

---

# ОБЛИГАЦИОНИ ОДНОСИ – ОПШТИ ДЕО

---

Др Зоран ИСАИЛОВИЋ  
редовни професор Правног факултета Универзитета у Приштини

## ИНСТИТУТ ЗАСТАРЕЛОСТИ У ПОРЕСКОМ И ГРАЂАНСКОМ ПРАВУ

### Резиме

Неминовна примена инстинктивних застарелости у приватном и јавном праву последица је његовој позитивної утицаја на сигурности и стабилности правних односа и ошклањања неизвесности и омоућавања смањења неоптребних сиорова насталих оштежаним доказивањем давно насталих права. Аутор у овом раду уредно анализира примену овој инстинктивних у пореском и грађанском праву. С тим у вези, истичући њихову одређену истовестности и сличности он указује и на њихове различитије правне природе, које релевантно утичу на различитије правне ефекте у пракси. У контексту изложеној, аутор доводи у питање важећа позитивно правна решења инстинктивних застарелости, везана за различитије правни третман, зависно од тога да ли се ради о примени грађанској или пореској права.

**Кључне речи:** пореско право, грађанско право, време застарелости, процедурална облигација, застој и прекид застарелости.

### I Општа разматрања

Протек времена у праву је релевантан за стицање и губљење одређених права. У једном случају се путем дужег држања, коришћења и

употребљавања неке ствари у одређеном временском трајању, одржајем стиче право својине. У другим приликама, протек времена код више правних грана условљава престанак неког права због његовог невршења у законом одређеном периоду. У последњом случају говоримо о примени тзв. института застарелости.<sup>1</sup> Предмет наше пажње у овом раду је упоредна анализа примене овог института у грађанском праву (припаднику породице приватног права)<sup>2</sup> и пореском праву (припаднику јавног права). Заинтересованост за поменути материју поред истоветности и сличности произилази из суштински различитих ефеката које производи поменути институт застарелости код ових грана права, због различите њихове природе. С тим у вези, потребно је аргументовано анализирати да ли је у пракси у одређеним случајевима неопходно давати различити правни третман, зависно од тога да ли се ради о примени грађанског права или пореског права. У контексту изложеног, у правној теорији се институт застарелости првенствено везује за грађанско право, а и нека законодавства поменути институт увршћују у супсидијарни извор за пореско право.

Институт застарелости није случајно акцептиран у свим савременим правним системима. Поред начела да сваки овлашћеник мора да води рачуна о благовременом остваривању својих права, наводе се правна сигурност у имовинским односима те толико теже доказивање настанка и постојања разних права и обавеза за што је више времена прошло од њиховог настанка. Често и накнадна промена обвезничког имовинског стања онемогућава наплату.<sup>3</sup>

Дакле, у теорији и пракси се истиче нужност примене института застарелости у потреби смањења правне несигурности. Прецизније, оп-

- 1 Поменути начини утицаја времена на право представљају два различита института и регулисана су различитим законима. У том смислу у грађанском праву институт застарелости регулисан је по правилу Законом о облигационим односима (*Сл. лист СФРЈ*, бр. 29/78, 39/85, 45/89 – одлука УСЈ и 57/89, *Сл. лист СРЈ*, бр. 31/93 и *Сл. лист СЦГ*, бр. 1/2003 – Уставна повеља, у даљем тексту: ЗОО), а у пореском праву Законом о пореском поступку и пореској администрацији (*Службени гласник РС*, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14 и 105/14, у даљем тексту: ЗПППА). У вези с наведеним, у Преднацрту Грађанског законика Републике Србије, одредбе о застарелости садржане су у делу Грађанског законика о облигационим односима, док су у Општем делу унете оне одредбе о застарелости који важе и за друге грађанско правне односе, с тим да су одредбе о роковима застарелости садржане у одговарајућим – посебним деловима Грађанског законика. У вези с наведеним Комисија ће се накнадно определити о систематизацији одредаба о застарелости.
- 2 „Губљење захтева, односно тужбе у материјалном смислу због протекла времена, зове се застарелост“. Вид. Андрија Гамс, Љиљана М. Ђуровић, *Увод у грађанско право*, Београд, 1994, стр. 187.
- 3 Група аутора, *Велики финансијски њриручник*, Том I, Београд, 1974, стр. 350.

шта функција поменутог института је да заштити узнемиравање дужника. Другим речима, обавезивање повериоца да редовно врши своја права заштићује дужника од могућности предугог временског чекања повериоца да врши реализацију свога права. Потенцијална могућност санкционисања невршења права од стране повериоца поред позитивног утицаја на сигурност и стабилност правних односа и отклањања неизвесности, омогући ће значајно редуцирање непотребних спорова оптерећених проблематиком отежаног доказивања давно насталих права.

Раширеност примене института застарелости говори о општости овог института у праву. Међутим, осетљивост, сложеност и диференцираност природе друштвеног живота захтевали су да се овај институт не примењује у бројним случајевима. С тим у вези, у грађанском праву не застаревају сва права, већ само облигациона права која немају свој извор у породичном праву. Према томе не застаревају: апсолутна права, односно стварна и лична права (то правило се може модификовати код залогe због њене акцесорности; облигациона права која имају свој извор у породичном праву, као, на пример, право на издржавање између чланова породице (не и сам досуђени износ издржавања који може да застари). Разуме се ни брачна ни породична права, која дакле нису имовинска, не могу да застаре, али она не спадају у грађанско право.<sup>4</sup>

У пореском праву видну пажњу теорије и праксе изазвало је питање правног третмана везаног за плаћање доприноса за обавезно социјално осигурање. Недоумица је да ли и код овог прихода треба примењивати институт застарелости или не? Претходним важећим прописом<sup>5</sup> јасно је регулисано да се одредбе ЗПППА о застарелости права на утврђивање, наплату и повраћај не примењују на доприносе за обавезно социјално осигурање. Међутим, новим важећим правилом,<sup>6</sup> по мом мишљењу, непотребно и сложено је речено да се одредбе ЗПППА о застарелости права на утврђивање, наплату и повраћај примењују и на све јавне приходе за које је застарелост прописана другим пореским законом на друкчији начин. Поменуто решење, пракса је индиректно протумачила да су и доприноси за обавезно социјално осигурање подложни застарелости под условима прописаним ЗПППА, са применом од 30.5.2013. године. До таквог одговора се дошло повезивањем поменутог новог члана 114е ЗПППА са чланом 69. Закона о доприносима за оба-

4 А. Гамс, Љ. М. Ђуровић, *нав. дело*, стр. 187 и 188.

5 ЗПППА (*Службени гласник РС*, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12), чл. 114е.

6 Законом о изменама и допунама ЗПППА (*Сл. гласник РС*, бр. 47/13) измењена је одредба чл. 114е.

везно социјално осигурање<sup>7</sup> који прописује да: „контролу обрачунавања и плаћања доприноса врши Пореска управа, у складу са прописима који уређују порески поступак и пореску администрацију“.

Поред компликованог начина увођења доприноса, у правни систем института застарелости у Србији, у теорији и пракси се отворила жучна дискусија о оправданости поменутог чина. С тим у вези, по мом мишљењу, лакше је у нашим условим оправдати увођење застарелости код поменутог прихода са аспекта теорије, а много теже са аспекта праксе. Покушаћу то да докажем релевантним аргументима. Наиме, у финансијској теорији допринос се по својим обележјима као јавни приход сврстава у тзв. парафискалне приходе. Ти приходи се по својим карактеристикама разликују од традиционалних фискалних прихода. Основне карактеристике ових прихода су следеће:

- плаћање парафискалних прихода врше само чланови друштвених група повезаних економским и социјалним интересом;
- средства прибављена применом парафискалних прихода не улазе у буџет;
- парафискалитети су дестинирани приходи, јер служе за остварење економских и социјалних циљева чланова друштвених група који их плаћају итд.

У теорији се истиче да због ширења функција савремене државе буџет добија исувише уске оквире и постаје недовољан за финансирање нараслих јавних потреба. Због тога се читав низ активности постепено преноси са државних органа на одговарајуће институције и финансира се ван буџетских оквира.<sup>8</sup> Међутим, и поред поменутих разлика у савременој теорији раширено је схватање о блиској вези парафискалитета и пореза. Истиче се да је парафискални приход дестинирана дажбина, наметнута као обавеза лицима која се нађу у одређеној, општим прописом предвиђеној ситуацији. Често се у самом закону постављају основи система одређеног парафискалитета, чиме се у значајној мери лимитирају овлашћења парастаталних организација. Поступак утврђивања, наплате и контроле парафискалитета и пореза је, по правилу, идентичан и поверен надлежним државним органима. Повезано са поменутих излагањем, најиздашнији парафискалитети – доприноси за обавезно социјално осигурање – у ОЕЦД класификацији пореза сматрају се посебном врстом пореза, сврстаном у групу 2000. Истина, аутори те класифи-

7 Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање (*Службени гласник РС*, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 7/08, 5/09, 3/10, 4/11, 52/11, 101/11, 7/12, 8/13, 47/13, 108/13, 6/14, 57/14).

8 Дражена Томљановић, *Парафискална давања*, Загреб, 1972, стр. 10.

кације истичу да се доприноси могу разликовати од пореза утолико што накнада из социјалног осигурања зависи од околности да ли је прописани износ доприноса уплаћен, али размере те накнаде, у начелу не зависе од величине нечијег плаћеног доприноса.<sup>9</sup> У контексту изложеног чини се да теоријски није тешко бранити тезу о ширењу институције застарелости и на доприносе за обавезно социјално осигурање, јер се поменути приходи као што је речено, међународним правилима сврставају у посебну врсту пореза.

Међутим, другачија је ситуација практичне имплементације поменуте институције у Србији. Истиче се, да власници фирми и предузећа широм Србије и даље негују праксу да не плаћају редовно својим радницима доприносе. Због тога, постоји бојажљивост код синдикалних и пензијских организација и Управног одбора Пензијског фонда да ће примена застарелости омогућити неажурним послодавцима да након пет, односно десет година дуговања Фонду ПИО буду амнестирани од своје обавезе, а радници ускраћени за пензијски стаж. Поред поменутих субјеката и бројни теоретичари сумњају у оправданост практичне примене застарелости. Конкретније говорећи, наводи се да многи не знају да имају рупе у стажу, па то открију пред крај радног века, када поднесу захтев за пензију. У том смислу би застаревање обавезе плаћања социјалних доприноса било штетно за раднике. Тај би закон могао да буде користан и применљив у неком „нормалном систему“, где постоји фискална дисциплина и где не би било могуће да послодавци годинама не плаћају своје обавезе, а да и даље функционишу на тржишту.<sup>10</sup> Дакле, изгледа да се непотребно пожурило са применом застарелости код доприноса као јавног прихода, иако се у пракси нису још створили минимално потребни услови.

## II Утицај правне природе пореског и грађанског права на функционисање института застарелости

Суштинско разликовање грађанског и пореског права релевантно утиче на теорију и законодавство у одређивању правних последица застарелости. Тако, по правилу у грађанском као приватном праву правни субјекти су равноправни и због тога односи код овог права су различито уређени у односу на порескоправне односе код којих због другачије материје фигурирају аутономна правна правила. С тим у вези, истиче

9 Р. М. Gaudemet, *Finances publiques, Emprunt et impot*, Paris, 1975, стр. 105–107. Наведено према: Дејан Поповић, „Теоријске основе разграничења између појединих облика јавних прихода“, *Правни животи*, бр. 10/2000, стр. 257.

10 Милојко Арсић, *Новосћи*, Београд, од 25.4.2013. године.

се: будући да се субјективно право (код приватног права – прим. З.И) састоји од повериочевог овлашћења да га користи или не користи, као и од права на судску заштиту, може се закључити да наступом застарелости поверилац није изгубио овлашћење које чини садржај његовог субјективног права. Другим речима, „застарелосту не пропада право у целини већ само захтев, услед чега се оно не може или утужити, или ако је већ судски утврђено, принудно наплатити“.<sup>11</sup> Према томе, дужник своју обавезу може извршити, а поверилац може примити испуњење. Ако дужник изврши застарелу обавезу нема право на поврат.

ЗОО одређеним решењима избегава се крутост правних последица застарелости. Тако, чл. 366. поменутог Закона се писменим признањем застареле обавезе тумачи као одрицање од застарелости. Такође, исто дејство има давање залог или ког другог обезбеђења за застарело потраживање. Доследно наведеним решењима и кад протекне време застарелости, поверилац чије је потраживање обезбеђено залогом или хипотеком може се намирити од оптерећене ствари, ако је држи у рукама или ако је његово право уписано у јавној књизи. Међутим, застарела потраживања камата и других повремених давања не могу се намирити ни из оптерећених ствари. У контексту изложеног, да би дужник могао да оствари своје право неопходно је да истакне приговор застарелости у судском поступку поведеном од повериоца ради извршења правне обавезе.<sup>12</sup> У случају да то дужник не уради, суд ће пресудити у корист повериоца, јер се у приватном праву о застарелости не води рачуна по службеној дужности.<sup>13</sup>

У порескоправном односу појављују се два субјекта, порески повериоци и порески дужници. Порески повериоци су носиоци субјективног пореског права које им даје право и овлашћење да наметну обавезу плаћања дажбине (активни субјекти), док су други субјекти физичка и правна лица – порески дужници (пасивни субјекти) чија је обавеза да изврше дуговану радњу из порескоправног односа.

Природа порескоправног односа која се манифестује између пореског повериоца и пореског дужника не доводи их у једнаки положај.

11 А. Гамс, Љ. М. Ђуровић, *нав. дело*, стр. 191.

12 Наиме, „у правима у којима је застарелост материјалноправне природе, у која спада и наше право, застарелост нема дејство *ex lege*, те о њој суд не води рачуна по службеној дужности, већ само на приговор заинтересоване стране. С друге стране, у оним правима у којима је застарелост процесноправне природе, суд о њој води рачуна *ex officio*“. Вид. Оливер Антић, *Облигационо право*, 2. издање, Београд, 2008, стр. 188.

13 Вид. Наташа Жунић Ковачевић, „Застара – о примени грађанскоправних правила у порезном праву и судска пракса“, *Зборник Правној факултету Свеучилишта у Ријеци*, 2009, стр. 687; ЗОО, чл. 360, 367 и 368.

Држава (пореска власт) која се појављује као порески поверилац је та која је супериорнија и која утврђује правила игре. Ту своју супериорност држава изражава преко утврђивања права и обавеза за себе и за пореске дужнике. Она се стара да се њена воља преточена у прописе реализује имајући право да примењује санкције на оне који се оглушују о норме, прописе. Држава има право да одлучи о временском трајању дужности плаћања обавеза. Пошто доноси прописе, она може и да их измени и допуни, а може их и заменити новим. Из наведених односа, у теорији и пракси се изводе закључци да активни порески субјект („држава“) има не само право, већ и дужност да утврди и наплати пореску обавезу. У том смислу се истиче да јавноправно тело има обавезу да предузме радње како би настао порескоправни однос и то је, између осталог, његов задатак и сврха постојања.<sup>14</sup> Поменути разлози наводе бројне теоретичаре и законодавства да закључе о непостојању натуралне обавезе код пореског права за разлику од грађанског у коме она постоји. Доследно томе, по овом резонувању Пореска управа о застарелости пази по службеној дужности. Евентуално плаћен порез пошто је наступила застарелост не представља натуралну облигацију, с обзиром на природу порескоправног односа као односа јавног права. Отуда порески обвезник који се нађе у таквој ситуацији има право на повраћај. Овакво резонување произилази и из решења у ЗПППА у којем је застарелост пореза сврстана у разлоге за престанак пореске обавезе заједно са наплатом пореза (плаћањем, компензацијом или давањем уместо плаћања у складу са законом), отписом пореза и осталим разлозима прописаним законом. Међутим, у теорији постоје и другачија мишљења.<sup>15</sup>

По мом мишљењу у савременим условима поменути аргументи о суштинској потреби разликовања ефеката застарелости у пореском и грађанском праву у многоме губе у значају. Наиме, и поред своје надмоћне улоге савремена држава је морала предузети и одређене обавезе ради заштите стабилности свога система и лојалности пореских дужника томе систему. Те обавезе државе су, на другој страни, права за пореске дужнике. Бројна су права пореских дужника утврђена у пореским законима савремених држава. У неким земљама материја пореских права обухваћена је посебним документима тзв. Повељама пореских обвезника. Наведене Повеље се појављују као додатна средства објашњења одређених компликованих и сложених пореских питања. Због изложених разлога, у пореској литератури наилазимо и на мишљења, да пореска администрација у циљу поштовања начела законитости неопходно је, не само да заштити интересе пореских субјеката који долазе у кон-

14 Н. Жунџић Ковачевић, *нав. чланак*, стр. 688.

15 Вид. Alfred Leitner, *Увод у сјудуиј порезној йрава*, Загреб, 1939, стр. 213.

такту са њом, него још треба да успостави баланс између својих овлашћења и права пореских обвезника.

Поред изложеног, у прилог неразликовања ефеката застарелости у пореском и грађанском праву говори и савремена теорија о оправдању плаћања пореза. С тим у вези, познато је да је тржиште најприкладнији механизам алокације ресурса. Оно даје практичан одговор на питања: шта, како и за кога производити. Међутим, услов за деловање поменутог механизма јесте постојање савршене конкуренције привредних субјеката. Објективно то се не може постићи свуда. Дакле, у одређеним сегментима друштвеног живота немогуће је функционисање тржишта. Прецизније говорећи, бројне услуге државе као што су народна одбрана, полиција, судство, образовање, здравство, култура итд., представљају јавна добра која се по правилу не могу размењивати на тржишту. Другим речима, због њихове природе то се не може урадити поштовањем начела „*quid pro quo*“.

За задовољење поменутих потреба потребно је било пронаћи финансијска средства путем других механизма имајући у виду да се у пракси по правилу ниједно добро и услуга не могу добити бесплатно. Према томе, и за наведена јавна добра неопходно је пронаћи финансијско покриће. То покриће у савременим условима обезбеђују физичка и правна лица који се појављују као обвезници пореза. Међутим, цена јавног добра и преференције за тим добрима, утврђују се у политичком процесу гласања за одређени буџет те његову величину и структуру. Уместо „економског“, користи се својеврсно „политичко тржиште“.<sup>16</sup> Најзад, принудност оптерећења обвезника у савременим условима не настаје приликом увођења пореза.<sup>17</sup> Она настаје онда када држава наплаћује порез. Прецизније, када одређени субјект стекне имовину, оствари доходак итд., дужан је да плати порез. Дакле, објективно плаћање пореза је неминовно и да има логике изједначити ефекте застарелости у пореском и грађанском праву везано за тзв. натуралну облигацију.

У изложеном амбијенту, мишљења сам да је неопходно испитати могућност усмеравања пореског законодавца у правцу решења утврђених у грађанском праву без обзира на природу порескоправног односа. Другим речима, гледајући са аспекта правичности, ефикасности и рационалности наплате пореза добровољним плаћањем застареле обавезе, обвезник је платио оно што је био дужан као лојалан грађанин. Дакле, државни орган није изгубио право као такво, већ могућност да га покретањем административно-казненог поступка користи. Мотив за овакво резоновање код мене произилази и из практичне чињенице, да

16 Перо Јурковић, *Јавне финансије*, Загреб, 2001, стр. 17.

17 Порези се установљавају и уводе доношењем закона у парламенту од стране демократски изабраних посланика.



пореска власт тешко враћа порез и обвезницима који су га неосновано платили, а нису у вези са застарелом обавезом. Поред тога, у савременим условима дошло је до узнемиравајућег односа између оних пореских обвезника који плаћају порез и оних који у великом броју због разних разлога остају заштићени од пореског терета. Прецизније речено, поред нужне ангажованости пореске власти у ефикасној наплати пореза, треба поздравити и сваку активност обвезника усмерену у правцу своје грађанске дужности плаћања пореза. Дакле, ако порески обвезник плати добровољно своју обавезу, поступио је праведно и то треба похвалити, али му онемогућити да због протекла времена поврати нешто што није његово. Имајући у виду да Пореска управа има прецизне податке о обавезама пореских обвезника, није тешко доказати о стварном пореском дугу и то неће представљати неко посебно оптерећење за пореског обвезника и поред протекла одређеног времена.

### III Време потребно за застарелост

Важно питање у грађанском и пореском праву је законско утврђивање рокова у којима застаревају поједина права. У грађанском праву разликујемо опште и посебне рокове застарелости. Поред тога разликују се релативни и апсолтни рок застарелости. У пореском праву институт застарелости је уређен пореским законима у којима се по правилу разликују релативан и апсолутни рок застарелости. У контексту изложеног, пракса показује честе промене рокова у правним системима савремених држава. С тим у вези, уопштавајући поменуто питање, може се извући закључак да код појединих земаља у грађанскоправној пракси рокови застарелости имају тенденцију скраћивања (нпр. у Хрватској и Словенији општи рок застарелости је скраћен на пет година) а у порескоправној продужавања (нпр. у Србији у одређеним случајевима). Међутим, појављују се и одређена одступања од поменутих правила. Тако, наш ЗОО је предвиђао као општи рок застарелости пет година, за разлику од ранијег Закона о застарелости потраживања, по коме је општи рок застарелости био десет година. Најзад, важећим ЗОО општи рок застарелости је поново десет година.

У грађанском праву општи рок застарелости се примењује на све случајеве, осим на оне код којих је нешто друго у закону одређено. Због природе материје које регулише, бројни су случајеви егзистирања посебних рокова (осетно краћих у односу на Општи рок) у ЗОО и у Преднацрту у делу Грађанског законика о облигационим односима. Примера ради, ти посебни рокови застарелости појављују се код:<sup>18</sup> потраживања

18 Вид. ЗОО, чл. 372, 373, 374, 375, 376, 377, 378 и 379.

повремених давања која доспевају годишње или у краћим одређеним размацима времена (повремена потраживања); потраживање закупнице; потраживање накнаде штете и др.

Од доношења ЗПППА, поред других измена и допуна у делу који регулише застарелост, дошло је у више наврата до одређених промена. Оне су за праксу релевантне и прави су изазов за вођење рачуна о правилима утврђивања застарелости. У кратким цртама изложићу те промене.

ЗПППА (чл. 114 ст. 1)<sup>19</sup> било је прописано да право Пореске управе на утврђивање пореза и споредних пореских давања, као и право пореског обвезника на повраћај пореза и споредних пореских давања, застарева за три година од дана када је застарелост почела да тече. Поред тога, право Пореске управе на наплату пореза и споредних пореских давања застаревало је за пет година од дана када је застарелост почела да тече.

Прописани рокови су имали карактер апсолутних рокова застарелости. У контексту изложеног, законодавац је покушао да санкционише оне обвезнике који нису извршили своје обавезе подношења пореске пријаве и/или су избегли порез. Конкретно, у том случају се за утврђивање пореза и споредних пореских давања продужавао рок застарелости са три на пет година од дана када је застарелост почела да тече. Међутим, ако избегавање плаћања пореза конституише пореско кривично дело, право на утврђивање пореске обавезе и тада застарева за пет година, али се на право на кривично гоњење примењују одредбе о застарелости из Кривичног закона, које разликују релативни од апсолутног рока застарелости.<sup>20</sup>

Изменама и допунама ЗПППА (чл. 114д ст. 1)<sup>21</sup> у наш систем се уводи институт прекида застарелости. Тим путем Законом утврђени рокови добијају релативни карактер. Међутим, интересантно је да поменуте одредбе о прекиду застарелости су важиле само за радње Пореске управе, а не за поднете радње пореског обвезника у циљу заштите њихових права, што је очито било неправедно.

Након више промена, у позитивном пореском праву Републике Србије рокови застарелости су за све порезе уједначени, што се може оценити позитивном појавом. Дакле, важећим ЗПППА застарелост је нормирана овако:

19 Службени гласник РС, бр. 80/02.

20 Детаљније о томе вид. Дејан Поповић, *Коментар Закона о пореском поседујуку и пореској администрацији*, Београд, 2003, стр. 177 и 178.

21 Службени гласник РС, бр. 61/07.

- право Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече;
- застарелост права на утврђивање пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање;
- застарелост права на наплату пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је обавеза пореског дужника доспела за плаћање.

Застарелост се прекида сваком радњом Пореске управе предузетом против пореског дужника у циљу утврђивања и наплате пореза и споредних пореских давања. Након прекида, застарелост почиње тећи изнова, а време које је протекло пре прекида не рачуна се у законом одређени рок застарелости.

Пореско-прекршајни поступак не може се покренути ако протекне пет година од дана када је прекршај учињен. На питања застарелости покретања и вођења првостепеног пореско прекршајног поступка, прекид застарелости, застарелост извршења казне и друга питања која нису уређена овим законом примењују се одредбе закона којим се уређују прекршаји.

Право на утврђивање, наплату, повраћај, рефакцију, рефундацију као и намирење доспелих обавеза по другом основу путем прекњижавања пореза, увек застарева у року десет година од истека године у којој је порез требало утврдити или наплатити, односно у којој је извршена претплата (апсолутна застарелост). Пореска управа, по истеку наведеног рока по службеној дужности доноси решење о престанку пореске обавезе, односно о престанку права на повраћај, рефакцију, рефундацију као и намирење доспелих обавеза по другом основу путем прекњижавања пореза, због застарелости.

#### IV Застој и прекид застарелости

У оквиру регулисања института застарелости ЗОО (садржина истог нормирања налази се и у Преднацрту Грађанског законика у делу о облигационим односима и у Општем делу) и ЗПППА, унета су правила о застоју и прекиду застарелости, природно разликујући се у зависности од специфичности материје која је регулисана. Међутим, заједнички су ефекти који се остварују у једном и другом праву. Конкретно, под застојем застарелости подразумевамо егзистирање чињеница која

оногоућавају почетак наступа процеса застарелости или за извесно време застарелост не тече због неког законског узрока. Ако је застаревање почело тећи пре него што је настао узрок који је зауставио његов даљи ток, оно наставља да тече када престане тај узрок, а време које је истекло пре заустављања рачуна се у законом одређени рок застарелости.

Природно је, да је број чињеница које узрокују застој застарелости значајно већи у грађанском праву у односу на пореско право. Тако, у ЗОО таксативно су наведени случајеви кад застаревање не тече. То су потраживања између одређених лица (брачних другова; родитеља и деце док траје родитељско право; између штићеника и његовог стараоца, као и органа старатељства, за време трајања старатељства и док не буду положени рачуни; између два лица која живе у ванбрачној заједници, док та заједница постоји; за време мобилизације, у случају непосредне ратне опасности или рата у погледу потраживања лица на војној дужности итд.<sup>22</sup> За разлику од наведеног броја застоја застарелости у облигационом праву, застој застарелости у пореском праву своди се на само два случаја. Наиме, према ЗПППА (чл. 114з), застарелост права Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања не тече: 1) за време од покретања управног спора до правоснажности судске одлуке и 2) за време када је другим законом прописано да се порески поступак не може отпочети, односно да се започети порески поступак прекида.

Као и код застоја застарелости природа материје која се регулише одражава се и на прекид застаревања. Међутим, заједничко за обе гране права је то да после прекида застаревање почиње тећи изнова, а време које је протекло пре прекида не рачуна се у законом одређени рок застарелости. У грађанском праву застаревање се прекида: када дужник призна дуг, подизањем тужбе и сваком другом повериочевом радњом предузетом против дужника пред судом или другим надлежним органом, у циљу утврђивања, обезбеђења или остварења потраживања.

Са друге стране, ЗПППА застарелост се прекида сваком радњом Пореске управе предузетом против пореског дужника у циљу утврђивања и наплате пореза и споредних пореских давања, односно радњом пореског обвезника предузетом у циљу остваривања права на повраћај, порески кредит, рефакцију и рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања и повраћај споредних пореских давања. По мом мишљењу наведена порескоправна решења у Републици Србији су недовољно прецизна и захтевају одређене промене. Наиме, сматрам да је поменути важећи пропис потребно променити и прецизније дефинисати тако што ће гласити: „да се застарелост прекида

22 Вид. ЗОО, чл. 381, 382 и 383.

сваком радњом Пореске управе усмереном на утврђивање или наплату пореза и споредних пореских давања<sup>23</sup> која је достављена на знање пореском обвезнику, односно радњом пореског обвезника предузетом у циљу остваривања права на повраћај, порески кредит, рефакцију и рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања и повраћај споредних пореских давања која је достављена на знање Пореској управи“.

## V Закључак

Несумњива је корисност примене института застарелости у остваривању сигурности и стабилности правних односа и редуцирању спорова оптерећених тешким доказивањем права након дужег протекла времена. У контексту изложеног, уважавајући потребу постојања одређених специфичних решења застарелости у приватном и јавном праву због њихове различите правне природе, то се по мом мишљењу не мора односити на један важан сегмент везан за тзв. натуралну облигацију. Наиме, у теорији и пракси за поменути материју заступљено је мишљење о неопходности суштински различитих правних последица застарелости у грађанском и пореском праву. С тим у вези, истиче се да у грађанском праву учесници у правне односе улазе својом сагласношћу воља, док се у порескоправни однос улази принудно (испуњењем законом прописаних услова).

Наведене суштинске разлике код поменутих грана права условиле су да се у грађанском законодавству повериоцу након протекла законских рокова ускраћује судска заштита, али оставља право да не врати оно што је дужник испунио иако је обавеза застарела. С друге стране, то није случај у пореском праву. Код овог права се полази од тога да је дужнику обавеза наметнута, те због тога протеклом времена застарелости његова обавеза престаје, јер је заснована на закону који одређује кад настаје и кад престаје основ плаћања. Једноставније речено, нема тзв. натуралне обавезе у пореском праву. Доследно наведеном, у теорији и пракси се истиче, да у пореском праву ако порески обвезник или порески дужник жели испунити обавезу која је застарела он то не може учинити, јер је престала постојати. Такође, поверилац не може примити испуњење застареле обавезе због поменутог разлога. Порески дуг по наведеном мишљењу, наступом застарелости постаје недуг.<sup>24</sup>

23 Дакле, неопходно је избрисати речи из ЗПППА, чл. 114д ст. 1: „*предузетом и роштив пореској дужника*“.

24 Вид. Н. Жунић Ковачевић, *нав. дело*, стр. 700 и 701.

За разлику од изложених ставова по мом мишљењу, у савременим условима где је изузетно значајно изборити се да се у демократској парламентарној процедури доносе порески закони и у пракси доследно примењују бројна права пореских обвезника и остварује начело општо-сти пореске обавезе, праведно је да се тзв. натурална обавеза примењује и у пореском праву. Доследно изложеном ставу, неопходно је променити пореске прописе у правцу којим ће се порески дужник обавезати да истакне приговор пред надлежним органом да би се ослободио застареле пореске обавезе. Поред тога, потребно је ослободити Пореску управу обавезе да по истеку рокова застарелости по службеној дужности доноси решења о престанку пореске обавезе.

На крају, по мом мишљењу, имајући у виду специфичност, значај и издашност доприноса као дестинираног јавног прихода за обавезно социјално осигурање, променом прописа неопходно је сачекати једно време са применом института застарелости код поменутог прихода, док се у нашој пракси не обезбеде потребни услови.

**Zoran ISAILOVIĆ, PhD**

**Professor at the Faculty of Law University of Priština**

## **INSTITUTE OF OBSOLESCENCE IN TAX AND CIVIL LAW**

### **Summary**

*The inevitable implementation of the institute of obsolescence in the private and public law is the consequence of its positive influence on security and stability of legal relations; elimination of insecurity and providing decreased number of unnecessary disputes that have aroused by difficult proving of long time ago created rights. In this paper, the author comparatively analyzes the implementation of this institute in tax and civil law. In this regard, the author points out their certain similarity and sameness as well as their different legal natures, which relevantly influence various legal effects in practice. In the above context, the author calls in question some valid, positive legal solutions for the institute of obsolescence, related to different legal treatment, depending on whether it refers to the implementation of the tax or civil law.*

**Key words:** *tax law, civil law, time of obsolescence, natural obligation, delay and termination of obsolescence.*