



USTAVNI SUD REPUBLIKE HRVATSKE

Broj: U-III-603/2021

Zagreb, 25. studenoga 2021.

Ustavni sud Republike Hrvatske, u Drugom vijeću za odlučivanje o ustavnim tužbama, u sastavu sutkinja Ingrid Antičević Marinović, predsjednica Vijeća, te suci Snježana Bagić, Mario Jelušić, Josip Leko, Davorin Mlakar i Rajko Mlinarić, članovi Vijeća, u postupku koji je ustavnom tužbom pokrenuo Gojko Bogović iz Njivica, kojeg zastupa Alein Khan, odvjetnik u Rijeci, na sjednici održanoj 25. studenoga 2021. jednoglasno je donio

O D L U K U

I. Ustavna tužba se usvaja.

II. Ukidaju se:

- presuda Visokog upravnog suda Republike Hrvatske broj: Usž-1274/20-2 od 4. studenoga 2020. i

- presuda Upravnog suda u Rijeci broj: Usl-1354/2019-8 od 20. prosinca 2019.

III. Predmet se vraća Upravnom sudu u Rijeci na ponovni postupak.

O b r a z l o Ź e n j e

I. POSTUPAK PRED USTAVNIM SUDOM

1. Gojko Bogović iz Njivica (u daljnjem tekstu: podnositelj), kojeg u postupku pred Ustavnim sudom zastupa Alein Khan, odvjetnik u Rijeci, podnio je 2. veljače 2021. ustavnu tužbu u povodu presude Visokog upravnog suda Republike Hrvatske (u daljnjem tekstu: drugostupanjski sud) broj: Usž-1274/20-2 od 4. studenoga 2020. (u daljnjem tekstu: drugostupanjska presuda) i presude Upravnog suda u Rijeci (u daljnjem tekstu: prvostupanjski sud) broj: Usl-1354/2019-8 od 20. prosinca 2019. (u daljnjem tekstu: prvostupanjska presuda). Drugostupanjskom presudom odbijena je žalba podnositelja (tužitelja u upravnom sporu) te je potvrđena prvostupanjska presuda.

Prvostupanjskom presudom odbijen je tužbeni zahtjev podnositelja za poništenje rješenja Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak (u daljnjem tekstu: drugostupanjsko upravno tijelo) klasa: UP/II-410-23/14-01/3472, ur. broj: 513-04-19-2 od 29. kolovoza 2019. (u daljnjem tekstu: drugostupanjsko rješenje) i rješenja Ministarstva financija, Porezne

uprave, Područnog ureda Rijeka, Ispostave Krk (u daljnjem tekstu: prvostupanjsko upravno tijelo) klasa: UP/I-416-02/2014-01/43, ur. broj: 513-07-08-04/14-02 od 30. svibnja 2014. (u daljnjem tekstu: prvostupanjsko rješenje).

Drugostupanjskim rješenjem odbijena je žalba podnositelja izjavljena protiv prvostupanjskog rješenja kojim je odbijen zahtjev podnositelja za utvrđivanje nastupa zastare prava na utvrđivanje i naplatu poreza.

1.1. Podnositelj u ustavnoj tužbi navodi da mu je osporenom prvostupanjskom i drugostupanjskom presudom, kao i prvostupanjskim i drugostupanjskim rješenjem povrijeđeno ustavno pravo zajamčeno člankom 29. stavkom 1. Ustava Republike Hrvatske ("Narodne novine" broj 56/90., 135/97., 113/00., 28/01., 76/10. i 5/14.), te članak 6. stavak 1. Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda ("Narodne novine - Međunarodni ugovori" broj 18/97., 6/99. - pročišćeni tekst, 8/99. - ispravak, 14/02., 1/06. i 13/17.).

1.2. Za potrebe ustavnosudskog postupka, na temelju članka 69. alineje 3. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske ("Narodne novine" broj 99/99., 29/02. i 49/02. - pročišćeni tekst; u daljnjem tekstu: Ustavni zakon) pribavljen je spis prvostupanjskog suda broj: Usl-1354/19 te je Ustavnom sudu dostavljeno rješenje prvostupanjskog upravnog tijela klasa: UP/I-416-02/14-01/42, ur. broj: 513-07-08-04/14-4 od 29. svibnja 2014. i rješenje drugostupanjskog upravnog tijela klasa: UP/II-410-23/14-01/3468, ur. broj: 513-04/18-2 od 22. svibnja 2018.

II. ČINJENICE I OKOLNOSTI SLUČAJA

2. Podnositelj je 12. svibnja 2014. podnio prvostupanjskom upravnom tijelu zahtjev za utvrđivanje nastupa zastare prava na utvrđivanje i naplatu poreza.

Predmet ovog postupka je odlučivanje o zastari prava na utvrđivanje porezne obveze.

U postupku pred prvostupanjskim upravnim tijelom utvrđeno je da se dugovanje podnositelja odnosi na porez na dodanu vrijednost za 2001., 2002., 2008., 2009., 2010., porez i prirez poreza na dohodak od nesamostalnog rada za 2010. i 2011., porez na dobit za 2008. i 2009., porez na potrošnju za 2010. i 2011., posebni porez na plaće za 2010. i spomeničku rentu za 2011., 2011. i 2013.

U odnosu na dugovanje podnositelja koje se odnosi na porez na dodanu vrijednost za 2001. i 2002. utvrđeno je da je nadzor kod poreznog obveznika (podnositelja) započeo u listopadu 2002., odnosno unutar relativnog roka zastare od tri godine, nakon čega je rok zastare počeo teći iznova. Nadalje je utvrđeno da je prvostupanjsko porezno rješenje u ponovnom postupku doneseno 29. veljače 2008., odnosno u okviru apsolutnog zastarnog roka od šest godina za utvrđivanje porezne obveze, slijedom čega prigovor zastare nije osnovan.

Nadalje, utvrđeno je da je porezno tijelo utvrdilo manje obračunati porez na dodanu vrijednost za 2008., 2009. i 2010. poreznim rješenjem od 2. lipnja 2011., a da relativna zastara na utvrđivanje predmetne obveze poreza za 2008. nastupa 1.

siječnja 2013., za 2009. nastupa 1. siječnja 2014. i za 2010. nastupa 1. siječnja 2015., slijedom čega prigovor zastare nije osnovan.

U odnosu na dugovanje podnositelja koje se odnosi na porez na dobit za 2008. i 2009. utvrđeno je da je porezno tijelo utvrdilo manje obračunati porez na dobit za 2008. i 2009. poreznim rješenjem od 2. lipnja 2011., a da relativna zastara na utvrđivanje predmetne obveze za 2008. nastupa 1. siječnja 2013., dok za 2009. nastupa 1. siječnja 2014., slijedom čega prigovor zastare nije osnovan.

U odnosu na predujam poreza i prireza na dohodak od nesamostalnog rada, porez na potrošnju, poseban porez na plaće i spomeničku rentu utvrđeno je da se zaduženja temelje na obrascima dostavljenim od strane poreznog obveznika (podnositelja).

Stoga je prvostupanjskim rješenjem odbijen zahtjev podnositelja za utvrđivanje nastupa zastare prava na utvrđivanje poreza.

2.1. Ustavni sud uvidom u dostavljena rješenja (vidi t. 1.2. obrazloženja) utvrdio je da je prvostupanjsko upravno tijelo posebnim rješenjem klasa: UP/I-416-02/14-01/42, ur. broj: 513-07-08-04/14-4 od 29. svibnja 2014. odlučilo o zahtjevu podnositelja za utvrđivanje zastare prava na naplatu poreznog duga. Tim rješenjem odbijen je zahtjev podnositelja za utvrđivanje nastupa zastare prava na naplatu poreznog duga koji na dan 1. siječnja 2014. iznosi 1.079.643,25 kuna. Protiv tog rješenja podnositelj je izjavio žalbu koja je rješenjem drugostupanjskog upravnog tijela klasa: UP/II-410-23/14-01/3468, ur. broj: 513-04/18-2 od 22. svibnja 2018. odbijena. Protiv tih rješenja podnositelj nije podnio tužbu upravnom sudu.

2.2. Protiv prvostupanjskog rješenja podnositelj je izjavio žalbu drugostupanjskom upravnom tijelu koja je drugostupanjskim rješenjem odbijena.

Mjerodavni dio obrazloženja drugostupanjskog rješenja glasi:

"Odredbe stavka 1. članka 108. Općeg poreznog zakona propisuju da pravo i obveze poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, pravo i obveza poreznog tijela na naplatu poreza kamata i troškova ovrhe te pravo poreznog obveznika na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe zastarijeva za šest godina računajući od dana kada je zastara počela teći.

Prigovor žalitelja, iznesen u žalbi da je za naplatu poreznog duga nastupila zastara prava na naplatu nije osnovan i ne može se uvažiti jer nije protekao rok od tri godine od kada je zastara počela ponovo teći, a ni rok od šest godina od dana kada je zastara počela prvi puta teći, kako se činjenično stanje na temelju kojeg je pobijano rješenje doneseno ukazuje pravilno i točno utvrđenim valjalo je žalbu žalitelja, kao neosnovanu, odbiti.

Nadalje, kako ostali navodi žalitelja izneseni u žalbi nisu od utjecaja na drugačije rješenje ove upravne stvari, valjalo je žalbu žalitelja, kao neosnovanu, odbiti."

2.3. Podnositelj je 10. listopada 2019. podnio tužbu prvostupanjskom sudu u kojoj je naveo da je u trenutku podnošenja zahtjeva za utvrđivanje nastupa zastare prava na utvrđivanje poreza (12. svibnja 2014.) proteklo vrijeme relativne i apsolutne zastare, slijedom čega smatra da je njegov zahtjev nezakonito odbijen.

Prvostupanjski sud ocijenio je neosnovanim prigovore podnositelja u odnosu na zastaru te je potvrdio rješenja upravnih tijela. Naime, stajalište je prvostupanjskog suda da bi porezni obveznik mogao s uspjehom isticati prigovor zastare u poreznom postupku, odnosno posebnim zahtjevom tražiti od poreznog tijela da se utvrdi nastup zastare prava na utvrđivanje poreza, nužno je da se takav postupak još uvijek vodi. Međutim, kako je u konkretnom slučaju podnositelj zahtjev za utvrđivanje nastupa zastare prava na utvrđivanje poreza podnio nakon što su postupci utvrđivanja poreznih obveza bili dovršeni (bilo podnošenjem obračunskih prijava, bilo izvršnošću prvostupanjskih poreznih rješenja) to prvostupanjski sud utvrđuje da je pravilno postupilo prvostupanjsko tijelo kada je odbilo zahtjev podnositelja za utvrđivanje nastupa zastare prava na utvrđivanje predmetnih poreznih obveza.

Mjerodavni dio obrazloženja prvostupanjske presude glasi:

"Slijedom prethodno navedenog, obzirom da iz odredbi čl. 94. st. 1. i 96. st. 1. OPZ-a jasno proizlazi da pravo poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata prestaje protekom roka od tri (relativna zastara), odnosno šest godina (apsolutna zastara) od isteka godine u kojoj je trebalo utvrditi poreznu obvezu, a što upućuje na prekluzivnu narav zastare u poreznom pravu, to je razvidno da je nastup zastare predstavlja zapreku za vođenje porezno-upravnog postupka. Dakle, ukoliko u tijeku postupka utvrdi (po službenoj dužnosti ili na zahtjev stranke) da je nastupila zastara prava na utvrđivanje porezne obveze porezno tijelo dužno je, u smislu ranije citirane odredbe čl. 46. st. 5. ZUP-a, rješenjem obustaviti postupak. Takvo rješenje, po logici stvari, ne može se donijeti ukoliko je upravni postupak već ranije dovršen. Drugim riječima, da bi porezni obveznik s uspjehom mogao isticati prigovor zastare u poreznom postupku, odnosno posebnim zahtjevom tražiti od poreznog tijela da se utvrdi nastup zastare prava na utvrđivanje poreza, nužno je da se takav postupak još uvijek vodi. Stoga, kako je u konkretnom slučaju zahtjev za utvrđivanje nastupa zastare prava na utvrđivanje poreza tužitelj podnio nakon što je postupci utvrđivanja poreznih obveza bili dovršeni, bilo podnošenjem obračunskih prijava bilo izvršnošću prvostupanjskih poreznih rješenja, prema gore iznijetom stavu to bi bio trenutak dostave II^o rješenja od 21. rujna 2010 i II^o rješenja od 28. veljače tužitelju, to Sud utvrđuje da je pravilno postupilo prvostupanjsko tijelo kada je odbilo zahtjev tužitelja za utvrđivanje nastupa zastare prava na utvrđivanje predmetnih poreznih obveza."

2.4. Podnositelj je izjavio žalbu protiv prvostupanjske presude. Drugostupanjski sud odbio je žalbu podnositelja prihvaćajući razloge prvostupanjskog suda za odbijanje tužbenog zahtjeva podnositelja.

U obrazloženju drugostupanjske presude navedeno je:

"Slijedom navedenog, prvostupanjski sud je pravilno zaključio da tužitelj ne može više sa uspjehom isticati prigovor zastare utvrđenja, budući da su obveze već utvrđene. Pravilno prvostupanjski sud zaključuje da bi porezni obveznik s uspjehom mogao tražiti od poreznog tijela da se utvrdi nastup zastare prava na utvrđivanje poreza, nužno da se takav postupak još uvijek vodi. Kako je u konkretnom slučaju zahtjev za utvrđivanje nastupa zastare prava na utvrđivanje poreza tužitelj podnio nakon što su postupci utvrđivanja poreznih obveza bili dovršeni, bilo podnošenjem obračunskih prijava bilo izvršnošću prvostupanjskih poreznih rješenja, to je osnovano odbio tužbeni zahtjev jer je pravilno tuženik potvrdio prvostupanjsko rješenje kojim je odbijen zahtjev tužitelja."

III. PRIGOVORI PODNOSITELJA

3. Podnositelj u ustavnoj tužbi ističe da su osporene presude arbitrarne jer su sudovi mjerodavno pravo primijenili na ustavnopravno neprihvatljiv način čime je povrijeđeno pravo podnositelja na pravično suđenje zajamčeno člankom 29. stavkom 1. Ustava. Navodi da je u konkretnom slučaju zastara prava na naplatu poreznog duga nastupila već u vrijeme donošenja drugostupanjskog rješenja.

Predlaže usvojiti ustavnu tužbu, ukinuti osporene presude upravnih sudova i osporena rješenja upravnih tijela.

IV. OCJENA USTAVNOG SUDA

4. Polazeći od navoda i razloga ustavne tužbe Ustavni sud razmotrio je prigovore podnositelja s aspekta članka 29. stavka 1. Ustava, koji u mjerodavnom dijelu glasi:

"Članak 29.

Svatko ima pravo da ... sud pravično ... odluči o njegovim pravima i obvezama...

(...)"

4.1. Sadržaj ustavnog prava zajamčenog člankom 29. stavkom 1. Ustava ograničen je na jamstva pravičnog suđenja. Sukladno tome, ocjenjujući navode ustavne tužbe sa stajališta tog ustavnog prava, Ustavni sud ispituje eventualno postojanje povreda u postupcima pred sudovima i na temelju toga ocjenjuje je li postupak - razmatran kao jedinstvena cjelina - bio vođen na način koji je podnositelju osigurao pravično suđenje.

Ustaljeno je stajalište Ustavnog suda da je zadaća u prvom redu nadležnih tijela državne i javne vlasti tumačiti i primjenjivati pravo, a koju će metodu interpretacije pritom primijeniti stvar je njihovog odabira i nije predmet ustavnosudske ocjene, pod uvjetom da način na koji tumače i primjenjuju mjerodavno pravo u svakom pojedinom slučaju ima racionalnu osnovu i objektivno opravdanje i da ne dovodi do povrede ustavnih prava stranaka u postupku. Sudski postupci moraju se provesti u skladu s ustavnim načelom vladavine prava kao najvišom vrednotom ustavnog poretka Republike Hrvatske, te primjena mjerodavnog prava u svakom konkretnom slučaju ne smije proizlaziti iz njegovog samovoljnog tumačenja, već mora uvažavati zahtjeve pravičnog suđenja. To je pravo stranke koje joj jamči zaštitu od arbitarnosti u odlučivanju sudova i drugih državnih tijela.

5. Ustavni sud ističe da je pitanje zastare (relativne i apsolutne) za utvrđivanje porezne obveze uređeno člancima 94. i 96. OPZ-a/08 koji u mjerodavnom dijelu glase:

"Zastara
Članak 94.

(1) Pravo poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, pravo na pokretanje postupka naplate poreza, kamata i troškova ovrhe te pravo poreznog obveznika na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe zastarijeva za tri godine računajući od dana kada je zastara počela teći.

(...)"

(3) Zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata počinje teći nakon isteka godine u kojoj je trebalo utvrditi porezne obveze i kamate.
(...)"

"Članak 96.

(1) Apsolutni rok zastare prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze nastupa za šest godina računajući od dana kada je zastara počela prvi put teći, ..."

Odredbom članka 96. stavka 1. OPZ-a/08 namjera zakonodavca bila je jasna - pravo poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze apsolutno zastarijeva protekom roka od šest godina od dana kada je zastara počela prvi put teći.

6. U konkretnom slučaju podnositelj je 12. svibnja 2014. podnio prvostupanjskom upravnom tijelu zahtjev za utvrđivanje nastupa zastare prava na utvrđivanje i naplatu poreza. Predmet postupka koji je prethodio ustavnosudskom bilo je odlučivanje o zastari prava na utvrđivanje porezne obveze. Upravna tijela odbila su zahtjev podnositelja za utvrđivanje nastupa zastare prava na utvrđivanje poreza.

Zahtjev podnositelja za utvrđivanje nastupa zastare prava na naplatu poreznog duga odbijen je rješenjem klasa: UP/I-416-02/14-01/42, ur. broj: 513-07-08-04/14-4 od 29. svibnja 2014. koje rješenje je potvrđeno rješenjem drugostupanjskog upravnog tijela klasa: UP/II-410-23/14-01/3468, ur. broj: 513-04/18-2 od 22. svibnja 2018., a protiv tih rješenja podnositelj nije podnio tužbu upravnom sudu (vidi t. 2.1. obrazloženja).

Ustavni sud se stoga zadržao samo na zahtjevu za utvrđivanje nastupa zastare prava na utvrđivanje poreza.

6.1. Upravni sudovi odbili su tužbeni zahtjev podnositelja za poništenje upravnih rješenja budući da je utvrđeno da je podnositelj zahtjev za utvrđivanje nastupa zastare prava na utvrđivanje poreza podnio nakon što su postupci utvrđivanja poreznih obveza bili dovršeni (bilo podnošenjem obračunskih prijava, bilo izvršnošću prvostupanjskih poreznih rješenja) te da porezni obveznik može s uspjehom isticati prigovor zastare u poreznom postupku, odnosno posebnim zahtjevom tražiti od poreznog tijela da se utvrdi nastup zastare prava na utvrđivanje poreza, samo ako se takav postupak još uvijek vodi. Kako su u konkretnom slučaju u trenutku podnošenja zahtjeva za utvrđivanje zastare prava na utvrđivanje porezne obveze postupci utvrđivanja poreznih obveza bili dovršeni, stajalište je upravnih sudova da je pravilno postupilo prvostupanjsko tijelo kada je odbilo zahtjev podnositelja za utvrđivanje nastupa zastare prava na utvrđivanje predmetnih poreznih obveza.

6.2. Ustavni sud ne dovodi u pitanje stajalište upravnih sudova da porezni obveznik može s uspjehom isticati prigovor zastare u poreznom postupku, odnosno posebnim zahtjevom tražiti od poreznog tijela da se utvrdi nastup zastare prava na utvrđivanje poreza, samo ako se takav postupak još uvijek vodi.

Međutim, u konkretnom slučaju utvrđeno je da su postupci utvrđivanja poreznih obveza bili dovršeni podnošenjem obračunskih prijava, pa se postavlja pitanje kada je podnositelj uopće mogao istaknuti prigovor zastare. Isto tako, iz obrazloženja osporenih presuda upravnih sudova nije razvidno kada su postupci utvrđivanja poreza bili dovršeni, odnosno kada su prvostupanjska rješenja kojima je utvrđena

porezna obveza postala izvršna, niti da li je u tim postupcima podnositelju bilo omogućeno isticanje prigovora zastare.

7. Stoga je ocjena Ustavnog suda da u osporenim presudama nisu navedeni dostatni i relevantni razlozi, slijedom čega obrazloženja osporenih presuda ne zadovoljavaju standarde prava na obrazloženu odluku kao sastavnog dijela prava na pravično suđenje zajamčenog člankom 29. stavkom 1. Ustava,

Slijedom navedenog, Ustavni sud utvrđuje da je osporenim presudama upravnih sudova podnositelju povrijeđeno pravo na pravično suđenje zajamčeno člankom 29. stavkom 1. Ustava.

8. Stoga je na temelju članaka 73. i 76. stavaka 1. i 2. Ustavnog zakona donesena odluka kao u izreci.

PREDSJEDNICA VIJEĆA
Ingrid Antičević Marinović, v. r.