

Božo Prelević, dipl. iur.

# Nova Odluka Ustavnog suda RH o oporezivanju dohotka iz dividende i udjela u dobiti za razdoblje 2005.-2011.

Ustavni sud Republike Hrvatske donio je 18. lipnja 2014. novu Odluku kojim je odredbe Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak iz listopada 2013., kojim je ponovno ozakonjeno retroaktivno oporezivanje dohotka iz dividende i udjela u dobiti za razdoblje 2005.-2011., proglasio neustavnim. Autor u članku daje prikaz pravnih učinaka ovakve odluke Ustavnog suda RH, s posebnim osvrtom na pravne posljedice ove Odluke za poduzetnike koji su postupali po neustavnim zakonskim odredbama i platili porez na dohodak za navedeno razdoblje. Stručni članak sadrži i dosadašnju ustavno sudsku praksu vezanu uz ovu materiju.

## 1. Uvod

Od 11. srpnja 2014. na snazi su nove Odluke Ustavnog suda Republike Hrvatske<sup>1</sup> (u nastavku teksta: Odluka Ustavnog suda RH 2014.), kojima je još jedanput odlučivano o usklađenosti retroaktivnog (povratnog) oporezivanja dohotka iz dividende i udjela u dobiti za razdoblje od 2005.-2011. s Ustavom RH<sup>2</sup>. Makar se u tekstu radi lakšeg praćenja koristi termin „Odluka Ustavnog suda RH 2014.“, kako je navedeno, zapravo se ne radi o jednoj odluci Ustavnog suda RH nego o tri odluke, obzirom da je prijedlog za ocjenu ustavnosti odredbi Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak<sup>3</sup> (u nastavku teksta: ZID ZPD 125/13) na koju se Odluka Ustavnog suda RH 2014. odnosi, podnijelo više stranaka pa je o svakoj od njih, praktično na isti način, Ustavni sud RH posebno odlučio. Rezultat ustavnosudskog postupka jest da su Odlukom Ustavnog suda RH

2014. ukinuti su članci 6. i 8. ZID ZPD-a 125/13, odnosno neustavnim je još jedanput proglašeno retroaktivno oporezivanje dohotka iz dividende i udjela u dobiti za razdoblje od 2005.-2011. s Ustavom RH, sa svim pravnim posljedicama koje su određene Ustavnim zakonom o Ustavnom sudu Republike Hrvatske<sup>4</sup> (u nastavku teksta: UZUSRH), o kojima ćemo više navesti nešto kasnije.

Na žalost, mišljenja smo, kako ćemo pojasniti kasnije, ova Odluka Ustavnog suda RH 2014. u isto vrijeme i ne znači da svi oni poduzetnici koji su poštovali odredbe ZID ZPD-a 125/13 imaju pravo na povrat plaćenog poreza na dohodak za navedeno razdoblje već upravo suprotno. U svakom slučaju za potpuni prikaz i razumijevanje Odluke Ustavnog suda RH potrebno je ukratko upoznati se sa dosadašnjim zakonskim rješenjima oporezivanja dohotka iz dividende i udjela u dobiti za razdoblje 2005.-2011., ali i dosadašnjom praksom Ustavnog suda RH u rješavanju ovog pitanja. Dosadašnja zakonska rješenja na različit su način uređivala ovo pitanje.

1 Odluke Ustavnog suda RH, br. U-I-5294/2013, U-I-150/2014 i U-I-448/2014 od 18. lipnja 2014., Nar. nov., br. 83/14 od 11. srpnja 2014.

2 Nar. nov., br. 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10 i 85/10-pročišćeni tekst.

3 Nar. nov., br. 125/13 od 11. listopada 2013.

4 Nar. nov., br. 99/99., 29/02. i 49/02-pročišćeni tekst.

## 2. Dosadašnja zakonska uređenja

Odredbe Zakona o porezu na dohodak<sup>5</sup> (u nastavku teksta: ZPD) do sada su različito regulirale oporezivanje dohotka iz dividende i udjela u dobiti.

### 2.1. Oporezivanje dohotka od dividendi i udjela iz dobiti do 2000.



**ističemo...**

Do 2000. godine nije bilo propisano oporezivanje dividendi i udjela iz dobiti temeljem udjela u kapitalu.

### 2.2. Stari Zakon o porezu na dohodak iz 2000.

Starim Zakonom o porezu na dohodak iz 2000.<sup>6</sup> (u nastavku teksta: ZPD 2000.) u čl. 26. bilo je određeno kako se dohotkom od kapitala smatraju primici po osnovi dividendi, udjela u dobiti temeljem udjela u kapitalu te kamata, koji su ostvareni u poreznom razdoblju. Pri tome se dohodak od kapitala nije utvrđivao po osnovi dividendi i udjela u dobiti kada su oni bili upotrijebljeni za povećanje temeljnog kapitala. Sukladno čl. 38. ZPD-a 2000., stopa poreza na dohodak iznosila je za ove primitke 15%.

Međutim, temeljem odredbe čl. 53. ZPD-a 2000., nisu se oporezivali prihodi od dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu koji su ostvareni do početka njegove primjene. Znači, odredbama ZPD-a 2000. poštovana je načelna zabrana retroaktivnosti propisana u čl. 90. st. 4. i 5. Ustava RH. Ovom odredbom je propisano kako Zakoni i drugi propisi državnih tijela i tijela koja imaju javne ovlasti ne mogu imati povratno djelovanje nego povratno djelovanje, iz posebno opravdanih razloga, mogu imati samo pojedine odredbe zakona.

### 2.3. Oporezivanje dohotka iz dividende i udjela u dobiti prema novom ZPD-u



**ističemo...**

Donošenjem novog ZPD-a iz 2004. koji je stupio na snagu 1. siječnja 2005., dividende i udjeli u dobiti na temelju udjela u kapitalu su izuzete od poreznog opterećenja dohotka.

Iznimka od ovog načelnog pravila bila je predviđena u čl. 68. st. 2. ZPD-a iz 2004., 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.

### 2.4. Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 22/12)

Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak<sup>7</sup> (u nastavku teksta: ZID ZPD 22/12) koji je stupio na snagu 1. ožujka 2012., odnosno točnije, odredbom čl. 16. st. 3. ZID ZPD 22/12,

praktično je uvedeno retroaktivno oporezivanje primitaka iz dividendi i udjela u dobiti koji se isplaćuju nakon 1. ožujka 2012., a koji su ostvareni nakon 2000. godine, pri čemu je neoporezivi dio dohotka iznosio 12.000,00 kuna. Znači, stupanjem na snagu ZID ZPD 22/12 oporezivi su postali i do tada neoporezivi primici temeljem ZPD-a iz 2004. Ubrzo nakon stupanja na snagu ZID ZPD-a 22/12, pokrenuti su postupci za ocjenu ustavnosti navedene i nekih drugih njegovih odredbi.

## 3. Odluke Ustavnog suda RH o retroaktivnom oporezivanju iz ZID ZPD-a 22/12

Ustavni sud je tijekom 2013. godine donio dvije odluke o ustavnosti odredbe čl. 16. st. 3. ZID ZPD-a 22/12 o retroaktivnom oporezivanju dohotka iz dividende i udjela u dobiti za razdoblje 2005.-2011. i drugih njegovih odredbi.

### 3.1. Rješenje Ustavnog suda RH br. U-I-4763/2012 i U-I-1342/2013 od 3. travnja 2013.

Rješenjem Ustavnog suda RH br. U-I-4763/2012 i U-I-1342/2013 od 3. travnja 2013.<sup>8</sup>, koje je stupilo na snagu 12. travnja 2013., privremeno je, do donošenja konačne odluke Ustavnog suda RH, obustavljeno izvršenje svih akta i radnji Porezne uprave Ministarstva financija Republike Hrvatske (u nastavku teksta: Porezna uprava) i drugih adresata, vezanih uz naplatu poreza na dohodak svim obveznicima koji su taj dohodak ostvarili na temelju dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu. Radilo se zapravo o donesenim aktima i poduzetim radnjama temeljem čl. 7. st. 2., čl. 16. st. 3. i čl. 18. ZID ZPD-a 22/12. S aspekta oporezivanja dohotka iz dobiti, najbitnija je obustava izvršenja akata Porezne uprave donesenih temeljem čl. 16. st. 3. ZID ZPD-a 22/12, kojim je propisano retroaktivno oporezivanje dohotka iz dividendi i udjela u dobiti za iznose veće od 12.000,00 kuna godišnje iz zadržane dobiti ostvarene u razdoblju od 1. ožujka 2005. do 1. ožujka 2012<sup>9</sup>.

Znači, navedene sporne odredbe Zakona i dalje su ostale na snazi, ali je praktično obustavljeno izvršenje akata Porezne uprave koji su se odnosili na oporezivanje dohotka iz dividendi i udjela u kapitalu za razdoblje 2005.-2011. O navedenom se očitovala i Porezna uprava, mišljenjem<sup>10</sup>, koje je u odnosu na navedeno rješenje Ustavnog suda RH, s aspekta pravne snage, imalo samo deklaratoran karakter. Naime, sukladno čl. 31. st. 1. UZUSRH-a, odluke i rješenja Ustavnog suda RH obvezatni i dužna ih je poštovati svaka fizička i pravna osoba. Odredbama UZUSRH-a je nadalje određeno kako su sva tijela državne vlasti i lokalne i područne (regionalne) samouprave dužna u okviru svoga ustavnog i zakonskog djelokruga provoditi odluke i rješenja Ustavnog suda RH, a provedbu odluka i rješenja Ustavnog suda RH, preko tijela državne uprave osigurava Vlada RH<sup>11</sup>.

### 3.2. Odluka i Rješenje Ustavnog suda RH br. U-I-4763/2012 i U-I-1342/2013 od 18. rujna 2013.

Pet mjeseci nakon svoje prve, privremene odluke o ustavnosti čl. 16. st. 3. ZID ZPD-a 22/12, o retroaktivnom oporezivanju dohotka iz

<sup>8</sup> Nar. nov., br. 43/13 od 12. travnja 2013.

<sup>9</sup> Detaljnije u stručnom članku autora Prelević, B., „Odluka Ustavnog suda RH o privremenoj zabrani retroaktivnog oporezivanja dohotka iz dividende i udjela u dobiti“, RiPUP, br. 5/2013, str. 18.

<sup>10</sup> Klasa: 011-01/12-01/521, Ur. br. 513-07-21-01/13-3 od 16. travnja 2013.

<sup>11</sup> Čl. 31. st. 2. i 3. UZUSRH.

<sup>5</sup> Nar. nov., br. 177/04, 73/08, 80/10, 109/11-Odluka USRH, 114/11, 22/12, 144/12, 43/13-Rješenje USRH, 120/13-Odluka i Rješenje USRH, 125/13, 148/13, 12/14-Rješenje USRH i 83/14-Odluka USRH.

<sup>6</sup> Nar. nov., br. 127/00, 150/02, 163/03 i 30/04.

<sup>7</sup> Nar. nov., br. 22/12 od 23. veljače 2012.

dividende i udjela u dobiti za razdoblje 2005.-2011. te drugih njegovih odredbi, Ustavni sud RH donosi, kako se pretpostavljalo, svoju konačnu odluku o ovom pitanju.


**ističemo...**

Odlukom i Rješenjem br. U-I-4763/2012 i U-I-1342/2013<sup>12</sup>, koji su stupili na snagu 27. rujna 2013., između ostalog, Ustavni sud RH proglasio je neustavnom i ukinuo odredbu čl. 16. st. 3. ZIDZPD-a 22/12, kojom je bilo uvedeno retroaktivno oporezivanje dohotka iz dividende i udjela u dobiti za navedeno razdoblje 2005.-2011<sup>13</sup>.

Praktično u isto vrijeme sa stupanjem na snagu navedenih odluka Ustavnog suda RH, Vlada RH donijela je amandmane na Konačni prijedlog ZID ZPD-a 125/13 čija je procedura usvajanja bila u tijeku u Hrvatskom saboru, što je rezultiralo njihovim usvajanjem i njegovim donošenjem sredinom listopada 2013.

Iz sudske prakse – Odluka USRH br. U-I-4763/2012 i U-I-1342/2013 od 18. rujna 2013.:

*„... Ustavni sud utvrđuje da je razlikom učinjenom u čl. 16. st. 3. ZID ZPD-a 22/12 između dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu, koji su ostvareni do 31. prosinca 2000. i koji se ne oporezuje neovisno o datumu isplate, s jedne strane, te dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu ostvarenih nakon 31. prosinca 2000., a koji se isplaćuju od dana stupanja na snagu ZID ZPD-a 22/12 (1. ožujka 2012.) i oporezuju na način propisan ZPD-om iz 2004., s druge strane, propisan nejednak tretman među istom skupinom poreznih obveznika u jednakoj pravnoj situaciji“.*

#### 4. Donošenje ZID ZPD 125/13

Kako smo naveli, na sjednici Vlade RH žurno su, prije objave ružanske odluke Ustavnog suda RH u „Narodnim novinama“, a radi njene provedbe, usvojeni amandmani na Konačni prijedlog ZID ZPD-a 125/13. Rezultat toga je bilo usvajanje Konačnog prijedloga ZID ZPD-a 125/13 u Hrvatskom saboru praktično bez provedene rasprave i njegovo stupanje na snagu 19. listopada 2013. Odlukom čl. 8. ZID ZPD-a 125/13, između ostalog je bilo određeno kako se u slučaju da je odluka o isplati dividende i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu donesena, sukladno posebnim propisima, prije njegova stupanja na snagu, a isti nisu isplaćeni do tog dana (do 19. listopada 2013.), 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 je isplatitelj trebao dokazati vjerodostojnim ispravama<sup>14</sup>. Odmah po objavljivanju i stupanju ZID ZPD-a 125/13 na snagu, stručna javnost je upozorila na činjenicu da se i novim zakonskim rješenjem „na mala vrata“ ponovno uvodi retroaktivno oporezivanje dohotka iz dividende i udjela u dobiti za razdoblje od 2005.-2011.

Ovakvim zakonskim rješenjem su svi oni porezni obveznici koji nisu isplatili dobit „kažnjeni“ u odnosu na one porezne obveznike koji

su odmah isplatili dividendu i udjele u dobiti. Ubrzo su uslijedile i nove ustavne tužbe koje su dovele do najnovije odluke Ustavnog suda RH.

#### 5. Nova Odluka Ustavnog suda RH 2014.

Postupak za ocjenu ustavnosti odredbi čl. 6. i 8. ZID ZPD-a 125/13 s Ustavom RH pokrenula su tri predlagatelja.

##### 5.1. Polazište predlagatelja ocjene ustavnosti spornih odredbi ZID ZPD-a 125/13

Jedan od predlagatelja, ukratko, u svojem zahtjevu za ocjenu ustavnosti spornih zakonskih odredbi isticao je kako se njegovim odredbama ponovno povratno oporezuju porezni obveznici za vrijeme kad su bili zakonski oslobođeni plaćanja poreza na dividende i udjele u dobiti na temelju udjela u kapitalu, odnosno za razdoblje od 1. siječnja 2005. do 1. ožujka 2012., odnosno stupanja na snagu ZID ZPD 22/12. Predlagatelj je iznio stanovište kako je ovakvo zakonsko rješenje u suprotnosti s vladavinom prava te s načelima pravne sigurnosti i pravne izvjesnosti objektivnog pravnog poretka.

Nadalje, ovakvo zakonsko rješenje, po mišljenju drugog predlagatelja, dovodi do nejednakog tretmana poreznih obveznika, jer se dohodak ostvaren temeljem iste osnove i na istom pravnom temelju, primjenom spornih zakonskih odredbi veže uz trenutak donošenja odluke o upotrebi dobiti, a ne uz razdoblje u kojem je dobit ostvarena. Ovakvo zakonsko rješenje može dovesti do nejednakog tretmana poduzetnika koji su ostvarili dobit u istom razdoblju, što vrijeđa načelo jednakosti poreznog sustava i jednakost između poreznih obveznika koji pripadaju istoj skupini.

U konačnici, kako je navedeno u Odluci Ustavnog suda RH 2014., izbor trgovačkog društva da u dobroj vjeri privremeno zadrži dobit s time da u nekoj kasnijoj godini ipak odluči isplatiti dividendu iz dobiti ostvarene u poslovnoj godini u kojoj isplata dividende nije podlijezala 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 trgovačkih društava, isti dovedu u nepovoljniji položaj u odnosu na one vlasnike koji su donijeli odluku o isplati dividende i izvršila isplatu dobiti ostvarene u istom razdoblju prije stupanja na snagu spornog čl. 8. ZID ZPD 125/13.

Treći predlagatelj također je isticao sporni retroaktivni učinak osporene zakonske odredbe o oporezivanju dohotka iz dividendi i udjela u dobiti za razdoblje 2005.-2011. Predlagatelj je naveo kako su sporne odredbe ZID ZPD 125/13 sadržajno istovjetne neustavnoj odredbi čl. 16. st. 3. ZID ZPD 22/12<sup>15</sup>. U zahtjevu za ocjenu ustavnosti predlagatelj je naveo i kako zakonodavac protivno Poslovniku o radu Hrvatskoga sabora<sup>16</sup> nije obrazložio posebno opravdane razloge za povratni učinak pojedinih odredbi ZID ZPD-a 125/13.

Temeljem svega navedenog, predlagatelji su od Ustavnog suda RH tražili ukidanje spornih odredbi ZID ZPD-a 125/13.

##### 5.2. Očitovanje Ministarstva financija RH

Između ostalog, Ministarstvo financija RH (u nastavku teksta: Ministarstvo) je u svojem očitovanju Ustavnom sudu RH istaknulo kako je oporezivanje dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu uvedeno radi ostvarenja generalnog načela oporezivanja dohotka po načelu blagajne, odnosno nastanka porezne obveze u

12 Nar. nov., br. 120/13 od 27. rujna 2013.

13 Više u stručnom članku autora Prelević, B., „Odluka Ustavnog suda RH o ukidanju odredbi Zakona o porezu na dohodak o retroaktivnom oporezivanju dohotka iz dividende i udjela u dobiti“, RiPUP, br. 10/2013, str. 162.

14 Opširnije u stručnom članku autora Prelević, B., RiPUP br. 11/2013, „Oporezivanje dohotka iz dividende i udjela u dobiti za razdoblje 2005.-2011.“, str. 15.

15 Vidjeti pod 3.2.

16 Nar. nov., br. 81/13 od 29. lipnja 2013.

trenutku isplate primitka. Pri tome se temeljem osporenog zakonskog rješenja iz ZID ZPD-a 125/113 više nisu primjenjivale nikakve iznimke od načela blagajne, kao što je bio slučaj u prijašnjim zakonskim rješenjima nego je propisana oporezivost svih dividendi i udjela u dobiti isplaćenih nakon stupanja ZID ZPD-a 125/13. Ministarstvo je u svojem očitovanju zaključilo kako se osporavanim zakonskim rješenjima iz ZID ZPD-a 125/13 svim poreznim obveznicima kojima je odluka o isplati dividende donesena nakon njegova stupanja na snagu pri isplati plaćaju porez na dohodak te se na sve porezne obveznike koji se nalaze u istom položaju i ostvaruju isti dohodak u isto vrijeme na istom pravnom temelju, primjenjuju iste porezne stope i porez se utvrđuje na isti način i obveza uplate poreza nastupa u isto vrijeme, odnosno u trenutku isplate dividende.

### 5.3. Ocjena Ustavnog suda RH

U Odluci Ustavnog suda RH 2014. istaknuto je, između ostalog, načelno stajalište kako je zakonodavac samostalan u uređenju poreznog sustava RH, ali uz obvezu uvažavanja ustavnih načela jednakosti i pravednosti. Sukladno ovim načelima, porezne obveze moraju biti utvrđene i raspoređene na sve porezne obveznike na način da budu razmjerne njihovoj ekonomskoj snazi, odnosno sukladne sa zahtjevom ravnomjerne raspodjele poreznog tereta. Ustavni sud RH pozvao se i na svoju prošlogodišnju odluku i rješenje, br. U-I-4763/2012 i U-I-1342/2013 od 18. rujna 2013.<sup>17</sup>, kojima je odredbu čl. 16. st. 3. ZID ZPD-a 22/13 ocijenio neustavnom, između ostalog i zato jer propisuje nejednak tretman među istom skupinom poreznih obveznika u usporedivoj pravnoj situaciji.

Ustavni sud RH također je utvrdio da su se neustavnom odredbom čl. 16. st. 3. ZID ZPD-a 22/12 povratno oporezivali porezni obveznici za vrijeme kad su zakonski bili oslobođeni plaćanja poreza na dividende i udjele u dobiti na temelju udjela u kapitalu, odnosno za razdoblje od 1. siječnja 2005. do 1. ožujka 2012. Ovi zbirni učinci čl. 16. st. 3. ZID ZPD-a 22/12 (nejednak tretman unutar iste skupine poreznih obveznika u usporedivoj situaciji zajedno s povratnim djelovanjem te zakonske odredbe) su na kraju i doveli do utvrđenja njegove nesuglasnosti s Ustavom RH, odnosno njegova ukidanja. Obrazlažući dalje svoju odluku, Ustavni sud RH je potvrdio stajalište predlagatelja, kako osporenim odredbama čl. 6. i 8. ZID ZPD-a 125/13 zakonodavac ponovno povratno zahvaća i odnose koji su faktično i pravno nastali prije njihova stupanja na snagu i u konačnici takvim zakonskim dovodi do nejednakog tretmana unutar iste skupine poreznih obveznika u usporedivoj situaciji.

Da bi zakonske mjere koje dovode do povratnog (retroaktivnog) oporezivanja odnosno do nejednakog tretmana unutar iste skupine poreznih obveznika u usporedivoj situaciji bile ustavnopravno prihvatljive, moraju imati objektivno i razumno opravdanje te jasno izražen i obrazložen legitimni cilj u općem interesu, ali moraju biti i razmjerne legitimnom cilju koji se njima nastoji postići. One ne smiju predstavljati nerazmjernan teret za adresate i ne smiju dovoditi do neopravdane razlike i nejednakosti u tretmanu pojedinih skupina poreznih obveznika u usporedivoj situaciji. Razmatrajući zakonodavni postupak, Ustavni sud RH je utvrdio kako su osporeni prijedlozi amandmana na čl. 6. i 8. ZID ZPD-a 125/13 prihvaćeni u Hrvatskom saboru bez potrebnih obrazloženja koji bi razjasnili opravdanost osporene zakonske intervencije pa je Ustavni sud RH onemogućen u procjeni bi li osporena mjera iznimno mogla biti ustavnopravno opravdana.

Stoga je Ustavni sud RH zaključio kako su zbirni učinci osporenih čl. 6. i 8. ZID ZPD-a 125/13 u osnovi istovjetni učincima čl. 16. st. 3. ZID ZPD-a 22/12, koji su još prošle godine ocijenjeni nesuglasnim s

Ustavom RH, konstatirajući kako predlagateljica ZID ZPD-a 125/13 (Vlada RH) nije ni predočila ni obrazložila posebne okolnosti kojima bi se takvi učinci čl. 6. i 8. ZID ZPD-a 125/13 eventualno mogli ustavnopravno opravdati.



#### ističemo...

Temeljem navedenog, Odlukom Ustavnog suda RH 2014., koja je, kako smo naveli, stupila na snagu 11. srpnja 2014. ukinute su odredbe čl. 6. i 8. ZID ZPD-a 125/13.

### 6. Pravni učinak nove Odluke USRH iz 2014.



#### ističemo...

Najvažniji pravni učinak nove Odluke USRH 2014. kojom su ukinuti čl. 6. i 8. ZID ZPD-a 125/13 jest da od dana objave ove Odluke u „Narodnim novinama“ 11. srpnja 2014., poduzetnici definitivno mogu isplaćivati dohodak iz dividendi i udjela u dobiti za razdoblje od 2005. do 2011. godine, bez obveze plaćanja poreza prema odredbama ZID ZPD-a 125/13.

Kako to proizlazi iz čl. 55. st. 2. UZUSRH-a, ukinuti zakon i drugi propis, odnosno njihove ukinute odredbe, prestaju važiti danom objave odluke Ustavnog suda RH u „Narodnim novinama“, ako Ustavni sud RH ne odredi drugi rok. To znači da su ukinute odredba čl. 6. i 8. ZID ZPD-a 125/13, prestale važiti dana 11. srpnja 2014.

Međutim, kako su brojni porezni obveznici u dobroj vjeri, ne želeći kršiti zakonske odredbe, nakon donošenja ZID ZPD-a 125/13 platili porez na dohodak iz dividendi i udjela u dobiti za razdoblje 2005.-2011., postavlja se pitanje mogu li oni tražiti naknadu štete od RH, ili povrat poreza?



#### ističemo...

Na žalost, kako je Ustavni sud RH ukinuo sporne zakonske odredbe, a nije ih poništio, izvjesno je kako povrat isplaćenog poreza mogu očekivati samo oni isplataljevi koji su podnijeli zahtjev za ocjenu ustavnosti spornih odredbi ZID ZPD-a 125/13 s Ustavom RH.

Naime, odredbom čl. 58. st. 2. UZUSRH-a određeno je kako svaka fizička, ili pravna osoba koja je Ustavnom sudu RH podnijela prijedlog za ocjenu suglasnosti pojedine zakonske odredbe s Ustavom RH, ima pravo podnijeti zahtjev nadležnom tijelu za izmjenu pravomoćnog pojedinačnog akta kojim joj je povrijeđeno pravo temeljem ukinutog zakona. Ovo pravo može iskoristiti u roku od šest mjeseci od dana objave Odluke Ustavnog suda RH, odnosno do 11. siječnja 2015.

Iz spomenute odredbe UZUSRH-a proizlazilo bi da pravo na povrat poreza imaju samo oni koji su podnijeli Ustavnom sudu RH zahtjev za ocjenu suglasnosti s Ustavom RH odredbi čl. 6. i 8. ZID ZPD-a 2013. Zanimljiv je, međutim, stav samog Ustavnog suda u vezi učinaka ukinutih propisa u jednoj ranijoj odluci.

<sup>17</sup> Vidjeti pod 3.2.

Iz sudske prakse – Odluka Ustavnog suda br. U-III-86/2001 od 17. rujna 2003.:

... Načelno valja istaknuti da ukinuti zakon, odnosno ukinute zakonske odredbe prestaju važiti danom objave odluke Ustavnog suda u »Narodnim novinama« ako Ustavni sud ne odredi drugi rok (stavak 2. članka 55. Ustavnog zakona). Ovim odredbama određuje se samo učinak ukidanja zakona, ali ne i pravne posljedice koje je zakon izazvao za vrijeme prije ukidanja... Zaključak da je zakon, odnosno pojedina zakonska odredba bila protivna Ustavu i prije njenog ukidanja proizlazi ne samo iz prirode stvari, nego i iz određenih ustavnopravnih odredaba...“.

Mišljenja smo da ova odluka Ustavnog suda RH ipak ne predstavlja temelj za povrat plaćenog poreza na dohodak iz dividende i udjela iz dobiti i za porezne obveznike koji nisu podnijeli zahtjev za ocjenu suglasnosti spornih odredbi ZID ZPD-a 125/13 s Ustavom RH, posebno vodeći računa o spomenutom čl. 58. st. 2. UZSRH-a.

Na kraju u priloženoj tablici pokušat ćemo rezimirati pitanje oporezivosti dohotka od dividende i udjela iz dobiti za pojedina razdoblja:

Oporezivost dohotka iz dividendi i udjela iz dobiti	
Razdoblje ostvarene dobiti	Oporezivost
do 31.12.2000.	neoporeziva
1.1.2001.-31.12.2004.	oporeziva, obračunati 12% predujma poreza na dohodak od kapitala i prirez
1.1.2005.-1.3.2012.	neoporeziva
od 1.3.2012.	oporeziva, obračunati 12% predujma poreza na dohodak od kapitala i prirez

## 7. Zaključak

Za očekivati je kako nakon ove treće Odluke Ustavnog suda RH 2014. o retroaktivnom oporezivanju dohotka iz dividende i udjela iz dobiti za razdoblje 2005.-2011. više neće biti pokušaja drukčijeg zakonskog uređenja ove materije. Naime, podsjećamo kako su, sukladno čl. 31. st. 1. UZUSRH-a, odluke i rješenja Ustavnog suda RH obvezatni i dužna ih je poštovati svaka fizička i pravna osoba. Odredbama UZUSRH-a je nadalje određeno kako su sva tijela državne vlasti i lokalne i područne (regionalne) samouprave dužna u okviru svoga ustavnog i zakonskog djelokruga provoditi odluke i rješenja Ustavnog suda RH, a provedbu odluka i rješenja Ustavnog suda RH, preko tijela državne uprave osigurava Vlada RH<sup>18</sup>.

Odluka Ustavnog suda RH 2014. na žalost za one poduzetnike koji su platili porez na dohodak iz dividende i udjela iz dobiti za navedeno razdoblje, mišljenja smo, ne znači i da mogu očekivati povrat plaćenog poreza temeljem ukinutih spornih odredbi ZID ZPD-a 125/13. Ovo pravo izvjesno mogu očekivati samo predlagatelji ocjene ustavnosti spornih odredbi ZID ZPD-a 125/13 s Ustavom RH.

### Literatura:

- 1) Ustav Republike Hrvatske (Nar. nov., br. 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10 i 85/10), pročišćeni tekst - www.propisi.hr;
- 2) Ustavni zakon o Ustavnom sudu Republike Hrvatske (Nar. nov., br. 99/99., 29/02. i 49/02), pročišćeni tekst - www.propisi.hr;
- 3) Rješenje Ustavnog suda Republike Hrvatske broj U-I-4763/2012 i U-I-1342/2013 od 3. travnja 2013. (Nar. nov., br. 43/13) – www.usud.hr;
- 4) Odluka i Rješenje Ustavnog suda RH br. U-I-4763/2012 i U-I-1342/2013 od 18. rujna 2013. (Nar. nov., br. 120/13) – www.usud.hr;
- 5) Odluke Ustavnog suda RH, br. U-I-5294/2013, U-I-150/2014 i U-I-448/2014 od 18. lipnja 2014. (Nar. nov., br. 83/14) – www.usud.hr;

18 Čl. 31. st. 2. i 3. UZUSRH.

- 6) Zakon o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 177/04, 73/08, 80/10, 109/11, 114/11, 22/12, 144/12, 43/13, 120/13, 125/13, 148/13 i 12/14 i 83/14), pročišćeni tekst – www.propisi.hr;
- 7) Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 22/12);
- 8) Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 125/13);
- 9) Zakon o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 127/00, 150/02, 163/03 i 30/04);
- 10) Poslovnik o radu Hrvatskoga sabora (Nar. nov., br. 81/13) – www.propisi.hr;
- 11) Konačni prijedlog Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 125/13) – www.sabor.hr;
- 12) Amandmani Vlade RH na Konačni prijedlog Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 125/13) – www.vlada.hr;
- 13) Mišljenje Ministarstva financija, Porezna uprava, Klasa: 011-01/12-01/521, Ur. br. 513-07-21-01/13-3 od 16. travnja 2013.
- 14) Božina, A.; Pavičić, D., stručni članak „Isplata dividendi i udjela u dobitku nakon 19. listopada 2013.“, RRIF br. 11/2013, str. 110;
- 15) Bartolec S.; Uljanić, I., stručni članak, „Nove izmjene Zakona o porezu na dohodak“, Financije, pravo i porezi, str. 5.
- 16) Prelević, B., stručni članak, „Oporezivanje dohotka iz dividende i udjela u dobiti za razdoblje 2005.-2011.“, RiPUP br. 11/2013, str. 15.
- 17) Prelević, B., stručni članak „Odluka Ustavnog suda RH o privremenoj zabrani retroaktivnog oporezivanja dohotka iz dividende i udjela u dobiti“, RiPUP br. 10/13, str. 162;
- 18) Prelević, B., „Odluka Ustavnog suda RH o privremenoj zabrani retroaktivnog oporezivanja dohotka iz dividende i udjela u dobiti“, RiPUP br. 5/2013, str. 18;
- 19) www.usud.hr;
- 20) www.sabor.hr;
- 21) www.vlada.hr.

## Ne zaboravite:

- **Od 11. srpnja 2014. na snazi su nove Odluke Ustavnog suda RH kojima su ponovno ukinute odredbe Zakona o porezu na dohodak o retroaktivnom oporezivanju dohotka iz dividende i udjela iz dobiti za razdoblje 2005.-2011.;**
- **Ustavni sud RH je svojim odlukama ocijenio neustavnim nejednak tretman među istom skupinom poreznih obveznika u jednakoj pravnoj situaciji;**
- **Stav je Ustavnog suda RH kako porezne obveze moraju biti utvrđene i raspoređene na sve porezne obveznike na način da budu razmjerne njihovoj ekonomskoj snazi, odnosno sukladne sa zahtjevom ravnomjerne raspodjele poreznog tereta;**
- **Od dana objave nove Odluke Ustavnog suda RH u »Narodnim novinama«, odnosno od 11. srpnja 2014., poduzetnici mogu isplaćivati dohodak iz dividendi i udjela u dobiti za razdoblje od 2005. do 2011. godine, bez obveze plaćanja poreza prema odredbama ZID ZPD-a 125/13;**
- **Kako je Ustavni sud RH ukinuo sporne zakonske odredbe, a nije ih poništio, povrat isplaćenog poreza mogu očekivati samo oni isplatalitelji koji su podnijeli zahtjev za ocjenu ustavnosti spornih odredbi ZID ZPD-a 125/13 s Ustavom RH;**
- **Prema važećim propisima, sva tijela državne vlasti i lokalne i područne (regionalne) samouprave dužna u okviru svoga ustavnog i zakonskog djelokruga provoditi odluke i rješenja Ustavnog suda RH.**