



EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS
COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME
EUROPSKI SUD ZA LJUDSKA PRAVA

DRUGI ODJEL

PREDMET MAROSLAVAC protiv HRVATSKE

(Zahtjev br. 64806/16)

PRESUDA

Članak 1. Protokola br. 1 • Osiguranje plaćanja poreza • Zakonito i razmjerno rješenje kojim je podnositeljici zahtjeva naloženo platiti neplaćeni porez na dobit nakon inspekcijskog nadzora njezinog poslovanja

Pripremljeno Tajništvom. Nije obvezujuće za Sud.

STRASBOURG

13. veljače 2024.

Presuda je konačna 13. svibnja 2024.

U predmetu Maroslavac protiv Hrvatske,

Europski sud za ljudska prava (Drugi odjel), zasjedajući u vijeću u sastavu:

Arnfinn Bårdsen, *predsjednik*,

Jovan Ilievski,

Pauliine Koskelo,

Saadet Yüksel,

Lorraine Schembri Orland,

Frédéric Krenç,

Davor Derenčinović, *suci*,

i Hasan Bakırcı, *tajnik Odjela*,

uzimajući u obzir:

zahtjev (br. 64806/16) protiv Republike Hrvatske koji je hrvatska državljanka gđa Željka Maroslavac („podnositeljica zahtjeva”) podnijela Sudu na temelju članka 34. Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda („Konvencija”) dana 7. studenoga 2016.,

odluku da se Vladu Republike Hrvatske („Vlada”) obavijesti o prigovoru u pogledu prava vlasništva podnositeljice zahtjeva, a da se ostatak zahtjeva proglasi nedopuštenim,

očitovanja stranaka,

nakon vijećanja zatvorenog za javnost održanog 12. prosinca 2023.,

donosi sljedeću presudu koja je usvojena potonjeg datuma:

UVOD

1. Predmet se odnosi na prigovore podnositeljice zahtjeva na temelju članka 1. Protokola br. 1 uz Konvenciju da je bilo postupovnih nedostataka u inspekcijskom nadzoru njezinog poslovanja i da joj je naloženo platiti porez za razdoblja u odnosu na koja je pravo države da naplati taj porez prestalo zastarom.

ČINJENICE

2. Podnositeljica zahtjeva rođena je 1958. i živi u Zagrebu. Zastupala ju je gđa I. Bojić, odvjetnica koja se bavi odvjetništvom u Zagrebu.

3. Vladu je zastupala njezina zastupnica, gđa Š. Stažnik.

4. Činjenično stanje predmeta može se sažeti kako slijedi.

5. Godine 2001. podnositeljica zahtjeva, koja je javna bilježnica, kupila je poslovni prostor čiju je vrijednost, prema domaćem pravu, imala pravo odbiti od poreza na dobit tijekom razdoblja od sljedećih šest godina. Podnositeljica zahtjeva platila je dotičnu nekretninu otprilike 2.700.000,00 hrvatskih kuna (HRK; približno 360.000,00 eura (EUR)), ali je kasnije vještačenje pokazalo da je vrijednost nekretnine 5.000.000,00 kuna (približno 660.000,00 eura).

6. Nalogom od 26. lipnja 2007. Područni ured Zagreb Porezne uprave Ministarstva financija (dalje u tekstu: „Područni ured Zagreb”) pokrenuo je inspekcijski nadzor podnositeljice zahtjeva. Nadzor je proveden u odnosu na porez na dodanu vrijednost (PDV) za razdoblje od 1. siječnja 2003. do 31. svibnja 2007. i porez na dobit za razdoblje od 1. siječnja 2003. do 31. prosinca 2006.

7. Zaključkom od 26. listopada 2007., inspekcijski nadzor proširen je tako da uključuje porez na dohodak podnositeljice za razdoblje od 1. siječnja 2003. do 31. prosinca 2005. Podnositeljica je o tom zaključku obaviještena 5. studenoga 2007.

8. Dana 7. studenoga 2007. podnositeljici zahtjeva dostavljen je zapisnik o nadzoru od 6. studenoga 2007. u kojem je, među ostalim, navedeno da 2001., 2002. i 2003. nije iskazala prihod koji proizlazi iz revalorizacije njezine imovine, protivno domaćem pravu, i da stoga iznose prijavljene u njezinoj poreznoj prijavi u odnosu na porez na dobit za 2003. godinu treba povećati.

9. Podnositeljica zahtjeva podnijela je prigovor na zapisnik o nadzoru navodeći da je nadzorom obuhvaćena 2001. i 2002. godina, koje su izvan zakonskog roka zastare. Tvrdila je i da nije mogla aktivno sudjelovati u postupku zbog kasne dostave zaključka o proširenju nadzora na njezin porez na dohodak. Međutim, njezin je prigovor greškom dostavljen u pogrešan odjel Područnog ureda Zagreb.

10. Dana 28. prosinca 2007. Područni ured Zagreb donio je porezno rješenje u kojem je utvrdio da je podnositeljica platila manji porez na dobit 2003., 2004. i 2005., manji PDV za sve godine od 2003. do 2007. i manji porez na dohodak od kapitala za 2003., 2004. i 2005. nego što je trebala. Podnositeljici je stoga naloženo platiti dodatni porez i obračunane zatezne kamate. U tekstu rješenja navedeno je kako slijedi:

„S obzirom na to da porezna obveznica nije iskazala prihod od revalorizacije imovine do vrijednosti iznosa koji je prijavljen za odbitak od dobiti kao amortizacija po osnovi revalorizacije 2001., 2002. i 2003., inspekcijskim nadzorom utvrđeno je da neprijavljeni prihod od revalorizacije imovine iznosi 1.462.084,59 kuna.

Posljedično, porez na dobit za 2003. ... povećan je za 1.462.084,59 kuna¹.”

11. Dana 6. veljače 2008. podnositeljica je podnijela žalbu protiv poreznog rješenja od 28. prosinca 2007. Prigovorila je, među ostalim, da su u obračun njezine porezne obveze za 2001. i 2002. uključena razdoblja za koja je nastupila zastara i da nije mogla učinkovito sudjelovati u postupku.

12. Dana 14. veljače 2008. podnositeljčin prigovor na zapisnik o nadzoru (vidi stavak 9. ove presude) zaprimljen je u nadležnoj ispostavi Područnog ureda Zagreb.

13. Posljedično, dana 20. veljače 2008. Područni ured Zagreb donio je novo porezno rješenje, kojim se zamjenjuje porezno rješenje od

¹ Približno 195.000,00 eura

28. prosinca 2007. (vidi stavak 10. ove presude), u kojem je slično utvrdio da je podnositeljica platila manji porez na dobit 2003., 2004. i 2005., manji PDV za sve godine od 2003. do 2007. i manji porez na dohodak od kapitala po osnovi kapitalnih dobitaka za 2003., 2004. i 2005. nego što je trebala. Podnositeljici je naloženo platiti dodatni porez i obračunane zatezne kamate, koje su, prema primjenjivoj stopi od 20 %, za 2003. iznosile 513.654,52 kune (približno 68.500,00 eura). Mjerodavni dijelovi tog rješenja glase kako slijedi:

„Provedenim inspekcijskim nadzorom utvrđeno je da je [podnositeljica] ... u svojoj glavnoj knjizi za 2001. evidentirala procijenjenu vrijednost svojeg poslovnog prostora ... i da je u razdoblju od 2001. do 2006. obračunala amortizaciju i iskazala odbitke za ukupnu procijenjenu vrijednost tog poslovnog prostora.

Člankom 100. stavkom 5. Općeg poreznog zakona ... predviđeno je da se inspekcijski nadzor mora proširiti na prethodna razdoblja oporezivanja ako postoje činjenice koje ukazuju na to da bi se proširenim inspekcijskim nadzorom mogao značajnije izmijeniti iznos utvrđene porezne obveze. U skladu s navedenom zakonskom odredbom, tijekom inspekcijskog nadzora u 2003. izvršen je ispravak obračuna amortizacije za 2001. i 2002.

Člankom 91. stavkom 1. Općeg poreznog zakona ... predviđeno je da se tijekom zastare može prekinuti svakom službenom radnjom [nadležnog] poreznog tijela usmjerenom na utvrđivanje porezne obveze ...

Člankom 92. istog zakona predviđeno je da apsolutni rok zastare prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, pokretanje prekršajnog postupka, naplatu poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni nastupa za šest godina računajući od dana kada je zastara počela prvi put teći.

...

Inspekcijski nadzor poslovanja [podnositeljice] obavljen je u skladu s odredbama članka 108. stavka 1. Općeg poreznog zakona; [podnositeljica] je sudjelovala u utvrđivanju činjeničnog stanja bitnog za poreznu obvezu na način da je davala obavijesti, predočavala evidencije, poslovne knjige, poslovnu dokumentaciju i druge isprave. U tijeku nadzora [podnositeljica] je bila svjesna uočenih nepravilnosti ... na kojima se temeljilo utvrđenje da bi nadzor trebalo proširiti na porez na dohodak ...

...

Tijekom inspekcijskog nadzora ... utvrđeno je da je [podnositeljica] 2001. imala pravo na amortizaciju nabavne vrijednosti potraživanjem odbitka u iznosu od 551.446,00 kuna i da razlika između nabavne cijene i procijenjene vrijednosti iznosi 487.361,53 kune te da je radi odbitka za amortizaciju na temelju procijenjene vrijednosti trebala povećati svoj prihod od revalorizacije imovine za 487.361,53 kune ... Isto vrijedi i za 2002. i 2003.

S obzirom na to da [podnositeljica] 2001., 2002. i 2003. nije iskazala prihod od revalorizacije imovine do iznosa koji je potraživan za amortizaciju po osnovi revalorizacije, inspekcijskim nadzorom utvrđen je prihod od revalorizacije u iznosu od 1.462.084,59 kuna.

Posljedično, obračun poreza na dobit za 2003. ... povećan je za 1.462.084,59 kuna².”

14. Dana 31. ožujka 2008. podnositeljica je podnijela žalbu protiv prvostupanjskog poreznog rješenja od 20. veljače 2008. Ponovila je svoje tvrdnje da je nastupila zastara njezinih poreznih obveza za 2001. i 2002. i da nije mogla učinkovito sudjelovati u postupku.

15. Dana 9. srpnja 2008. Ministarstvo financija odbilo je podnositeljčinu žalbu utvrdivši da je prvostupanjsko porezno tijelo pravilno utvrdilo podnositeljčinu poreznu obvezu. Kad je riječ o tvrdnji o isteku zakonskog roka zastare, Ministarstvo se pozvalo na članak 100. stavak 5. Općeg poreznog zakona i navelo da su u njezinu predmetu postojale činjenice koje ukazuju na to da bi se proširenjem inspekcijskog nadzora mogao bitno izmijeniti iznos utvrđene porezne osnovice. Kad je riječ o njezinu sudjelovanju u postupku, Ministarstvo je u biti ponovilo zaključke pobijanog poreznog rješenja (vidi stavak 13. ove presude).

16. Dana 21. listopada 2008. podnositeljica je podnijela upravnu tužbu prigovarajući, među ostalim, zbog isteka roka zastare za utvrđivanje njezine porezne obveze za 2001. i 2002. i zbog nemogućnosti učinkovitog sudjelovanja u postupku.

17. Dana 19. siječnja 2011. Upravni sud Republike Hrvatske odbio je podnositeljčinu upravnu tužbu smatrajući da je podnositeljica sudjelovala u inspekcijskom nadzoru i da svoj prigovor o isteku zakonskog roka zastare nije podnijela upravnim tijelima.

18. Dana 5. svibnja 2011. podnositeljica zahtjeva podnijela je ustavnu tužbu navodeći da je postupak bio nepošten i da je došlo do povrede njezina prava vlasništva.

19. Dana 4. svibnja 2016. Ustavni sud odbio je njezinu tužbu potvrdivši obrazloženje Upravnog suda da podnositeljica nije pravovremeno podnijela prigovor te napomenuvši da razdoblje na koje je inspekcijski nadzor proširen nije bilo obuhvaćeno (apsolutnim) rokom zastare utvrđenim u članku 92. Općeg poreznog zakona.

MJERODAVNI PRAVNI OKVIR I PRAKSA

20. Mjerodavne odredbe Općeg poreznog zakona (Narodne novine, br. 127/2000, 26/2000, 86/2001 i 150/2002), koji je bio na snazi od 1. siječnja 2001. do 31. prosinca 2008., glase kako slijedi:

Članak 1. Opća odredba

„Ovaj Zakon uređuje odnos između poreznih obveznika i poreznih tijela koja primjenjuju propise o porezima i drugim javnim davanjima, ako posebnim zakonima o

² Približno 195.000,00 eura

PRESUDA MAROSLAVAC protiv HRVATSKE

pojednim vrstama poreza i drugim javnim davanjima nije uređeno drukčije i predstavlja zajedničku osnovu poreznog sustava.

Članak 7.
Pravo na očitovanje

„Prije donošenja poreznog akta kojim se utvrđuju prava i obveze poreznog obveznika, porezno tijelo mora poreznom obvezniku omogućiti očitovanje o činjenicama i okolnostima koje su bitne za donošenje poreznog akta.

Članak 90.
Zastara

„ (1) Pravo poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, pokretanje prekršajnog postupka, naplatu poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni, te pravo poreznog obveznika na povrat poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni 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.

...“

Članak 91.
Prekid zastare

„(1) Tijek zastare prekida se svakom službenom radnjom poreznog tijela usmjerenom na utvrđivanje ili naplatu poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni, koja je dostavljena na znanje poreznom obvezniku.

(2) Tijek zastare prekida se svakom radnjom poreznog obveznika dostavljeno na znanje poreznom tijelu radi ostvarenja prava na povrat poreza naplaćenog bez pravne osnove ili više plaćenog poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni.

(3) Nakon poduzetih radnji iz stavka 1. ili 2. ovoga članka zastarni rok počinje ponovno teći.“

Članak 92.
Apsolutna zastara

„ Apsolutni rok zastare prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, pokretanje prekršajnog postupka, naplatu poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni, te prava poreznog obveznika na povrat poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni nastupa za šest godina računajući od dana kada je zastara počela prvi put teći.“

Članak 100.
Razdoblje inspeksijskog nadzora

„(1) Inspeksijski nadzor može se obavljati za razdoblje za koje nije nastupila zastara prava na utvrđivanje porezne obveze.

...

PRESUDA MAROSLAVAC protiv HRVATSKE

(4) Inspekcijski nadzor kod ostalih poreznih obveznika [odnosno onih koji prijavljuju prihod u iznosu višem od 50 milijuna kuna] u pravilu obuhvaća posljednje razdoblje oporezivanja za koja je podnesena porezna prijava.

(5) Inspekcijski nadzor iz stavka 4. ovoga članka mora se proširiti na prethodna razdoblja oporezivanja ako postoje činjenice koje ukazuju da bi se proširenim inspekcijskim nadzorom mogao bitnije izmijeniti iznos utvrđene porezne obveze.“

Članak 103.

Nalog za inspekcijski nadzor

„(1) Predmet i razdoblje inspekcijskog nadzora određuje porezno tijelo nalogom.

...“

Članak 104.

Dostava naloga za inspekcijski nadzor

„(1) Nalog za inspekcijski nadzor dostavlja se poreznom obvezniku i to:

1. velikom poreznom obvezniku 30 dana prije početka inspekcijskog nadzora,
2. ostalim poreznim obveznicima 15 dana prije početka inspekcijskog nadzora.

...“

Članak 108.

Obveza sudjelovanja poreznog obveznika u provedbi inspekcijskog nadzora

„1) Porezni obveznik je dužan sudjelovati u utvrđivanju činjeničnog stanja bitnog za oporezivanje na način da daje obavijesti, predočava evidencije, poslovne knjige, poslovnu dokumentaciju i druge ...“

21. U odluci br. U-III-1749/2017-4 od 9. listopada 2018. Ustavni sud presudio je da je odluka Visokog upravnog suda iz 2015., prema kojoj je, nakon što su porezna tijela donijela upravno rješenje, nastavio teći samo apsolutni rok zastare, bila proizvoljna jer je negirala cijeli koncept relativnog i apsolutnog roka zastare jer bi relativna zastara prestala djelovati.

22. U odluci br. U-III/3552/2016 od 9. srpnja 2019., donesenoj u drugom poreznom predmetu koji se odnosio na zakonske rokove zastare, Ustavni sud presudio je kako slijedi:

„U pravnim stvarima u kojima država nastupa *de iure imperii*, legitimna je svrha instituta zastare potraživanja samoograničavanje i "samosankcioniranje" države, na način da vlastitim tijelima nalaže određenu dinamiku i učinkovitost u postupanju s time što im nameće jasno određen i svima poznat vremenski okvir unutar kojeg su ovlaštena postupati u predmetima u kojima se odlučuje o pravnom položaju građana, napose ako je riječ o nametanju obveza ili o izricanju sankcija. Ovlaštenje državnih tijela prestaje izvan vremenskog okvira određenog propisanim rokom nastupa apsolutne zastare te nakon toga građani više ne mogu biti izloženi "pritisku" mogućih odluka državnih tijela i "tereta" koje bi im država tim svojim odlukama mogla nametnuti. Prema tome, država ima neosporno pravo donositi zakonite odluke kojima građanima nameće određene

terete, ali i građani imaju neosporno pravo ne biti neograničeno dugo izloženi takvim, makar i zakonitim odlukama (naime, načelo vladavine prava i pravne sigurnosti objektivnog pravnog poretka i od države zahtijeva agilnost i učinkovitost), pa institut zastare potraživanja uspostavlja pravičnu ravnotežu između države i građana u smislu članka 14. stavka 2. Ustava.”

PRAVO

I. NAVODNA POVREDA ČLANKA 1. PROTOKOLA Br. 1 UZ KONVENCIJU

23. Podnositeljica zahtjeva prigovorila je da su u inspekcijskom nadzoru u obzir uzete njezine financijske aktivnosti u 2001. i 2002. godini i da joj je posljedično naloženo platiti porez na dobit za to razdoblje iako je istekao zakonski rok zastare te da domaće vlasti nikada nisu prikladno odgovorile na njezine prigovore u tom pogledu. Prigovorila je i da nije mogla učinkovito sudjelovati u utvrđivanju svoje obveze plaćanja poreza na dohodak s obzirom na to da joj je zaključak o proširenju inspekcijskog nadzora na porez na dohodak dostavljen samo dan prije završetka inspekcijskog nadzora.

24. Pozvala se na članak 1. Protokola br. 1 uz Konvenciju, koji glasi kako slijedi:

„Svaka fizička ili pravna osoba ima pravo na mirno uživanje svojega vlasništva. Nitko se ne smije lišiti svoga vlasništva, osim u javnom interesu, i to samo uz uvjete predviđene zakonom i općim načelima međunarodnoga prava.

Prethodne odredbe, međutim, ni na koji način ne umanjuju pravo države da primijeni zakone koje smatra potrebnima da bi uredila upotrebu vlasništva u skladu s općim interesom ili za osiguranje plaćanja poreza ili drugih doprinosa ili kazni.“

A. Dopuštenost

25. Sud primjećuje da ovaj prigovor nije ni očigledno neosnovan ni nedopušten po bilo kojoj drugoj osnovi navedenoj u članku 35. Konvencije. Stoga se mora proglasiti dopuštenim.

B. Osnovanost

1. Tvrdnje stranaka

(a) Podnositeljica zahtjeva

26. Podnositeljica zahtjeva tvrdila je da je iznos poreza na dobit koji joj je naloženo platiti za 2003. uključivao dospjele iznose u 2001. i 2002. Međutim, nije joj se moglo valjano naložiti da plati te iznose jer je za svako potraživanje poreza na dobit u odnosu na ta razdoblja nastupila zastara. Stoga je miješanje u njezino pravo vlasništva u mjeri u kojoj se odnosilo na te iznose bilo nezakonito.

27. Podnositeljica je nadalje prigovorila da nijedno domaće tijelo nije ispitalo osnovanost njezine tvrdnje u tom pogledu, iako ju je iznijela već u svojem prigovoru na zapisnik o nadzoru i ponovila je kad se koristila svim drugim naknadnim pravnim sredstvima. Ni upravna tijela ni Upravni sud nisu porekli da je inspekcijski nadzor u biti proširen na 2001. i 2002. Međutim, nisu pružili nikakvo objašnjenje zašto je to učinjeno i kakve je posljedice proizvelo za porezne obveze podnositeljice za 2003. Porezna tijela pozvala su se na članak 100. stavak 5. Općeg poreznog zakona, kojim je omogućeno proširenje inspekcijskog nadzora na prethodna razdoblja. Međutim, nisu objasnila kako je to bilo u skladu sa stavkom 1. iste odredbe, kojim je predviđeno da se inspekcijski nadzor može obavljati samo za razdoblja za koja nije nastupila zastara. Štoviše, Upravni sud i Ustavni sud pogrešno su i proizvoljno odbacili njezinu tvrdnju o zakonskom roku zastare uz obrazloženje da nije iznijela tu tvrdnju pred upravnim tijelima.

28. Podnositeljica zahtjeva ustvrdila je da je način na koji su domaća tijela odgovorila na njezinu tvrdnju o zakonskom roku zastare primjenjivom na 2001. i 2002. bio proizvoljan i nezakonit i u suprotnosti s načelom pravne sigurnosti kada je riječ o mjerodavnim odredbama o zastari u Općem poreznom zakonu. U njezinu slučaju zakonski rok zastare utvrđen u članku 90. Općeg poreznog zakona istekao je najkasnije 1. siječnja 2006. jer u tri neposredno prethodne godine porezna tijela nisu poduzela nikakve radnje u odnosu na nju, dok je apsolutni rok zastare na temelju članka 92. zakona bio potpuno nebitan.

29. Na kraju, podnositeljica je tvrdila i da zaključak o proširenju inspekcijskog nadzora nije bio donesen u odgovarajućem obliku, da nikada nije bila usmeno obaviještena o tom proširenju kako je tvrdila Vlada i da joj je zaključak o proširenju dostavljen samo dan prije donošenja zapisnika o nadzoru, protivno domaćem pravu.

(a) Vlada

30. Vlada je tvrdila da miješanje u pravo vlasništva podnositeljice zahtjeva nije bilo nezakonito. Objasnila je da su porezna tijela, kad su provodila inspekcijski nadzor za 2003., uvidjela da je nadzor potrebno proširiti na prethodna razdoblja jer postoje činjenice koje ukazuju na to da bi se proširenim nadzorom bitno izmijenio iznos obveze porezne obveznice na temelju članka 100. stavka 5. Općeg poreznog zakona. Konkretno, utvrđeno je da je podnositeljica zahtjeva obračunavala akumuliranu amortizaciju poslovnog prostora koji je stekla 2001. tijekom razdoblja od 2001. do 2006., u suprotnosti s računovodstvenim konvencijama u pogledu odbitaka za amortizaciju troškova nabave i revalorizacije imovine, protivno Zakonu o porezu na dobit i protivno relevantnoj uputi, objavljenoj na internetskim stranicama poreznih tijela, kojima je predviđeno da su, ako je imovina revalorizirana u prethodnom poreznom razdoblju, ali dobitci od revalorizacije

nisu bili uključeni u prijavu za to porezno razdoblje, ti dobitci trebali biti uključeni u sljedeću prijavu poreza na dohodak.

31. Proširenje inspeksijskog nadzora na 2001. i 2002. stoga je predstavljalo sastavni i nužni dio inspeksijskog nadzora provedenog za 2003. Prema mišljenju Vlade, za takvo proširenje nije nastupila zastara jer je zakonski rok zastare za 2003. počeo teći od 1. siječnja 2005., dok je prva službena radnja poreznog tijela poduzeta 26. lipnja 2007. donošenjem naloga o provođenju nadzora. Isto tako, proširenje nadzora nije bilo protivno apsolutnom roku zastare, koji bi u podnositeljčinu predmetu istekao tek 1. siječnja 2011.

32. Nadalje, na temelju članka 105. stavka 2. Općeg poreznog zakona, ako porezni obveznik smatra da inspeksijski nadzor nije proveden u skladu s nalogom, može podnijeti prigovor poreznom tijelu koje ga je provelo. Ne samo da podnositeljica zahtjeva nikad nije podnijela takav prigovor nego je i dostavila tražene informacije za proširenje inspeksijskog nadzora na 2001. i 2002.

33. Iz gore navedenih razloga i imajući u vidu da je podnositeljica pravница i koristila se profesionalnim knjigovodstvenim uslugama, mjerodavno zakonodavstvo moralo joj je biti predvidljivo i trebala je biti svjesna opsega utvrđivanja poreza.

34. Kad je riječ o prigovoru podnositeljice zbog nemogućnosti da sudjeluje u dijelu inspeksijskog nadzora, tužena država tvrdila je da je podnositeljica imala priliku iznijeti svoje očitovanje o svim okolnostima inspeksijskog nadzora i tijekom samog nadzora i nakon njega. Konkretno, porezni inspektori upozorili su podnositeljicu zahtjeva na nepravilnosti u vezi s njezinim porezom na dohodak koji nije bio obuhvaćen prvotnom poreznom prijavom. Nadalje, mogla je iznijeti nove činjenice i nove dokaze i u prigovoru na zapisnik o nadzoru i u žalbi protiv prvostupanjskog poreznog rješenja. Stoga se ne može reći da je tijekom postupka podnositeljica zahtjeva na bilo koji način bila stavljena u neravnotežan položaj.

2. Ocjena Suda

(a) Je li došlo do miješanja u pravo vlasništva podnositeljice zahtjeva?

35. Sud smatra da je rješenje domaćih tijela kojim je podnositeljici zahtjeva naloženo platiti određeni novčani iznos poreza na dobit predstavljalo miješanje u njezino pravo vlasništva zajamčeno člankom 1. Protokola br. 1, pri čemu se podrazumijeva da se to miješanje treba ispitati sa stajališta pravila iz drugog stavka članka 1. Protokola br. 1, prema kojem države imaju pravo primjenjivati zakone koje smatraju potrebnima za osiguranje plaćanja poreza (vidi *Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH protiv Nizozemske*, 23. veljače 1995., stavak 59., Serija A br. 306; *Špaček, s.r.o., protiv Češke Republike*, br. 26449/95, stavci 39. i 41., 9. studenoga 1999.; i *Burden protiv Ujedinjenog Kraljevstva* [VV], br. 13378/05, stavak 59., ECHR 2008).

36. Preostaje utvrditi je li miješanje bilo zakonito i u skladu s načelom razmjernosti sadržanim u toj odredbi (vidi *Khodorkovskiy i Lebedev protiv Rusije*, br. 11082/06 i 13772/05, stavci 869. – 870., 25. srpnja 2013.), uzimajući u obzir široku slobodu procjene koju države uživaju u sferi poreza (vidi gore navedeni predmet *Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH*, stavak 60.; i „*Bulves*” *AD protiv Bugarske*, br. 3991/03, stavak 63., 22. siječnja 2009.).

(b) Je li miješanje bilo zakonito?

37. Kad govori o „zakonu”, članak 1. Protokola br. 1 aludira na isti pojam na koji Konvencija upućuje drugdje pri korištenju tog izraza, pojam koji obuhvaća i zakone i sudsku praksu te podrazumijeva kvalitativne zahtjeve (osobito dostupnost i predvidljivost) (vidi *Cantoni protiv Francuske*, 15. studenoga 1996., stavak 29., *Izvjешća o presudama i odlukama 1996-V* i gore navedeni predmet *Špaček, s.r.o.*, stavak 54.).

38. Nadalje, kada je riječ o sferi poreza, dobro utvrđeno stajalište Suda je da se državama mora priznati određeni stupanj dodatnog poštovanja i slobode pri izvršavanju njihovih fiskalnih funkcija u smislu testa zakonitosti (vidi *Bežanić i Baškarad protiv Hrvatske*, br. 16140/15 i 13322/16, stavak 64., 19. svibnja 2022., i *OA O Neftyanaya Kompaniya Yukos protiv Rusije*, br. 14902/04, stavak 559., 20. rujna 2011.).

39. U ovom predmetu, prilikom utvrđivanja porezne obveze podnositeljice za 2003., u prvostupanjskom poreznom rješenju izričito je navedeno da je porezno tijelo u njezinu poreznu osnovicu za 2003. uključilo određene iznose koji su se trebali smatrati dospjelima za prethodne dvije godine (vidi stavak 13. ove presude). Vlada nije porekla da je podnositeljici zahtjeva bilo naloženo platiti određene iznose kao rezultat njezinih financijskih aktivnosti u 2001. i 2002.

40. Nadležna porezna tijela objasnili su da se, na temelju članka 100. stavka 5. Općeg poreznog zakona, inspekcijski nadzor može proširiti na prethodna razdoblja ako postoje činjenice koje ukazuju na to da bi se proširenim inspekcijskim nadzorom mogao značajnije izmijeniti iznos utvrđene porezne obveze (vidi stavke 13. i 15. ove presude). Vlada je dalje objasnila da je proširenje utvrđivanja porezne obveze podnositeljice zahtjeva uzimanjem u obzir njezinih financijskih aktivnosti za 2001. i 2002. bilo predvidljivo na temelju uputa o obračunu poreza na dobit za dotičnu godinu, koje su objavljene na internetskim stranicama poreznih tijela (vidi stavak 30. ove presude).

41. Iako bi bilo poželjno da je Upravni sud Republike Hrvatske dao jasan odgovor na prigovor podnositeljice o isteku zakonskog roka zastare u njezinu predmetu, Sud ne vidi razlog da dovodi u pitanje tumačenje i primjenu mjerodavnog zakonodavstva od strane domaćih sudova u podnositeljčinu predmetu smatrajući da je ponajprije na nacionalnim vlastima, posebice sudovima, da tumače i primjenjuju domaće pravo (vidi, među brojnim drugim

izvorima prava, *Centro Europa 7 S.r.l. i Di Stefano protiv Italije* [VV], br. 38433/09, stavak 140., ECHR 2012), osobito imajući na umu da se u pitanjima oporezivanja državama može priznati dodatni stupanj slobode pri izvršavanju njihovih fiskalnih funkcija u smislu testa zakonitosti (vidi stavak 38 ove presude).

42. Prema mišljenju Suda, u tom se pogledu mora primijetiti da u predmetu podnositeljice zahtjeva nije izvršeno ponovno utvrđivanje porezne obveze za godine 2001. ili 2002. Ponovno utvrđivanje bilo je ograničeno na sljedeće godine počevši od 2003., u skladu s materijalnim poreznim pravom koje je bilo na snazi u to vrijeme. Za 2001. i 2002. doista su provjereni obračuni i prijave poreza, ali samo s ciljem utvrđivanja toga jesu li i kako te činjenice utjecale na poreznu obvezu za 2003. i svaku sljedeću godinu. Smatrati, kao što su to učinila domaća porezna tijela i sudovi, da to nije bilo isključeno odredbama o zakonskom roku zastare za utvrđivanje poreznih obveza i opsegu nadzora, stvar je tumačenja i primjene domaćeg prava za koje Sud utvrđuje da nije bilo ni proizvoljno ni očigledno nerazumno u okolnostima ovog predmeta.

43. Prema tome, Sud zaključuje da je u ovom predmetu postojala dovoljno jasna pravna osnova za nalaganje podnositeljici da plati porez na dobit za 2003.

(c) Je li miješanje težilo legitimnom cilju?

44. Sud smatra da su rješenja domaćih tijela težila cilju koji je bio u općem interesu – odnosno cilju osiguranja plaćanja poreza, kako je predviđeno zakonodavstvom, u području u kojem država ima široku slobodu procjene (vidi gore navedeni predmet *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos*, stavak 606.).

(d) Je li miješanje bilo razmjerno legitimnom cilju kojemu je težilo?

45. Preostaje utvrditi je li uspostavljena pravična ravnoteža između zahtjeva općeg interesa i zahtjeva zaštite prava vlasništva podnositeljice zahtjeva.

46. Sud na početku primjećuje da je, kao rezultat inspekcijskog nadzora o kojem je riječ, podnositeljici zahtjeva naloženo platiti približno 68.500,00 eura na ime neplaćenog poreza na dobit i kamata za 2003. (vidi stavak 13 ove presude). Ni taj iznos ni primjenjiva porezna stopa, koja je iznosila 20 %, ne mogu se, prema mišljenju Suda, s kvantitativnog stajališta smatrati pretjeranima (vidi *Kršćanska vjerska zajednica Jehovinih svjedoka protiv Armenije* (odl.), br. 73601/14, stavak 53., 29. rujna 2020.).

47. Nadalje, ništa ne ukazuje na to, niti je podnositeljica zahtjeva navela, da je ubiranje takvog iznosa poreza na dobit u bitnome narušilo njezinu financijsku situaciju ili financijsku situaciju njezina javnobilježničkog ureda – što je jedan od čimbenika kojima Sud daje težinu kada procjenjuje je li u

određenom predmetu postignuta pravična ravnoteža (vidi *N. K. M. protiv Mađarske*, br. 66529/11, stavak 42., 14. svibnja 2013.; *Cacciato protiv Italije* (odl.), br. 60633/16, 16. siječnja 2018.).

48. Konačno, i jednako važno, podnositeljica je imala na raspolaganju postupovno jamstvo kojim je mogla osporiti iznose koji su joj određeni, konkretno, mogućnost pokretanja upravnog spora. Ona je to pravno sredstvo iskoristila i, suprotno svojim tvrdnjama (vidi stavak 23. ove presude), mogla je učinkovito sudjelovati u tom postupku i iznositi različite prigovore pred domaćim tijelima. Ništa ne pokazuje da je postupak donošenja odluka kojim je potvrđeno određivanje iznosa poreza kojemu se prigovara bio nepošten ili proizvoljan (vidi i stavak 41. ove presude).

49. Sud je uvjeren da je, podložno njegovim utvrđenjima u pogledu zakonitosti rješenja koja su donijela domaća tijela, nalaganje podnositeljici zahtjeva da plati porez na dobit za 2003. u gore navedenom iznosu predstavljalo razmjernu mjeru koja je poduzeta radi ostvarivanja legitimnog cilja osiguranja plaćanja poreza.

(e) Zaključak

50. Uzimajući u obzir gore navedena razmatranja i široku slobodu procjene koju država uživa u sferi poreza, Sud smatra da je rješenje kojim je podnositeljici zahtjeva naloženo platiti porez na dobit bilo zakonito i nije predstavljalo nerazmjernan teret za podnositeljicu.

51. Stoga u ovom predmetu nije došlo do povrede članka 1. Protokola br. 1 uz Konvenciju.

IZ TIH RAZLOGA SUD

1. *utvrđuje* jednoglasno da je zahtjev dopušten
2. *presuđuje*, s pet glasova prema dva, da nije došlo do povrede članka 1. Protokola br. 1 uz Konvenciju.

Sastavljeno na engleskome jeziku i otpravljeno u pisanom obliku 13. veljače 2024. u skladu s pravilom 77. stavcima 2. i 3. Poslovnika Suda.

Hasan Bakırcı
Tajnik

Arnfinn Bårdsen
Predsjednik

PRESUDA MAROSLAVAC protiv HRVATSKE

U skladu s člankom 45. stavkom 2. Konvencije i pravilom 74. stavkom 2. Poslovnika Suda, zajedničko suprotstavljeno mišljenje sudaca Ilievskog i Derenčinovića prilaže se ovoj presudi.

A. R. B.

H. B.

ZAJEDNIČKO SUPROTSTAVLJENO MIŠLJENJE SUDACA ILIEVSKOG I DERENČINOVIĆA

1. Većina je zauzela stav da nije došlo do povrede članka 1. Protokola br. 1 uz Konvenciju, unatoč prigovoru podnositeljice zahtjeva da je država provela nadzor podnositeljice i naložila joj da plati dodatni porez i kamate u odnosu na razdoblje za koje je, prema hrvatskom zakonodavstvu, nastupila zastara. Stav većine navodno je bio opravdan **širokom slobodom procjene koju države imaju u poreznim pitanjima i domaćim zakonodavstvom kojim su poreznim tijelima dane široke ovlasti da inspekcijske nadzore prošire na prethodna razdoblja oporezivanja.**

2. Ne možemo se složiti sa stavom naših uvažениh kolega iz nekoliko razloga.

3. U ovom predmetu, prilikom utvrđivanja porezne obveze podnositeljice za 2003., u prvostupanjskom poreznom rješenju od 28. prosinca 2007. izričito je navedeno da je porezno tijelo u njezinu utvrđenu poreznu osnovicu za 2003. (za koju u to vrijeme nije nastupila zastara) uključilo određene iznose koji su se trebali smatrati dospjelim u odnosu na prethodne dvije godine (2001. i 2002., za koje *jest* nastupila zastara u to vrijeme).

4. Na temelju članka 90. stavka 1. Općeg poreznog zakona, koji je bio na snazi u relevantno vrijeme, **zakonski rok zastare** za utvrđivanje porezne obveze za sve vrste poreza, uključujući i porez na dobit, bio je **tri godine računajući od kraja godine u kojoj je porezna obveza prvi put nastala (relativna zastara)**. Taj (relativni) rok zastare mogao se prekinuti svakom službenom radnjom tijela, kako je predviđeno člankom 91. Općeg poreznog zakona, nakon čega bi zastarni rok počeo ponovno teći. Međutim, čak i u slučaju prekida roka zastare, na temelju članka 92. Općeg poreznog zakona, **apsolutni rok zastare za bilo koju poreznu obvezu, nakon čijeg se isteka takva obveza više nije mogla uzeti u obzir, istekao bi nakon šest godina.**

5. Kada se te odredbe primijene na činjenice u ovom predmetu, **čini se vrlo jasnim da je za svako utvrđivanje podnositeljčine obveze za porez na dobit za 2001. i 2002. nastupila zastara 1. siječnja 2006. odnosno 1. siječnja 2007. jer porezna tijela nisu poduzela nikakvu radnju koja bi prekinula rok zastare predviđen člankom 90. stavkom 1. Općeg poreznog zakona.** Međutim, domaća porezna tijela zanemarila su te odredbe utvrđivanjem i nalaganjem plaćanja određenih neplaćenih poreza, prvo u poreznom rješenju od 28. prosinca 2007., a zatim u drugom poreznom rješenju od 20. veljače 2008., uključujući poreze u odnosu na razdoblja za koja je nastupila zastara (2001. i 2002.). Podnositeljica je prigovor da je rok zastare istekao iznijela i nadležnim poreznim tijelima i zatim pred domaćim sudovima (uključujući Ustavni sud). Međutim, njezine su tvrdnje odbijene po kratkom postupku, bez navođenja ikakvog uvjerljivog obrazloženja. **Štoviše,**

domaća tijela ni u jednom trenutku nisu objasnila zašto inspekcijski nadzor nije bio službeno proširen na ta razdoblja, konkretno, i kako je to propisano zakonom, slanjem službene obavijesti podnositeljici o tome, s obzirom na to da bi u protivnom zakonitost svakog takvog proširenja bila dovedena u pitanje i na temelju Općeg poreznog zakona i na temelju mjerodavne sudske prakse upravnih sudova.

6. Pravila kojima se uređuje izračun i istek različitih rokova zastare (relativnog i apsolutnog) bila su utvrđena vrlo jasno, precizno i nedvosmisleno u domaćem zakonodavstvu. Štoviše, postojala je bogata domaća sudska praksa koja ih je potvrđivala. Primjerice, u presudi br. Usž-335/2014-5 od 15. travnja 2014., Visoki upravni sud presudio je da je relativni rok zastare za utvrđivanje obveze poreza na imovinu, koji je počeo teći 1. siječnja 2007., završio 1. siječnja 2010. i da nakon tog datuma više nije postojala pravna osnova za donošenje rješenja o utvrđivanju porezne obveze (vidi i presudu Upravnog suda u Rijeci br. UsI-1597/2012-8 od 1. prosinca 2013.).

7. Nije na Sudu da tumači i primjenjuje domaće pravo. Međutim, Sud je dužan ocijeniti jesu li domaća tijela, posebice sudovi, **uspjela ili propustila osigurati dovoljne postupovne mjere zaštite od proizvoljnosti** pri primjeni i tumačenju domaćeg zakonodavstva. To je osobito slučaj kada podnositelj iznese relevantan i dobro argumentiran prigovor ili prigovore, kao što je onaj iznesen u ovom predmetu koji se odnosi na istek roka zastare. S obzirom na gore navedene zakonske odredbe i dobro utvrđenu sudsku praksu domaćih sudova o tom pitanju, smatramo da su tvrdnje koje je iznijela podnositeljica zahtjeva bile konkretne, relevantne i važne (vidi, *mutatis mutandis*, *Tarvydas protiv Litve*, br. 36098/19, stavak 52., 23. studenoga 2021.; i *Mala protiv Ukrajine*, br. 4436/07, stavak 48., 3. srpnja 2014., i ondje navedene izvore prava). **Prema tome, domaći sudovi trebali su dati uvjerljiv odgovor na tvrdnju podnositeljice zahtjeva o isteku zakonskog roka zastare u njezinu predmetu.**

8. U tom pogledu ponavljamo da **rokovi zastare imaju više važnih svrha**, a to je osigurati pravnu sigurnost određivanjem roka za pokretanje sudskog postupka, zaštititi moguće tuženike od zastarjelih potraživanja koja bi možda bilo teško osporiti i spriječiti nepravdu koja bi mogla nastati kad bi sudovi bili prisiljeni odlučivati o događajima koji su se zbili u dalekoj prošlosti na temelju dokaza koji bi možda postali nepouzdanima i nepotpunima zbog proteka vremena (vidi, u kontekstu članka 6. Konvencije, *Vegotex International S. A. protiv Belgije* [VV], br. 49812/09, stavak 116., 3. studenoga 2022., i *Oleksandr Volkov protiv Ukrajine*, br. 21722/11, stavak 137., ECHR 2013; i, u kontekstu članka 7. Konvencije, vidi *Savjetodavno mišljenje o primjenjivosti zastare na kazneni progon, osudu i kaznu za kazneno djelo koje u biti predstavlja čin mučenja* [VV], zahtjev br. P16-2021-001, armenski Kasacijski sud, stavak 72., 26. travnja 2022.).

9. U hrvatskom pravnom sustavu **zastara je pravno načelo i norma ustavnog značaja**. Nema sumnje da je zastara dio javnog poretka i dio je strogih propisa kojih su se sva tijela, među ostalim i porezna uprava, dužna pridržavati. Nadalje, dana 7. studenoga 2014. na sjednici svojeg Financijskog, radnopravnog i imovinskopravnog odjela **Visoki upravni sud donio je zaključak da se na zastaru u poreznim predmetima pazi po službenoj dužnosti**.

10. U tom kontekstu, napominjemo da **nijedno domaće tijelo nikada nije dalo sadržajan odgovor na tvrdnju podnositeljice zahtjeva da je za dio njezine utvrđene porezne obveze zapravo nastupila zastara**. Dok su se porezna tijela samo općenito pozvala na članak 100. stavak 5. Općeg poreznog zakona, prema kojem se inspekcijski nadzor u određenim okolnostima može proširiti na prethodna razdoblja (vidi stavke 13. i 15. presude), nisu objasnila kako je to u skladu sa zakonskim rokom zastare za utvrđivanje porezne obveze kako je utvrđeno u članku 90. Općeg poreznog zakona ili s člankom 100. stavkom 1. Općeg poreznog zakona, kojim je predviđeno da se inspekcijski nadzor može obavljati samo za razdoblja za koja nije nastupila zastara (vidi stavak 20. presude).

11. Nakon toga je Upravni sud Republike Hrvatske pogrešno odbio tvrdnju podnositeljice o isteku zakonskog roka zastare jer je iznesena isključivo u njezinoj upravnoj tužbi (vidi stavak 17. presude), **unatoč činjenici da je tu tvrdnju iznijela tijekom upotrebe svih pravnih sredstava koja je iskoristila** (vidi stavke 9., 11. i 14. presude). Štoviše, Ustavni sud došao je do istog netočnog zaključka te je dodatno napomenuo da u podnositeljčinu predmetu nije istekao apsolutni rok zastare na temelju članka 92. Općeg poreznog zakona kad se provodio inspekcijski nadzor, a da nije uzeo u obzir učinak (relativnog) roka zastare kako je definirano u članku 90. stavku 1. Općeg poreznog zakona (vidi stavak 19. presude). Istaknuli bismo da je tumačenje mjerodavnog domaćeg zakonodavstva od strane Ustavnog suda očigledno proizvoljno. To je u suprotnosti s logikom roka zastare na temelju domaćeg prava, među ostalim poreznog prava, prema kojoj je, nakon što relativni rok zastare istekne zbog neaktivnosti domaćih tijela, apsolutni rok zastare nebitan i nije primjenjiv. Apsolutni rok zastare primjenjuje se samo u slučajevima kada su državna tijela prekinula relativni rok zastare zbog određenih, službenih, procesnih radnji. Budući da u takvim slučajevima rok zastare možda nikad neće isteći, logika je apsolutnog roka zastare spriječiti bezbrojne prekide relativnih rokova zastare zbog procesnih radnji koje poduzimaju državna tijela. Posljedično, svako tumačenje apsolutnog roka zastare kojim se zanemaruje relativne rokove zastare ne samo da je očigledno proizvoljno i nezakonito već je i suprotno samoj logici razlikovanja dviju vrsta roka zastare koji su postojali u relevantno vrijeme u hrvatskom zakonodavstvu.

12. Nažalost, u odluci većine nije odgovoreno na taj ni na brojne druge propuste domaćih tijela, uključujući sudova, u odgovaranju na tvrdnje koje je iznijela podnositeljica zahtjeva. Prema našem mišljenju, toleriranje takvog očitog zanemarivanja prava pozivanjem na široku slobodu procjene u pitanjima povezanim s porezom nije osnovano i čini zaštitu od proizvoljnosti na temelju članka 1. Protokola br. 1 gotovo iluzornom. Široka sloboda procjene ne može se upotrebljavati kao štit za zaštitu financijskih interesa države kada je riječ o pitanjima javnog poretka, kao što je to bio slučaj u ovom predmetu. Zanemarujući načelo pravne sigurnosti svojstveno svakoj materijalnoj odredbi Konvencije, uključujući članak 1. Protokola br. 1, većina nije provela kontrolu na razini koja se očekuje od ovog Suda. **Stoga moramo zaključiti da miješanje u pravo podnositeljice zahtjeva na mirno uživanje vlasništva nije bilo popraćeno dovoljnim postupovnim mjerama zaštite od proizvoljnosti i stoga nije bilo zakonito u smislu članka 1. Protokola br. 1 uz Konvenciju.**

Prevela prevoditeljska agencija Alkemist

ALKEMIST
European Translation Agency
ALKEMIST STUDIO d.o.o.
Miramarska 24/6, 10 000 Zagreb
OIB: 72466496524