако се порески обвезник на застарелости именовано позове. Ојис пореза и споредних пореских давања су уређени чланом 115 ЗПППА. Правни институцији застарелости из ЗПППА примењује се и на изворне приходе буџета јединица локалне самоуправе које најлажују пореске управе тих јединица локалне самоуправе.

**Кључне речи:** Закон о пореском поштујуку и пореској администрацији, застарелости пореза, ајсолућна застарелости пореза, именовано позивање на застарелости, порески прекршаји.

У члану 23 Закона о пореском поступку и пореској администрацији (*Службени гласник РС*, бр. 80/02,... 20/09; у даљем тексту: ЗПППА), дати су модалитети престанка пореске обавезе, и то:

- 1) наплатом пореза (плаћањем, компензацијом или давањем уместо плаћања, у складу са законом);
- 2) застарелошћу пореза;
- 3) отписом пореза;
- 4) на други законом прописан начин.

У правној теорији застарелост се дефинише као „губитак неког права услед његовог невршења у законом прописаном периоду“.

Са аспекта ЗПППА, престанак пореске обавезе услед застарелости примењује се на све врсте јавних прихода, као и на споредна пореска давања (новчане казне, камате по основу доспеле а неплаћене пореске обавезе, трошкови поступка принудне наплате и трошкови пореско-прекршајног поступка), осим на допринос за пензијско и инвалидско осигурање (прописано чланом 114е ЗПППА).

Престанак пореске обавезе „на други законом прописан начин“ примењује се на све врсте јавних прихода, укључујући и допринос за пензијско и инвалидско осигурање (што је суштинска разлика у односу на престанак пореске обавезе услед застарелости), као и на споредна пореска давања (новчане казне, камате по основу доспеле а неплаћене пореске обавезе, трошкови поступка принудне наплате и трошкови пореско-прекршајног поступка).

Престанак пореске обавезе по основу застарелости пореза и на законом прописани други начин, за правну последицу има отпис пореске обавезе, која се након законски спроведене процедуре окончава отписом пореза и споредних пореских давања у пореском рачуноводству Пореске управе. Престанак пореске обавезе „отписом пореза“ уређен је чланом 115 ЗПППА.

Одредбом члана 23 тачка 2) ЗПППА као један од модалитета престанка пореске обавезе/дуга прописана је застарелост пореза, која је прецизније операционализована чланом 114 ЗПППА, који је важио до 8.7.2007. године, као дана када је ступио на снагу Закон о изменама и допунама ЗПППА. Ступањем на снагу наведених измена и допуна, питање застарелости је уређено потпуно новим чланом 114, као и новододатим члановима 114а до 114е.

У Закону о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији (*Сл гласник РС*, бр. 20/09), који је у примени од 27.3.2009. године, додат је нови члан 114ж и наслов изнад њега

Апсолутна застарелост, као нови правни институт који се примењује у пореском поступку.

Питања која се тичу примене правног института застарелости у пореском поступку уређена су следећим члановима ЗПППА, и то:

- застарелост права Пореске управе на утврђивање пореза и споредних пореских давања (члан 114);
- застарелост права пореског обвезника на повраћај и рефакцију пореза и повраћај споредних пореских давања (члан 114а);
- застарелост права Пореске управе на наплату пореза и споредних пореских давања (члан 114б);
- застарелост права Пореске управе на покретање и вођење пореско-прекршајног поступка (члан 114в и 114г);
- прекид рока застарелости (члан 114д);
- урачунавање времена претходника (члан 114ђ);
- остале одредбе о застарелости (члан 114е) и
- апсолутна застарелост (члан 114ж).

## **I Застарелост права Пореске управе на наплату пореза**

Право надлежне организационе јединица Пореске управе на наплату пореза и споредних пореских давања застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече, а што је прописано чланом 114б став 1 ЗПППА.

Дан када је застарелост почела да тече прописан је чланом 114б став 2 ЗПППА, а то је од првог дана наредне године од године у којој је обавеза пореског обвезника/дужника доспела за плаћање.

Да би се наведена правна норма из члана 114б ЗПППА најлакше разумела и схватила, исту ћемо илустровати следећим примером.

Коначна пореска обавеза по основу прихода од обављања самосталне делатности за 2003. годину утврђена је решењем надлежне организационе јединице Пореске управе (филијала/експозитура), које је донето 15. маја 2004. године. Застарелост права на наплату разлике између коначно утврђене пореске обавезе и плаћених аконтација почиње да тече од 1. јануара 2005. године, као првог дана наредне године од године у којој је порез доспео за плаћање (2004. године). Застарелост права Пореске управе на наплату ове пореске обавезе наступа 1.1.2010. године, као првог наредног дана по истеку рока од пет година од када је застарелост почела да тече.

Када је у питању застарелост права на наплату изречене новчане казне за пореске прекршаје, који се сврставају у споредна пореска давања, указујемо на чињеницу да се, у овом случају, не примењују одредбе Закона о прекршајима, већ се примењују одредбе ЗПППА.

Застарелост извршења казни, уређена је чланом 70 Закона о прекршајима (*Сл. гласник СРС*, бр.44/89, *Сл. гласник РС*, бр. 21/90... 55/04 – стари закон) и чланом 77 Закона о прекршајима (*Сл. гласник РС*, бр. 101/05 – нови закон), и износи једну годину, а рачуна се од дана правоснажности решења о прекршају.

Према члану 1146 ЗПППА право надлежне организационе јединице Пореске управе на наплату новчане казне за пореске прекршаје застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече, а то је од првог дана наредне године од године у којој је решење о прекршају којим је изречена новчана казна постало правоснажно. Решење о пореском прекршају којим је изречена новчана казна извршава се тек по правоснажности, тј. ако кажњено лице не плати изречену новчану казну у року од 15 дана од дана правоснажности решења којим је та новчана казна изречена (члан 65 став 2 ЗПППА).

## **II Застарелост права Пореске управе на утврђивање пореза и споредних пореских давања**

Право надлежне организационе јединица Пореске управе на утврђивање пореза и споредних пореских давања, застарева за три године од дана када је застарелост почела да тече, а што је прописано чланом 114 став 1 ЗПППА. Застарелост почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање, а што је прописано чланом 114 став 3 ЗПППА.

Ако порески обвезник не поднесе пореску пријаву у складу са ЗПППА или у складу са другим пореским законом (на прописаном обрасцу и у прописаном року), којим је прописано подношење пореске пријаве, као и у случају избегавања плаћања пореске обавезе, право на утврђивање пореза и споредних пореских давања застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече, а што је прописано чланом 114 став 2 ЗПППА. И у овом случају, застарелост почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање.

Да би се наведена правна норма из члана 114 ЗПППА најлакше разумела и схватила, то ћемо је илустровати следећим примерима:

Порески обвезник-физичко лице у законом прописаном року до 15. марта 2005. године поднео је пореску пријаву за утврђивање годишњег

пореза на доходак грађана за 2004. годину. Поднета пореска пријава се у надлежној организационој јединици Пореске управе била загубила и пореском обвезнику све до 15. октобра 2008. године није била утврђена пореска обавеза за 2005. годину. Пошто је пореска пријава пронађена, то је пореском обвезнику наведеног дана (15. октобра 2008. године) уручено решење о утврђеном годишњем порезу за 2005. годину.

Поступајући на овај начин надлежна организациона јединица Пореске управе је избегла могућност настанка застарелости права на утврђивање пореске обавезе, с обзиром да у конкретном случају застарелост тог права наступа од 1.1.2009. године, тј. за три године од дана када је застарелост почела да тече, а обзиром да је застарелост почела да тече од 1.1.2006. године, као првог дана наредне године у којој је требало утврдити порез (а то је 2005. година).

У септембру 2008. године инспектор теренске контроле вршио је контролу правилности обрачуна јавних прихода код пореског обвезника за временски период од 1.1.2003. године до дана контроле. Инспектор је у поступку контроле установио, да је порески обвезник у току 2005. године за месеце април, мај и јун, вршио исплату зарада запосленима а да није обрачунао и уплатио припадајуће јавне приходе. О извршеној контроли и утврђеним неправилностима инспектор је сачинио записник и донео решење, којим је пореском обвезнику наложио да уплати неплаћене јавне приходе на исплаћене зараде. Имајући у виду изнето, произлази да порески инспектор није извршио контролу пореског обвезника у септембру 2008. године, то би почев од 1.1.2009. године Пореској управи наступила застарелост права на утврђивање пореске обавезе, тј. протекао би рок од пет година од дана када је застарелост почела да тече, а то је 1.1.2004. године, као првог дана наредне године у којој је требало утврдити порез (а то је 2003. година).

### **III Застарелост права пореског обвезника на повраћај и рефакцију пореза и повраћај споредних пореских давања**

Право пореског обвезника на повраћај и рефакцију, као и намирење доспелих обавеза по другом основу путем прекњижавања пореза и повраћај споредних пореских давања застарева за три године од дана када је застарелост почела да тече, а што је прописано чланом 114а став 1 ЗПППА.

Застарелост права на повраћај и рефакцију, као и намирење доспелих обавеза по другом основу путем прекњижавања пореза и повраћај споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је порески обвезник стекао право на повраћај и

рефакцију, као и намирење доспелих обавеза по другом основу путем прекњижавања пореза и повраћај споредних пореских давања, а што је прописано чланом 114а став 2 ЗПППА.

Наглашавамо, да су Законом о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији (*Сл. гласник РС*, бр. 20/09), који је у примени од 27.3.2009. године, у члану 114а, у оба става додате речи „као и намирење доспелих обавеза по другом основу путем прекњижавања“. Овом допуном су редукована права пореског обвезника, с обзиром да се и за намирење доспеле пореске обавезе по другом основу путем прекњижавања примењује правни институт застарелости у односу на право пореског обвезника.

Подсећам да је чланом 10 став 2 и 3 ЗПППА конституисано право пореског обвезника на повраћај више или погрешно наплаћеног пореза, односно споредних пореских давања, као и на повраћај пореза када је то другим пореским законом предвиђено, као и право на пореску рефакцију. Законом о порезу на додату вредност, у члану 52 прописано је право пореског обвезника на повраћај ПДВ, а у Закону о акцизама у члановима 39, 39а, 39б и 40 прописано је право на рефакцију акцизе.

Да би се правна норма из члана 114а ЗПППА најлакше разумела и схватила, то ћемо је илустровати следећим примером.

Порески обвезник је у мају 2004. године престао да обавља самосталну делатност и на његовој аналитичкој картици која се води у пореском књиговодству, након утврђивања коначне пореске обавезе појавила се преплата у износу од 20.000 динара. Порески обвезник у том тренутку није био заинтересован за повраћај овог износа, те није ни подносио захтев за повраћај. У јуну 2008. године порески обвезник се обратио захтевом за повраћај више плаћеног пореза, али је добио одговор да је наступила застарелост права на повраћај више плаћеног пореза дана 1.1.2008. године, обзиром да је протекло три године од првог дана наредне године (од 1.1.2005. године) од године када је порески обвезник стекао право на повраћај, а то је у 2004. години.

Скрећем пажњу пореским обвезницима, да о напред наведеним роковима стриктно воде рачуна, јер је то у њиховом интересу, а у циљу остваривања права пред пореским органом, с обзиром да порески орган о овим роковима не води рачуна по службеној дужности.

#### **IV Застарелост права Пореске управе на покретање и вођење пореско-прекршајног поступка**

Право Пореске управе на покретање и вођење пореско-прекршајног поступка застарева за три године од дана када је застарелост почела да тече, а што је прописано чланом 114в став 2 ЗПППА, а уколико порески

обвезник не поднесе пореску пријаву, у складу са законом, као и у случају избегавања плаћања пореза, право Пореске управе на покретање пореско-прекршајног поступка застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече, а што је прописано чланом 114в став 3 ЗПППА.

Застарелост права Пореске управе на покретање и вођење пореско-прекршајног поступка почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је прекршај учињен, а што је прописано чланом 114в став 4 ЗПППА. Изузетно од овог става, у случају када порески обвезник не поднесе пореску пријаву, у складу са законом, као и у случају избегавања плаћања пореза, застарелост права Пореске управе на покретање и вођење пореско-прекршајног поступка почиње да тече од дана када је прекршај учињен.

На прекид и застој рока застарелости, као и на рок затарелости који није прописан ЗПППА, сходно се примењују одредбе закона којим се уређује прекршајни поступак. Тако је према Закону о прекршајима (Сл. *иласник СРС*, бр.44/89, Сл. *иласник РС*, бр. 21/90... 55/04), који је важио до 31.12.2006. године, питање застарелости било уређено члановима 69 и 70, док је у Закону о прекршајима (Сл. *иласник РС*, бр. 101/05), који је у примени од 1.1.2007. године, питање застарелости урђено члановима 76 и 77.

Према члану 114б ЗПППА право надлежне организационе јединице Пореске управе на наплату новчане казне за пореске прекршаје застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече, а то је од првог дана наредне године од године у којој је решење о прекршају којим је изречена новчана казна постало правоснажно.

Решење о пореском прекршају којим је изречена новчана казна извршава се тек по правоснажности, тј. ако кажњено лице не плати изречену новчану казну у року од 15 дана од дана правоснажности решења којим ја та новчана казна изречена (члан 65 став 2 ЗПППА).

## У Прекид рока застарелости

У Закону о изменама и допунама ЗПППА, који је у примени од 8.7.2007. године, суштински најрадикалнија измена је извршена са додавањем потпуно новог члана 114д и наслова изнад тог члана који гласе:

### *Прекид рока застарелости*

#### *Члан 114д*

*Застарелост се прекида сваком радњом Пореске управе предузетом против пореског дужника у циљу утврђивања и најлаше пореза и споредних пореских давања.*

*После прекида застарелости почиње тећи изнова, а време које је протекло пре прекида не рачуна се у законом одређени рок за застарелост.*

Норма у овом члану је потпуно ново правно решење, које у старом члану 114 није било присутно, што значи да се правни институт „прекид рока застарелости“ уводи у одредбе ЗПППА и у примени је од 8.7.2007. године.

У старом члану 114 ЗПППА, који је важио до 8.7.2007. године, постављени рокови застарелости су имали карактер апсолутних рокова застарелости, што значи, да било каква радња Пореске управе у пореском, односно пореско-прекршајном поступку није прекидала ток рока застарелости, већ застарелост наступа у року од три односно пет година од дана када је застарелост почела да тече.

У новом члану 114д, који је у примени од 8.7.2007. године, постављени рокови застарелости имају карактер релативних рокова застарелости, што значи, да се сваком радњом Пореске управе предузетом против пореског дужника у циљу утврђивања и наплате пореза и споредних пореских давања застарелост прекида.

Према ставу 2 новог члана 114д ЗПППА, после прекида рока застарелости (који настаје предузимањем сваке радње Пореске управе против пореског дужника у циљу утврђивања и наплате пореза и споредних пореских давања), застарелост почиње тећи изнова, а време које је протекло пре прекида не рачуна се у законом одређени рок за застарелост.

Из наведених нормативно правних решења новог члана 114д ЗПППА, произлази да наведени релативни рокови застарелости од три односно пет година, у зависности од тога на шта се застарелост односи, максимално могу да износе шест односно десет година, односно да ти рокови застарелости могу да се крећу у распону од три до шест година, односно у распону од пет до десет година, а што зависи пре свега од тога када је прекинут рок застарелости. Наведени закључак се изводи из општег правног правила, које важи за дужничко-поверилачке односе, да се једном прекинути рок застарелости не може поново прекидати било којом радњом повериоца (у конкретном случају, то је Пореска управа).

Дужина релативног рока застарелости права Пореске управе на наплату пореза, који је члану 114б ЗПППА прописан на пет година од дана када је застарелост почела да тече, најбоље ће се схватити из следећег примера:

Пореском обвезнику је утврђена пореска обавеза коју је требао да плати 15.5.2002. године. Застарелост права Пореске управе да спрово-



ди наплату ове пореске обавезе почиње да тече од 1.1.2003. године, као првог дана наредне године од године у којој је обавеза пореског обвезника доспела за плаћање. Застарелост права Пореске управе да оконча поступак наплате ове пореске обавезе настаје 31.12.2007. године, јер тог дана истиче пет година, од дана када је застарелост почела да тече. Пореска управа је уочила да ова пореска обавеза није плаћена и да постоји могућност настанка застарелости права Пореске управе на наплату, па је пореском обвезнику, дана 31.12.2007. године уручила опомену за неплаћени износ пореза, чиме је прекинула рок застарелости, што значи, да од 31.12.2007. године почиње да тече нови рок застарелости од пет година, тј. да Пореска управа ову пореску обавезу може наплатити најкасније до 31.12.2012. године. У овом примеру се види да рок застарелости износи максимално десет година.

Нормативно правно решење из новог члана 114д ЗПППА, не иде у прилог пореским обвезницима, јер је то правно решење знатно неповољније по њих у односу на нормативно правна решења која су важила у старом члану 114 ЗПППА, који је важио до 8.7.2007. године.

Подсећам да је институт „прекида рока застарелости“ био дефинисан у Закону о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода који је био у примени од 1.1.1992. до 31.12.2002. године. Од почетка примене ЗПППА (од 1.1.2003. године) па до 7.7.2007. године, правни институт „прекид рока застарелости“ није се примењивао у пореском поступку, да би са почетком примене Закона о изменама и допунама ЗПППА (од 8.7.2007. године), поново био у примени.

Такође указујемо и на чињеницу, да је до почетка примене ЗПППА (до 1.1.2003. године), Законом о порезу на доходак грађана – члановима 164 и 165, била прописана и релативна и апсолутна застарелост.

Упоређујући нормативно правна решења из старог члана 114 ЗПППА (који више не важи), из новог члана 114д ЗПППА (који важи од 8.7.2007. године) и из чланова 164 и 165 Закона о порезу на доходак грађана (који више не важе), уочава се да су решења из старог члана 114 ЗПППА која су важила од 1.1.2003. до 8.7.2007. године, била најповољнија за пореске обвезнике, тј. да због пропуштања радњи, у одређеном временском периоду, од стране надлежне организационе јединице Пореске управе, порески обвезник је могао знатно брже да оствари право на отпис пореске обавезе због застарелости.

Још једном наглашавам да нормативно правно решење из новог члана 114д ЗПППА, не иде у прилог пореским обвезницима, јер је знатно неповољније по њих у односу на нормативно правна решења која су важила у старом члану 114 ЗПППА, који је важио до 8.7.2007. године.

## VI Апсолутна застарелост

Као што смо већ нагласили, у Закону о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији, који је у примени од 27.3.2009. године, додат је нови члан 114ж и наслов изнад њега Апсолутна застарелост, као нови правни институт који се примењује у пореском поступку, који се до ових измена и допуна није примењивао.

Према одредбама ЗПППА које су важиле до 27.3.2009. године, рокови застарелости имали су карактер релативних рокова застарелости, и стога је било неопходно, ради правне сигурности и природе пореско-правног односа, као јавноправног односа, утврдити апсолутне рокове застарелости (10 година од истека године у којој је порез требало утврдити или наплатити, односно у којој је извршена преплата), који теку независно од прекида или застоја рока застарелости.

Новододати члан 114ж ЗПППА гласи:

*„Право на утврђивање, најлаиу, ѿвбраћај, рефакцију као и намирење досйелих обавеза ѿ друћом основу ѿућем ѿрекњижавања ѿреза, увек засћарева у року од десетћ година од истћека године у којој је ѿрез ѿребало утврдићи или најлаићићи, односно у којој је извршена ѿреилаћи.“*

Из наведених одредби члана 114ж ЗПППА произлази да уколико Пореска управа у току 2010. године започне поступак утврђивања или наплате пореске обавезе која је била доспела за плаћање или је требало да се утврди у 1999. години, порески обвезник треба у писаној форми да се позове на настанак апсолутне застарелости, обзиром да је рок застарелости почео да тече од 1.1.2000. године, а да је апсолутна застарелост наступила 1.1.2010. године, као првог наредног дана по истеку рока од 10 година, од када је застарелост почела да тече. Наглашавам, да порески обвезници у овом случају треба да се позову на апсолутну засатрелост, без обзира на све радње и поступке које је Пореска управа предузимала у наведеном периоду од 1.1.2000. до 1.1.2010. године.

Подсећам и на одредбе члана 79 ЗПППА, којим је уређен прекид поступка принудне наплате (време у коме се извесна права пореског органа не могу користити), а које искључују/потиру правне последице које производи застарелост. У време док траје прекид поступка принудне наплате, надлежна организациона јединица Пореске управе не може да предузима мере принудне наплате према пореском обвезнику, што значи да је одредбом члана 79 ЗПППА практично продужен рок застарелости права надлежне организационе јединице Пореске управе на наплату пореза и споредних пореских давања, а да то продужење није на штету пореског обвезника нити у корист пореског органа.

На основу презентираних у претходном ставу, произлази да рок застарелости права надлежне организационе јединице Пореске управе на наплату пореза и споредних пореских давања продужен је у случају прекида поступка принудне наплате, и то:

- из разлога покретања стечајног поступка на основу члана 112 ЗПППА, у смислу одредбе члана 79 став 1 тачка 1) ЗПППА – за период од дана доношења закључка о прекиду поступка принудне наплате до дана доношења решења надлежне организационе јединице Пореске управе којим се ставља ван снаге решење о проглашењу пореског обвезника несолвентним;
- због одлагања плаћања пореске обавезе на начин из члана 73 и 74 ЗПППА, у смислу одредбе члана 79 став 1 тачка 2) ЗПППА – за период од дана доношења закључка о прекиду поступка принудне наплате до дана доношења решења надлежне организационе јединице Пореске управе којим се поништава споразум, односно укида решење о одлагању плаћања пореске обавезе у смислу члана 74 став 5 ЗПППА;
- због постојања грешке код обрачуна пореске обавезе која има за резултат знатно нижу пореску обавезу, у смислу одредбе члана 79 став 1 тачка 3) ЗПППА – за период од дана доношења закључка о прекиду поступка принудне наплате до дана доношења решења надлежне организационе јединице Пореске управе којим се исправља грешка у вези обрачуна пореске обавезе;
- због примене члана 147 став 2 ЗПППА, у смислу одредбе члана 79 став 1 тачка 4) ЗПППА – за период од дана доношења закључка другостепеног органа о одлагању извршења ожалбеног решења до дана коначности побијаног акта надлежне организационе јединице Пореске управе;
- због примене члана 147 став 6 ЗПППА, у смислу одредбе члана 79 став 1 тачка 4) ЗПППА – за период од дана доношења закључка о прекиду поступка принудне наплате, до дана достављања пореском обвезнику решења по жалби, односно док првостепени орган не поступи по налогу другостепеног органа (ова одредба о прекиду поступка принудне наплате важи од 8.7.2007. године).

## **VII Урачунавање времена претходника у време застарелости**

Новододатим чланом 114ђ ЗПППА, уређено је питање урачунавања времена претходника у време застарелости, тако да наведени члан гласи:

### Члан 114ђ

*У време застарелости рачуна се и време које је протекло у користи преходника пореског обвезника и другог пореског дужника.*

Ово правно решење се примењује, између осталог и у случају који је прописан у члану 162 Закона о порезу на доходак грађана, којим је прописано, да ако порески дужник умре пре него се изврши наплата утврђене обавезе, наплата ће се извршити од наследника, и то највише до висине наслеђене имовине. То у конкретном случају значи, да време које је протекло од момента доспећа пореске обавезе за плаћање до момента смрти пореског дужника (рецимо да је то време од две године), рачуна се у време од пет година, колико траје рок застарелости права Пореске управе на наплату пореске обавезе. То значи, да наследнику остаје период од још три године у којем Порески орган може да спроведе принудну наплату од њега. Ако се принудна наплата не спроведе у овом року од три године, који је још преосатао, наследник може да се позове на застарелост права Пореске управе на наплату пореске обавезе.

Још једном наглашавамо, да је у новододатом члану 114е ЗПППА прописано, да право надлежне организационе јединице Пореске управе на наплату доприноса за пензијско и инвалидско осигурање не застарева, јер се на основу плаћања овог доприноса остварују лична права пореског обвезника, тј. пре свега право на пензију. Наплата пореског дуга по основу доприноса за здравствено осигурање и доприноса за осигурање за случај незапослености застаревају у року у којем застаревају и остали јавни приходи (порези и друга споредна пореска давања). Подсећам, да су ове одредбе биле прописане и у старом члану 114 став 8 ЗПППА.

Почетком примене ЗПППА, од 1.1.2003. године, сходно одредби члана 192 ЗПППА престале су да важе одредбе других пореских закона којима је била регулисана област принудне наплате и застарелости наплате тих пореза. Из ове правне формулације произлази, да застарелост права надлежне организационе јединице Пореске управе на наплату и утврђивање пореза и споредних пореских давања рачуна се искључиво применом нових чланова 114 и 114б ЗПППА, без обзира да ли је рок застарелости почео да тече пре или после ступања на снагу ЗПППА.

### VIII Писмено позивање пореског обвезника на застарелост

Надлежна организациона јединица Пореске управе не пази на застарелост по службеној дужности, већ само и искључиво ако се порески обвезник на застарелост писмено позове, тј. ако се у некој од фаза

пореског поступка (контрола, утврђивање и наплата) писмено истакне наступање застарелости. Овакав став није експлицитно наведен у ЗПППА, али он произлази из аналогне примене општег правног правила из дужничко-поверилачких односа, према којем се на застарелост не обазире уколико се дужник на њу не позове.

Ако порески обвезник добровољно плати застарелу пореску обавезу, он нема право да захтева да му се врати износ уплаћене застареле пореске обавезе, чак и ако није знао да је обавеза застарела. Овакав став проистиче из примене члана 10 став 2 тачка 1 ЗПППА, по коме порески обвезник има право да тражи повраћај више или погрешно наплаћеног пореза, односно споредних пореских давања.

Међутим, пошто плаћање застареле пореске обавезе не представља више или погрешно плаћен порез, већ представља плаћање пореза и споредних пореских давања која порески обвезник стварно дугује из порескоправног односа, то порески обвезник нема право да захтева повраћај плаћеног износа застарелог пореза, односно споредних пореских давања. Ако порески обвезник поднесе овакав захтев, надлежна организациона јединица Пореске управе захтев одбија као неоснован. О наведеним околностима порески обвезници морају да воде рачуна, тј. да увек пре него ли приступе плаћању пореске обавезе провере да ли је та пореска обавеза застарела или није.

Скрећем пажњу пореским обвезницима, да уколико надлежна организациона јединица Пореске управе, током 2010. године, спроводи поступак редовне и принудне наплате пореске обавезе која је утврђена и доспела за плаћање у 2002. години, могу се писменим путем позвати на застарелост пореске обавезе која је предмет наплате и захтевати отпис те пореске обавезе због застарелости. Ово право пореског обвезника проистиче из следеће рачунице: рок од пет година када наступа застарелост почиње да се рачуна од 1.1.2003. године, јер је то први дан наредне године од године у којој је пореска обавеза доспела за плаћање (а то је 2002. година), и истиче 31.12.2007. године, када истиче пет година. О овој чињеници порески обвезници морају да воде рачуна, јер је то начин на основу којег могу да остваре своја права пред надлежном организационом јединицом Пореске управе.

Од 1.1.2008. године порески обвезници се, у конкретно наведеној порескоправној ситуацији, могу писмено позвати на застарелост пореске обавезе и захтевати отпис пореске обавезе за коју се спроводи наплата, ако је иста доспела за плаћање у 2002. години, а није наплаћена до 31.12.2007. године.

Када се порески обвезник у поступку редовне и принудне наплате писмено позове на застарелост конкретне пореске обавезе и захтева

отпис те пореске обавезе услед застарелости, надлежна организациона јединица Пореске управе поступа на следећи начин:

- проверава се формална исправност поднетог захтева за отпис пореске обавезе због застарелости, а пре свега да ли је потписан од стране пореског обвезника или његовог законског заступника, овлашћеног представника или пуномоћника (у прилогу захтева треба да се налазе одговарајућа пуномоћја);
- проверава се да ли је уз захтев за отпис пореске обавезе због застарелости достављен доказ о плаћеној републичкој административној такси у висини прописаној Тарифом републичких административних такси, за захтев (150,00 динара по Тарифном броју 1) и решење о отпису пореске обавезе (300,00 динара по Тарифном броју 3);
- након спроведених наведених радњи, приступа се провери аналитичких картица пореског обвезника које се воде у пореском књиговодству Пореске управе у погледу исправности књижења свих уплата и задужења, а из захтева за отпис се искључују, тј. не могу бити предмет отписа:
  - а) допринос за пензијско и инвалидско осигурање;
  - б) пореске обавезе које је Пореска управа на основу јавног позива за пријаву потраживања објављеног од стране Агенције за приватизацију, за пореског обвезника који је у поступку приватизације, поднела пријаву потраживања;
  - в) пореске обавезе за које је решењем надлежне организационе јединице Пореске управе или споразумом потписаним са министром финансија, одобрено одлагање плаћања пореске обавезе на рате у складу са чланом 73 и 74 ЗПППА.

Након спроведених напред наведених радњи и поступака у којима је неспорно утврђено који јавни приходи, на којим уплатним рачунима, за које године и у ком износу (посебно главни дуг а посебно камата) је наступила застарелост, надлежна организациона јединица Пореске управе, у поступку канцеларијске контроле, приступа састављању записника о наведеним чињеницама, који се доставља пореском обвезнику, а може и његовом законском заступнику, овлашћеном представнику или пуномоћнику. Ако је потребно порески обвезник, или лице које је у име пореског обвезника поднело захтев, позива се и укључује у поступак канцеларијске контроле којим се доноси записник о отпису пореске обавезе.

На чињенично стање утврђено записником, порески обвезник може у року од три дана од дана пријема записника да уложи писмене

примедбе. Ако порески обвезник благовремено поднесе основане и аргументоване писмене примедбе на записник, надлежна организациона јединица Пореске управе је дужна да састави допуну записника и исту достави пореском обвезнику. Након доставе допуне записника пореском обвезнику, стичу се услови за доношење решења о отпису пореске обавезе услед застарелости права надлежне организационе јединице Пореске управе да врши наплату пореске обавезе, које се уручује пореском обвезнику.

Отпис пореске обавезе је окончан, када се решење о отпису прокњижи, на дуговној страни аналитичких картица, у пореском књиговодству Пореске управе.

У претходна четири става указали смо на поступање надлежне организационе јединице Пореске управе када је порески обвезник поднео писани захтев у којем се позвао на застарелост права надлежне организационе јединице Пореске управе на наплату пореске обавезе.

У случају застарелости права надлежне организационе јединице Пореске управе на утврђивање пореске обавезе, њено поступање је идентично напред наведеном поступању као у случају застарелости права надлежне организационе јединице Пореске управе на наплату пореске обавезе.

## **IX Отпис пореза и споредних пореских давања**

Законом о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији, који је у примени од 27.3.2009. године, извршене су и допуне става 2 члана 115 ЗПППА, тако да иновирани члан 115 ЗПППА сада гласи:

### ***Отпис пореза и споредних пореских давања***

#### **Члан 115**

*Влада може, на предлој министра, а њоводом иницијативе министра надлежној за њслове економије и реионалној развоја, донети одлуку о делимичном или њошћуном отпису пореза и споредних пореских давања пореској обвезника који се ѡродаје у њосћууку ѡривајизације, односно који је у њосћууку ресћрукћурирања.*

*Пореска уѡрава решењем ће отписати дуѡ ѡ основу пореза и споредних пореских давања када се сћекну услови из члана 22 сћ. 2 и 4 овој закона, као и у друћим сћћуацијама ѡројисаним законом.*



Из иновiranог става 2 члана 115 ЗПППА произлази да је дато право Пореској управи да решењем отпише дуг по основу пореза и споредних пореских давања, у следећим случајевима, и то:

- ако оставилац нема наследника или се ниједан од наследника не прихвати наследства (прописано чланом 22 став 2 ЗПППА);
- ако имовина пословно неспособног лица или одсутног физичког лица коме се не зна пребивалиште, није довољна да се намири дуг по основу пореза (прописано чланом 22 став 4 ЗПППА);
- као и у другим случајевима прописаним законом (ово право Пореске управе је на снази од 27.3.2009. године).

## **Х Примена института застарелости и на јавне приходе које наплаћује јединица локалне самоуправе**

У вези са применом правног института застарелости у пореском поступку, што се у пракси често дешава, неопходно је указати и на одредбе члана 2а ЗПППА, које су у примени од 1.1.2007. године, којим је прописано да се одредбе ЗПППА примењују и на порез и споредна пореска давања које на основу закона наплаћује јединица локалне самоуправе.

Подсећамо да је чланом 5 Закона о финансирању локалне самоуправе (*Сл. гласник РС*, бр. 62/06) који је у примени од 1.1.2007. године, прописано да се средства буџета јединица локалне самоуправе обезбеђују и из изворних прихода, а врсте изворних прихода прописане су чланом 6 истог закона.

Изворни приходи буџета јединице локалне самоуправе су приходи чију стопу, односно начин и мерила за утврђивање висине износа, утврђује јединица локалне самоуправе, при чему се законом може ограничити висина пореске стопе, односно утврдити највиши и најнижи износ накнаде, односно таксе, а што је прописано чланом 2 тачка 1) Закона о финансирању локалне самоуправе.

Из напред презентираних произлази да се правни институт застарелости из ЗПППА примењује на напред наведене изворне приходе буџета јединица локалне самоуправе које наплаћују пореске управе тих јединица локалне самоуправе.



**Momo KIJANOVIĆ**

**Tax Consultant, ALTIS Capital d.o.o., Belgrade**

## **APPLICATION OF STATUTE OF LIMITATION IN TAX PROCEDURE**

### **Summary**

*In legal theory obsolescence is defined as “loss of a right due to its non-performance in the legally prescribed period“. Termination of tax liability due to the statute of limitations applies to all types of public revenues, and the secondary tax benefits (monetary penalty, interest on the outstanding and unpaid tax liability, legal expenses and costs of enforced collection and costs of tax infringement proceedings), except for contributions to pension and disability insurance. Application of the Institute of limitation in the tax process is regulated by 114 to 114ž of the ZPPPA. The decision on the tax offense imposing a fine shall be executed only after its validity. Since 27.3.2009 an absolute limitation has been introduced, which is regulated by article 114ž ZPPPA. The tax administration does not heed to the statute of limitations on official duty, but only if the taxpayer in writing asks for the statute of limitations. Outdated tax and secondary tax benefits are regulated by article 115 ZPPPA. Legal Institute of the statute of limitations also applies on budget revenues of local governments to collect the tax administration of local government units.*

**Key words:** *law on tax administration and tax procedure, expiration of tax, absolute outdated, written reference to the statute of limitations, tax violation.*