



USTAVNI SUD REPUBLIKE HRVATSKE

Broj: U-III-1102/2021

Zagreb, 11. studenoga 2021.

Ustavni sud Republike Hrvatske, u Drugom vijeću za odlučivanje o ustavnim tužbama, u sastavu sutkinja Ingrid Antičević Marinović, predsjednica Vijeća, te suci Mato Arlović, Snježana Bagić, Davorin Mlakar, Rajko Mlinarić i Miroslav Šumanović, članovi Vijeća, u postupku koji je ustavnom tužbom pokrenula Irena Čajka iz Velimirovaca, koju zastupa Berislav Krnic, odvjetnik u Osijeku, na sjednici održanoj 11. studenoga 2021. jednoglasno je donio

O D L U K U

- I. Ustavna tužba se usvaja.
- II. Ukida se:
 - presuda Visokog upravnog suda Republike Hrvatske broj: Usž-3310/20-2 od 21. listopada 2020. i
 - presuda Upravnog suda u Osijeku broj: 2 Usl-1313/2019-8 od 22. svibnja 2020.
- III. Predmet se vraća Upravnom sudu u Osijeku na ponovni postupak.

O b r a z l o ž e n j e

I. POSTUPAK PRED USTAVNIM SUDOM

1. Irena Čajka iz Velimirovaca (u daljnjem tekstu: podnositeljica), koju zastupa Berislav Krnic, odvjetnik u Osijeku, podnijela je pravodobnu i dopuštenu ustavnu tužbu u povodu presude Visokog upravnog suda Republike Hrvatske broj: Usž-3310/20-2 od 21. listopada 2020. (u daljnjem tekstu: osporena presuda).

Osporenom presudom potvrđena je presuda Upravnog suda u Osijeku broj: 2 Usl-1313/2019-8 od 22. svibnja 2020. (u daljnjem tekstu: prvostupanjska presuda) kojom je odbijena tužba podnositeljice podnesena protiv rješenja Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak klasa: UP/II-215-01/19-01/37, ur.broj: 513-04-19-2 od 16. listopada 2019. (u daljnjem tekstu: drugostupanjsko rješenje) i rješenja Ministarstva financija, Porezne uprave, Područnog ureda Zagreb, Službe za suzbijanje poreznih prijevара, Odjela za suzbijanje poreznih prijevара klasa: OGR-UP/I-215-02/15-01/12, ur.broj: 513-07-001/19-46 od 4. srpnja 2019. (u daljnjem tekstu: prvostupanjsko rješenje), kojima je podnositeljici utvrđena obveza poreza na dohodak za 2005. godinu u iznosu od 499.362,06 kn.

1.1. Podnositeljica u ustavnoj tužbi navodi da su joj osporenim presudom Visokog upravnog suda povrijeđena ustavna prava zajamčena člancima 14. stavkom 2. i 29. stavkom 1. Ustava Republike Hrvatske ("Narodne novine" broj 56/90., 135/97., 113/00., 28/01., 76/10. i 5/14.).

II. ČINJENICE I OKOLNOSTI SLUČAJA

2. Prvostupanjsko upravno tijelo provelo je porezni nadzor kod podnositeljice radi utvrđivanja poreza na dohodak za razdoblje od 1. siječnja 2005. do 31. prosinca 2012. na temelju članka 63. Zakona o porezu na dohodak ("Narodne novine" broj 177/04., 73/08., 80/10., 109/11., 114/11., 22/12. i 144/12.; u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dohodak/04).

Porezni nadzor započeo je uručenjem podnositeljici obavijesti o poreznom nadzoru od 17. travnja 2014.

U postupku nadzora sastavljen je Zapisnik o obavljenom inspekcijskom nadzoru činjenica bitnih za utvrđivanje poreza od 14. prosinca 2015. u kojem je utvrđena razlika između ostvarenih primitaka i izdataka u iznosu od 1.177.747,31 kn, a za koji iznos se povećava porezna osnovica za obračun dohotka za 2005. godinu.

Prvostupanjsko upravno tijelo rješenjem klasa: OGR-UP/I-215-02/15-01/12, ur.broj: 513-07-24-01/16-35 od 2. veljače 2016. utvrdilo je podnositeljici manje obračunati porez na dohodak za 2005. godinu te joj naložilo uplatu razlike poreza.

Drugostupanjsko tijelo rješenjem klasa: UP/II-410-18/14-02/115, ur.broj: 513-04/17-03 od 1. veljače 2017. poništilo je prvostupanjsko porezno rješenje od 2. veljače 2016. i predmet vratilo na ponovni postupak.

3. U ponovljenom postupku sastavljen je novi zapisnik o provedenom nadzoru od 12. travnja 2019. te je prvostupanjskim rješenjem od 4. srpnja 2019. podnositeljici utvrđena obveza poreza na dohodak za 2005. godinu u iznosu od 499.362,06 kn.

3.1. Drugostupanjskim rješenjem od 16. listopada 2019. odbijena je žalba podnositeljice izjavljena protiv prvostupanjskog rješenja.

4. U upravnom sporu kojeg je podnositeljica pokrenula protiv tih rješenja, Upravni sud u Osijeku prvostupanjskom presudom ocijenio je tužbeni zahtjev podnositeljice neosnovanim.

Mjerodavni dio obrazloženja prvostupanjske presude glasi:

"Obzirom da je kod tužiteljice nadzor poreza na dohodak za razdoblje od 1. siječnja 2005. do 30. prosinca 2012. pokrenut dana 7. svibnja 2014. uručenjem obavijesti o poreznom nadzoru KLASA: OGR-215-01/13-01/38, URBROJ: 513-07-01/14-04, pravilno je prvostupanjsko tijelo primjenjivalo odredbe Općeg poreznog zakona ('Narodne novine', br. 147/08., 18/11., 78/112., 136/12., 73/13.). Pri tome, činjenica da je prvostupanjsko rješenje od 2. veljače 2016. poništeno, ne mijenja činjenicu da je postupak započeo 7. svibnja 2014. uručenjem obavijesti o poreznom nadzoru.

Nadalje, prema odredbi članka 14. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak ('Narodne novine', broj 144/12., a koji je stupio na snagu 1. siječnja 2013., u postupku ispitivanja izvora imovine će se ispitivati izvor cjelokupne imovine fizičke osobe od 1. siječnja 2005.

Osim toga, odredbom članka 5. Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona ('Narodne novine', broj 136/12.), koji je također stupio na snagu 1. siječnja 2013.g., propisano je, između ostalog, da zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata počinje teći nakon isteka godine u kojoj je u tijeku postupka ispitivanja izvora imovine utvrđeno da ima osnove za oporezivanje.

Stoga pravilno zaključuje porezno tijelo da iz naprijed navedenih zakonskih odredbi proizlazi da će se od 1. siječnja 2013., u postupku ispitivanja izvora imovine ispitivati izvor imovine fizičke osobe od 1. siječnja 2005., a zastara prava na utvrđivanje porezne obveze počinje teći nakon isteka godine u kojoj je utvrđeno da ima osnove za oporezivanje.

Kako je nadzor kod tužiteljice započeo temeljem obavijesti od 17. travnja 2014. proizlazi da se, u smislu prethodno navedenih odredbi, ne radi o povratnom djelovanju i da nije nastupila zastara na utvrđivanje poreza za 2005. godinu."

5. Visoki upravni sud odbio je žalbu podnositeljice i potvrdio presudu Upravnog suda u Osijeku. U odnosu na zastaru prava na utvrđivanje porezne obveze u obrazloženju osporene presude navedeno je:

"Slijedom navedenog proizlazi da je porezno tijelo moglo ispitivati izvore imovine tužiteljice u 2005. Budući da je tek sastavljanjem zapisnika 12. travnja 2019. zaključeno da je bilo osnove za oporezivanje pa je sukladno odredbi članka 94. stavka 4. OPZ-a zastara prava na utvrđenje predmetne porezne obveze počela je teći istekom te godine, dakle 1. siječnja 2020., iz čega je vidljivo da su oba rješenja javnopravnih tijela donesena u 2019. dakle prije nego je zastara počela teći."

III. PRIGOVORI PODNOSITELJICE

6. Podnositeljica u ustavnoj tužbi ističe da su Upravni sud u Osijeku i Visoki upravni sud zaključak da nije nastupila apsolutna i relativna zastara prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze s osnove poreza na dohodak za 2005. godinu donijeli protivno člancima 5., 24. stavku 2., 94. stavku 1. i 96. Općeg poreznog zakona ("Narodne novine" broj 147/08., 18/11., 78/12., 136/12.; u daljnjem tekstu: OPZ/08) kojima je bilo propisano nastupanje apsolutne i relativne zastare te primjena propisa.

IV. MJERODAVNO PRAVO

7. Mjerodavni članci OPZ-a/08 glasili su:

"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.

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

(...)

(4) Zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata počinje teći nakon isteka godine u kojoj je u tijeku postupka ispitivanja izvora imovine utvrđeno da ima osnova za oporezivanje."

"Apsolutna zastara
Članak 96.

(1) Apsolutni rok zastare prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe te prava poreznog obveznika na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe nastupa za šest godina računajući od dana kada je zastara počela prvi put teći, a prema odredbama članka 94. stavka 3. 4. i 5. ovoga Zakona.

(...)

(3) Apsolutni rok zastare prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata u postupku ispitivanja izvora imovine u kojem je utvrđeno da ima osnove za oporezivanje nastupa za šest godina od dana od kada je zastara počela prvi puta teći.

(...)"

V. OCJENA USTAVNOG SUDA

8. Polazeći od navoda i razloga ustavne tužbe Ustavni 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 (...)"

8.1. 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 arbitrarnosti u odlučivanju sudova i drugih državnih tijela.

9. Prema utvrđenju Ustavnog suda, u slučaju podnositeljice porezni nadzor obavljen je u postupku ispitivanja izvora imovine na temelju članka 63. Zakona o porezu na dohodak/04, koji je u mjerodavnom dijelu glasio:

"Članak 63.

(...)

(3) Ako Porezna uprava u tijeku postupka prikupljanja podatka i njihove usporedbe iz stavka 1. i 2. ovoga članka utvrdi da izvori za imovinu fizičkih osoba nisu dokazani, utvrdit će po toj osnovi dohodak, kao razliku između vrijednosti imovine i dokazane visine vrijednosti sredstava za njezino stjecanje.

(...)

(6) U postupku ispitivanja izvora imovine ispitivati izvor cjelokupne imovine fizičke osobe stečene od 1. siječnja 2005.

(...)"

9.1. Nižestupanjskim upravnim rješenjima podnositeljici je utvrđena obveza plaćanja poreza na dohodak za 2005. godinu te je odbijen njezin prigovor zastare uz obrazloženje da je člankom 5. Zakona o izmjenama i dopuna Općeg poreznog zakona ("Narodne novine" broj 136/12.; u daljnjem tekstu: ZIDOPZ/12), koji je stupio na snagu 1. siječnja 2013., dopunjen članak 94. OPZ-a/08 stavak 4. na način da zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata počinje teći nakon isteka godine u kojoj je u tijeku postupka ispitivanja izvora imovine utvrđeno da ima osnove za oporezivanje. Člankom 6. ZIDOPZ-a/12, koji je stupio na snagu 15. prosinca 2012., dopunjen je članak 96. OPZ-a/08 u stavku 3. na način da apsolutni rok zastare prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata u postupku ispitivanja izvora imovine u kojem je utvrđeno da ima osnove za oporezivanje nastupa za šest godina od dana kada je zastara počela prvi put teći.

10. U osporenoj presudi Visokog upravnog suda, u pogledu spornog pitanja je li nastupila zastara prava poreznih tijela na utvrđivanje predmetne porezne obveze podnositeljice, izraženo je shvaćanje da ni u trenutku donošenja prvostupanjskog rješenja od 4. srpnja 2019. ni u trenutku donošenja drugostupanjskog rješenja od 16. listopada 2019. nije nastupila niti relativna niti apsolutna zastara prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze. Takvu je ocjenu Visoki upravni sud utemeljio na stajalištu da je osnova za oporezivanje u postupku ispitivanja izvora imovine podnositeljici nastala sastavljanjem Zapisnika o poreznom nadzoru od 12. travnja 2019., stoga bi zastara s navedene osnovne počela teći tek od 1. siječnja 2020.

11. Međutim, u slučaju podnositeljice prvi Zapisnik o obavljenom inspekcijskom nadzoru činjenica bitnih za utvrđivanje poreza sastavljen je 14. prosinca 2015., a rješenje prvostupanjskog tijela od 2. veljače 2016. poništeno je drugostupanjskim rješenjem od 1. veljače 2017. Nakon toga su tek u ponovljenom postupku donesena rješenja koja se osporavaju u ovom ustavnosudskom postupku.

Ustavni sud napominje da je u brojnim odlukama utvrdio da se pravo na utvrđivanje porezne obveze ne odnosi samo na prvostupanjsko tijelo, već i na drugostupanjsko tijelo, koje je samim time vezano institutom zastare, i koje svoju odluku mora donijeti unutar zakonom propisanog zastarnog roka, kako onog predviđenog za apsolutnu zastaru, tako i za relativnu zastaru (vidi odluke Ustavnog suda brojeva U-III-1749/2017 od 9. listopada 2018, U-III-5237/2016 od 7. srpnja 2020., U-III-3069/2017 od 9. srpnja 2019., U-III-4792/2017 od 9. srpnja 2019., U-III-5057/2016 od 9. srpnja 2019.; objavljeno na www.usud.hr).

U konkretnom slučaju Upravni sud u Osijeku i Visoki upravni sud nisu obrazložili kako na tijek zastare utječe činjenica da je prvostupanjsko rješenje od 2. veljače 2016.

kojim je utvrđena porezna obveza poništeno rješenjem drugostupanjskog tijela budući da se poništavanjem rješenja poništavaju i pravne posljedice koje je to rješenje proizvelo. Štoviše Visoki upravni sud navedenu okolnost niti ne spominje već navodi da ni u trenutku donošenja prvostupanjskog rješenja od 4. srpnja 2019. ni u trenutku donošenja drugostupanjskog rješenja od 16. listopada 2019. nije nastupila niti relativna niti apsolutna zastara prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze.

12. Stoga Ustavni sud ocjenjuje da je osporenim odlukama podnositeljici povrijeđeno ustavno pravo na pravično suđenje zajamčeno člankom 29. stavkom 1. Ustava.

13. Slijedom navedenog, na temelju članaka 73. i 76. stavaka 1. i 2. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske ("Narodne novine" broj 99/99., 29/02. i 49/02. - pročišćeni tekst), odlučeno je kao u izreci.

PREDSJEDNICA VIJEĆA
Ingrid Antičević Marinović, v. r.