

USTAVNI SUD REPUBLIKE HRVATSKE

1625

Ustavni sud Republike Hrvatske, u sastavu Jasna Omejec, predsjednica Suda, te suci Mato Arlović, Snježana Bagić, Slavica Banić, Mario Jelušić, Davor Krapac, Ivan Matija, Antun Palarić, Duška Šarin i Miroslav Šeparović, odlučujući o prijedlogu za pokretanje postupka za ocjenu suglasnosti zakona s Ustavom Republike Hrvatske (»Narodne novine« broj 56/90., 135/97., 113/00., 28/01., 76/10. i 5/14.), na sjednici održanoj 18. lipnja 2014. donio je

ODLUKU

I. Pokreće se postupak za ocjenu suglasnosti s Ustavom te se ukidaju članci 6. i 8. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (»Narodne novine« broj 125/13.).

II. Ova odluka objavit će se u »Narodnim novinama«.

O b r a z l o ž e n j e

I. POSTUPAK PRED USTAVNIM SUDOM

1. Hrvatski sabor, na sjednici održanoj 3. prosinca 2004., donio je Zakon o porezu na dohodak, koji je objavljen u »Narodnim novinama« broj 177 od 15. prosinca 2004., a stupio je na snagu 1. siječnja 2005. (u daljnjem tekstu: ZPD/04).

ZPD/04 je nakon toga noveliran sedam puta, i to:

– Zakonom o izmjeni Zakona o porezu na dohodak, koji je objavljen u »Narodnim novinama« broj 73 od 26. lipnja 2008.,

– Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, koji je objavljen u »Narodnim novinama« broj 80 od 28. lipnja 2010.,

– Zakonom o izmjenama i dopuni Zakona o porezu na dohodak, koji je objavljen u »Narodnim novinama« broj 114 od 7. listopada 2011.,

– Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, koji je objavljen u »Narodnim novinama« broj 22 od 23. veljače 2012.

– Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, koji je objavljen u »Narodnim novinama« broj 144 od 21. prosinca 2012.

– Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, koji je objavljen u »Narodnim novinama« broj 125 od 11. listopada 2013. (u daljnjem tekstu: ZID ZPD/13-I), i

– Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, koji je objavljen u »Narodnim novinama« broj 148 od 11. prosinca 2013. (u daljnjem tekstu: ZID ZPD/13-II).

1.1. Rješenjem broj: U-I-4763/2012 i U-I-1342/2013 od 3. travnja 2013. (»Narodne novine« broj 43 od 12. travnja 2013.) Ustavni sud pokrenuo je postupak za ocjenu suglasnosti s Ustavom članaka 7. stavka 2., 16. stavka 3. i 18. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (»Narodne novine« broj 22/12.).

Odlukom i rješenjem broj: U-I-4763/2012 i U-I-1342/2013 od 18. rujna 2013. (»Narodne novine« broj 120 od 27. rujna 2013.) Ustavni sud ukinuo je članak 16. stavak 3. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (»Narodne novine« broj 22/12.).

1.2. Kad se u ovoj odluci referira na Zakon o porezu na dohodak koji je na snazi na dan njezina donošenja (»Narodne novine« broj 177/04., 73/08., 80/10., 114/11., 22/12. i 144/12., 120/13., 125/13. i 148/13.), Ustavni sud koristi se kraticom: ZPD.

2. SN Holding d. d. za usluge iz Zagreba (u daljnjem tekstu: SN Holding d. d.), Hrvoje Vidan iz Zagreba i Hrvatska udruga poslodavaca iz Zagreba podnijeli su Ustavnom sudu svoje prijedloge za ocjenu suglasnosti s Ustavom članaka 6. i 8. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, koji je objavljen u »Narodnim novinama« broj 125 od 11. listopada 2013., a stupio je na snagu 19. listopada 2013. godine (ZID ZPD/13-I).

Predlagatelj SN Holding d. d. smatra da su članci 6. i 8. ZID-a ZPD/13-I nesuglasni s člancima 3., 5. stavkom 1., 14. stavkom 2., 49. stavkom 4., 51. stavkom 2. i 90. stavcima 4. i 5. Ustava.

Predlagatelj Hrvoje Vidan smatra da je članak 8. ZID-a ZPD/13-I nesuglasan s člancima 14. stavkom 2., 49. stavcima 2. i 4., 51. stavkom 2. i 89. stavkom 4. Ustava.

Hrvatska udruga poslodavaca iz Zagreba, koju zastupa Miroslav Plašćar, odvjetnik iz Zagreba, smatra da su članci 6. i 8. ZID-a ZPD/13-I nesuglasni s člancima 14. i 90. stavkom 4. Ustava.

Na temelju članka 45. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske (»Narodne novine« broj 99/99., 29/02. i 49/02., u daljnjem tekstu: Ustavni zakon), predlagatelji SN Holding d. d. i Hrvatska udruga poslodavaca predložili su da Ustavni sud privremeno obustavi izvršenje pojedinačnih akata ili radnji koje se poduzimaju na osnovi ZID-a ZPD/13-I do donošenja konačne odluke Ustavnog suda o njihovim prijedlozima.

3. Na temelju članka 25. Ustavnog zakona, Ustavni sud je od Ministarstva financija Republike Hrvatske (u daljnjem tekstu: Ministarstvo financija) zatražio i zaprimio očitovanje o prijedlozima.

II. OSPORENI ČLANCI 6. i 8. ZID-a ZPD/13-I

4. Osporeni članak 6. ZID-a ZPD/13-I glasi:

»Članak 6.

U članku 51. stavku 4. na kraju rečenice iza riječi: »ovoga Zakona« stavlja se zarez i dodaju riječi: »i to na sve isplaćene primitke od dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu (prema načelu blagajne).«

Radi pravilnog uvida u provedene dopune, izrađen je pročišćeni tekst članka 51. stavka 4. ZPD-a, koji glasi:

»5. UTVRĐIVANJE PREDUJMA POREZA NA DOHODAK OD KAPITALA

Članak 51.

(...)

(4) Predujem poreza na dohodak po osnovi primitaka od dividendi ili udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu iz članka 30. stavka 11. ovoga Zakona plaća se po odbitku, po stopi od 12%, bez priznavanja osobnog odbitka iz članka 36. ovoga Zakona i neoporezivog dijela primitka iz članka 10. točke 19. ovoga Zakona, i to na sve isplaćene primitke od dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu (prema načelu blagajne).

(...)«

4.1. Članak 30. ZPD-a, koji se spominje u članku 51. stavku 4. ZPD-a izmijenjen je ZID-om ZPD/13-I i ZID-om ZPD/13-II. Njime se uređuje dohodak od kapitala, a njegov stavak 11. glasi:

»Članak 30.

(...)

(11) Dohotkom od kapitala smatraju se i primici od dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu iz članka 10. točke 19. ovoga Zakona iznad 12.000,00 kuna godišnje. Umanjenje za neoporezivi dio primitka iz članka 10. točke 19. ovoga Zakona priznaje se u godišnjem obračunu poreza na dohodak na temelju podnesene godišnje porezne prijave.«

Članak 10. točka 19. ZPD-a, koji se također spominje u članku 51. stavku 4. ZPD-a glasi:

»Članak 10.

Porez na dohodak ne plaća se na:

(...)

19. primitke od dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu do ukupno 12.000,00 kuna godišnje,

(...)«

5. Osporeni članak 8. ZID-a ZPD/13-I glasi:

»Članak 8.

Iznimno od članka 6. ovoga Zakona i članka 51. stavka 4. Zakona o porezu na dohodak ('Narodne novine', br. 177/04., 73/08., 80/10., 114/11., 22/12. i 144/12.), ako je odluka o isplati dividende i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu donesena, u skladu s posebnim propisima, prije stupanja na snagu ovoga Zakona, a isti nisu isplaćeni do dana stupanja na snagu ovoga Zakona, pri isplati te dividende i udjela u dobiti primijenit će se propisi koji su bili na snazi na dan kada je ta odluka donesena, što isplatitelj dokazuje vjerodostojnim ispravama.«

Iako bi se osporeni članak 8. na prvi pogled mogao kvalificirati kao prijelazna odredba ZID-a ZPD/13-I, Ustavni sud ocjenjuje da ga, s obzirom na sadržaj i učinke, treba smatrati materijalnom odredbom zakona koja propisuje iznimku od pravila propisanog člankom 6. ZID-a ZPD/13-I odnosno člankom 51. stavkom 4. ZPD-a.

Naime, člankom 8. ZID-a ZPD/13-I propisano je da se članak 6. ZID-a ZPD/13-I (članak 51. stavak 4. ZPD-a) ne primjenjuje kad je odluka o isplati primitaka od dividende i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu donesena prije 19. listopada 2013. (to jest prije dana stupanja na snagu ZID-a ZPD/13-I), a ti primici do 19. listopada 2013. *de facto* nisu bili isplaćeni. U tom će se slučaju pri isplati tih primitaka primijeniti propisi koji su bili na snazi na dan kada je donesena odluka o njihovoj isplati.

Primici od dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu u smislu ZPD-a u ovoj se odluci skraćeno nazivaju i »primici«.

III. PRIGOVORI PREDLAGATELJA

6. Obrazlažući nesuglasnost s Ustavom osporenih članaka ZID-a ZPD/13-I, predlagatelj SN Holding ističe:

»Odredbom čl. 6. ZOIDZOPD/2013 (čak i uvažavajući iznimku iz čl. 8. ZOIDZOPD/2013) istovjetno kao i člankom 16. stavkom 3. ZOIDZOPD/2012 povratno se oporezuju porezni obveznici za vrijeme kad su bili zakonski oslobođeni plaćanja poreza na dividende i udjele u dobiti na temelju udjela u kapitalu (razdoblje od 1. siječnja 2005. do 1. ožujka 2012., to jest stupanja na snagu ZOIDZOPD/2012) što je nesuglasno s vladavinom prava te s načelima pravne sigurnosti i pravne izvjesnosti objektivnog pravnog poretka.

Uostalom, ponavljamo da je i kod prvotnog uvođenja oporezivanja dohotka od kapitala vođeno računa o retroaktivnosti odnosno povratnom djelovanju zakonskih normi i tada je određeno da se porezna obveza ne odnosi na primitke koji su ostvareni do početka primjene Zakona o porezu na dohodak (NN 127/00), bez obzira kada se taj dohodak isplaćuje ili ostvaruju primici po osnovi prava.

Dapače, do donošenja ZOIDZOPD/2013 u Poreznoj upravi vladalo je (a do sada nije ni jednim aktom promijenjeno) mišljenje da treba oporezivati samo onu dividendu i udjele u dobiti na temelju udjela u kapitalu koje nastaje kao rezultat poslovanja u razdoblju u kojem porezni sustav oporezuje takav dohodak.

Ovdje treba vidjeti pobliže mišljenje porezne uprave; Klasa: 306-01/05-01/3, Urbroj: 513-07-21-01/05-2 od 15. veljače 2005.g. U tom mišljenju Porezna uprava između inog navodi: 'Prema tome, poreznoj obvezi podliježu isključivo dividende koje su rezidenti ostvarili u tuzemstvu i inozemstvu, a nerezidenti u tuzemstvu u navedenom razdoblju, a koje se isplaćuju nakon 1. siječnja 2005. g. i nadalje. Dividende koje su ostvarene prije 1.siječnja 2005.g. koje će biti isplaćene fizičkim osobama ne podliježu obvezi obračuna, obustave i uplate poreza na dohodak i prireza.'

Navedeno mišljenje Porezne uprave zapravo korespondira sa stavovima Ustavnog suda Republike Hrvatske koji je u svojoj dosadašnjoj praksi istakao da pravni poredak koji počiva na vladavini prava pred zakonodavca postavlja određene zahtjeve koji se primarno očituju u tom da 'zakoni moraju biti opći i jednaki za sve', da zakonske posljedice 'trebaju biti izvjesne za one na koje će se zakon primjenjivati', a one same 'moraju biti primjerene legitimnim očekivanjima stranaka u svakom konkretnom slučaju u kojem se zakon na njih neposredno primjenjuje' (vidjeti Odluke i Rješenja Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-I-659/1994; U-I-146/1996; U-I-228/1996; U-I-508/1996; U-I-589/1999; od 15. ožujka 2000. g. NN br. 31/2000. g.).

Unatoč izloženom zakonodavac člankom 6. ZOIDZOPD/2013 propisuje da će se njegov članak 6. primjenjivati na sve primitke od dividendi i udjela u dobiti koji se isplaćuju od dana stupanja na snagu Zakona (prema načelu blagajne) čime je po našem mišljenju, cijeli ZOIDZOPD/2013 postao retroaktivan, a što je teška materijalno-pravna povreda članka 90. st. 4. i 5. u vezi s člankom 3. Ustava koji propisuje najviše vrednote ustavnog poretka i koje su temelj njegova tumačenja.

U odnosu na čl. 8. ZOIDZOPD/2013 ističemo da se istim tek prividno pokušava sanirati/prikriti problem retroaktivnosti čl. 6. ZOIDZOPD/2013.

Argumentum a contrario, kada se kod odredbe čl. 6. ne bi radilo o povratnom djelovanju tada niti ne bi postojala potreba za donošenjem čl. 8. ZOIDZOPD/2013.

No, činjenica da se odredbom čl. 8. ZOIDZOPD/2013 propisuje iznimka od pravila koje je uspostavljeno odredbom čl. 6 ZOIDZOPD/2013, potvrđuje zaključak da se navedenim zakonskim rješenjima ne udovoljava Odluci Ustavnog suda RH U-I/4763/2012 i U-I/1342/2013 od 18.09.2013. niti se poštuju pravnoobvezujuća stajališta Ustavnog suda RH ali niti ustavnopravne obveze države u zaštiti uvodno naznačenih ustavnih prava i jamstava.

Naime, odredbom čl. 8. ZOIDZOPD/2013 uvjetuje se postojanje formalnopravnih odluka (vjerodostojnih isprava) donesenih sukladno posebnim propisima (Zakon o trgovačkim društvima?) što je s ustavnopravnog aspekta, a uvažavajući Odluku Ustavnog suda, apsolutno neprihvatljivo zakonsko uređenje.

Obzirom da vladavina prava jamči pravnu sigurnost s jedne strane, a s druge strane jamči da su svi pred zakonom jednaki i da će se propisi u istim slučajevima jednako primjenjivati na sve, onda Ustavni sud Republike Hrvatske u svojoj Odluci i Rješenju br. U-I-659/1994., U-I-146/1996., U-I-228/1996., U-I-508/1996., U-I-589/1999 od 15. ožujka 2000.g. u točki 11. s pravom ističe: 'Više od samog zahtjeva za postupanje u skladu sa zakonom: ona uključuje i zahtjeve koji se tiču sadržaja zakona. Stoga vladavina prava po sebi i ne može biti pravo u istom smislu u kojem su ti zakoni koje donosi zakonodavac. Vladavina prava nije samo vladavina zakona, već vladavina po pravu koja uz zahtjev za ustavnošću i zakonitošću, kao najvažnijim načelom svakog uređenog pravnog poretka sadrži i dopunske zahtjeve koji se tiču samih zakona i njihova sadržaja.'

Nažalost, čini nam se da se zakonodavac prilikom donošenja ZOIDZOPD/2013, a osobito njegovih članaka 6. i čl. 8., nije pridržavao ovih stajališta Ustavnog suda, pa dakle ni ustavnih vrednota vladavine prava i jednakosti već se primarno vodio načelom političkog oportuniteta koji mu treba donošenjem Zakona osigurati lukrativnost za Državni proračun.

Posljedica se po nama ogleda u povredi ustavnih jamstava odnosno nesuglasnosti citiranih odredbi ZOIDZOPD/2013 s člancima 14., 49. st. 4. i 51. st. 2. Ustava RH ...»

Zaključno, predlagatelj je predložio da Ustavni sud usvoji njegov prijedlog i ukinе ZID ZPD/13-I u cijelosti, odnosno podredno njegove članke 6. i 8.

6.1. Obrazlažući svoj prijedlog za ocjenu suglasnosti s Ustavom članka 8. ZID-a ZPD/13-I, predlagatelj Hrvoje Vidan ističe:

»U razdoblju od 1. siječnja 2001.g. do 31. prosinca 2004.g. porezni propisi predviđali su oporezivanje dohotka od dividende i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu na koji dohodak plaćao se porez na dohodak po stopi od 15%, odnosno 12%.

Od 1. siječnja 2005.g. kao dana stupanja na snagu novog Zakona o porezu na dohodak (»Narodne novine« br. 177/2004, dalje u tekstu: 'ZPD/04') do 1. ožujka 2012.g., dividende i udjeli u dobiti na temelju udjela u kapitalu izuzeti su od poreznog opterećenja dohotka. Iznimka je bila predviđena čl. 68. st. 2. ZPD/04, sukladno kojem su se dividende i udjeli u dobiti na temelju udjela u kapitalu oporezivali pod uvjetom da su isplaćeni nakon 1. siječnja 2005.g., no samo ako su ostvareni u razdoblju od 1. siječnja 2001.g. do 31. prosinca 2004.g.

(...)

Člankom 8 ZID ZPD/13 propisano je da ako je odluka o isplati dividende i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu donesena prije 5. listopada 2013.g. kao dana stupanja na snagu ZID ZPD/13, a dividenda/udio u dobiti nije isplaćen do navedenog datuma, pri isplati te dividende i udjela u dobiti primijenit će se propisi koji su bili na snazi na dan kada je ta odluka o isplati dividende donesena.

Predlagatelj ističe da primjena čl. 8 ZID ZPD/13 dovodi do nejednakog tretmana poreznih obveznika, što obrazlaže na slijedećem primjeru:

Dioničko društvo A, dioničko društvo B i dioničko društvo C imaju po jednog dioničara. Sva tri dionička društva su u razdoblju prije 2000.g. te u razdoblju od 2005.-2010.g. ostvarila dobit, a pritom je odluka o isplati dividende donesena:

- u dioničkom društvu A u veljači 2012.g.,
- u dioničkom društvu B u travnju 2012.g.,
- u dioničkom društvu C dana 20. rujna 2013.g,
- u dioničkom društvu D dana 20. listopada 2013. g.

U konkretnom slučaju radi se o dohotku koji je ostvaren temeljem iste osnove (dobit dioničkog društva ostvarena u istom razdoblju) i na istom pravnom temelju (odluka o isplati dividende). Primjenom odredbe čl. 8 ZID ZPD/13 koji poreznu obvezu veže uz trenutak donošenja odluke o upotrebi dobiti, a ne uz razdoblje u kojem je dobit ostvarena, dohodak:

- dioničara u dioničkom društvu A ne podliježe oporezivanju;
- dioničara u dioničkom društvu B podliježe oporezivanju, budući da Odluka Ustavnog suda od 18. rujna 2013. nema retroaktivni učinak (a posljedično porezni obveznik ima pravo iz čl. 57.st. 2 Ustavnog zakona o Ustavnom sudu);
- dioničara u dioničkom društvu C ne podliježe oporezivanju;
- dioničara u dioničkom društvu D podliježe oporezivanju.

Navedeni čl. 8 ZID ZPD/13 dovodi do nejednakog tretmana dioničara/nositelja udjela u trgovačkim društvima u slučaju kad se dividenda/udio u dobiti na temelju udjela u kapitalu isplaćuje iz prenesene odnosno zadržane dobiti iz prijašnjih godina, a u slučaju kad je odluka o upotrebi dobiti donesena nakon uvođenja obveze plaćanja poreza na dohodak od dividende, što vrijeđa načela jednakosti i pravednosti poreznog sustava te jednakost između poreznih obveznika koji pripadaju istoj skupini.

(...)

Izbor trgovačkog društva da u dobroj vjeri privremeno zadrži dobit, primjerice radi investiranja u buduće poslovanje, pa u nekoj kasnijoj godini ipak odluči isplatiti dividendu iz dobiti ostvarene u poslovnoj godini u kojoj isplata dividende nije podlijeerala oporezivanju, nikako ne može imati za posljedicu da se naknadnim nametanjem poreza na dividendu isplaćene iz dobiti ostvarene u poslovnim godinama u kojima se nije primjenjivao porez na dividendu vlasnicima (dioničarima / imateljima poslovnih udjela) trgovačkih društava, isti