



Kabinet Zaštitnika	020/241-642
Savjetnici	020/225-395
Centrala	020/225-395
Fax:	020/241-642
E-mail:	ombudsman@t-com.me
	www.ombudsman.co.me

Broj: 01-34/23
Podgorica, 3. april 2023. godine
MP/MP

Zaštitnik ljudskih prava i sloboda Crne Gore, na osnovu čl. 20 i člana 41 Zakona o Zaštitniku/ci ljudskih prava i sloboda Crne Gore ("Sl.list CG", br.42/11, 32/14 i 21/17), sproveo je ispitni postupak po pritužbi XX, iz Podgorice i utvrdio činjenično stanje na način koji slijedi.

I UVOD

1. Postupak pred Zaštitnikom ljudskih prava i sloboda, odnosi se na postupanje Uprave prihoda i carina, Područne jedinice Podgorica u postupku utvrđivanja poreske obaveze po osnovu poreza na dodatu vrijednost poreskom obvezniku XX i nepostupanja po zahtjevu podnosioca pritužbe, od 27. decembra 2022. godine, kojim je tražio povraćaj više plaćene poreske obaveze.

II ČINJENICE

2. Prvenstveno se ukazuje da su činjenice koje su utvrđene u postupku (ne u potpunosti), dostavljene isključivo od strane podnosioca pritužbe, dok Uprava prihoda i carina - Područna jedinica Podgorica - Filijala za utvrđivanje i naplatu poreskih obaveza samo je djelimično kroz izjašnjenje uputila na određene činjenice i okolnosti odnosnog predmeta, bez dostavljanja cjelokupne dokumentacije.

3. Dana 1. novembra 2016. godine Poreska uprava - Područna jedinica Podgorica, donijela je rješenje br. 03/8-137/7-16 kojim se poreskom obvezniku advokatu XX, utvrđuje poreska obaveza po osnovu poreza na dodatu vrijednost za period 04/2012-12/2015 godine u novčanim iznosima bliže navedim u dispozitivu rješenja.

4. Navedeno rješenje poništeno je u žalbenom postupku rješenjem drugostepenog organa Ministarstva finansija br.04-1006/1-16 od 13. januara 2017. godine.

5. Dana 20. aprila 2017. godine, prvostepeni organ u ponovnom postupku donio je rješenje br. 03/8-137/9-16, koje je drugostepeni organ - Ministarstva finansija rješenjem br.04-217/1-17 od 12. juna 2017. godine, poništio i vratio na ponovni postupak i odlučivanje.

6. U ponovnom postupku prvostepeni organ dana 29. septembra 2017. godine donio je rješenje br.03/8-3-137/11-16 koje je nakon presude Upravnog suda Crne Gore U.br.12611/17 od 16. aprila 2019. godine poništeno rješenjem drugostepenog organa Ministarstva finansija br. 04- 608/3-17 od 14. maja 2019. godine.

7. Nakon toga, dana 14. maja 2019. godine, Direktorat za poreski i carinski sistem donio je rješenje br. K04-608/3-2017.

8. Dana 1. decembra 2022. godine, Uprava prihoda i carina - Područna jedinica Podgorica - Filijala za inspekcijski nadzor sprovela je nadzor u dijelu pravilnosti obračunavanja, prijavljivanja i plaćanja poreza i doprinosa na prihod od obavljanja samostalne advokatske djelatnosti i o izvršenom inspekcijskom nadzoru sačinila zapisnik br. 03/8-3-137/16-2016.

9. Dana 22. decembra 2022. godine, Uprava prihoda i carina - Područna jedinica Podgorica - Filijala za inspekcijski nadzor donijela je rješenje br. 03/8-3-137/17-2016, kojim se poreskom obvezniku advokatu XX utvrđuje poreska obaveza po osnovu poreza na dodatu vrijednost za period 04/2012-12/2015. godine u novčanom iznosu bliže određenom dispozitivom rješenja.

10. Dana 27. decembra 2022. godine, podnosilac pritužbe Upravi prihoda i carina - Područnoj jedinici Podgorica podnio je zahtjev za povraćaj više plaćene poreske obaveze.

11. Dana 30. januara 2023. godine, Uprava prihoda i carina - Područna jedinica Podgorica - Filijala za utvrđivanje i naplatu poreskih obaveza, donijela je rješenje br. 16/01-2-13563/4, kojim se tačkom I djelimično usvaja zahtjev poreskog obveznika XX i vrši povraćaj više uplaćenih sredstava u ukupnom iznosu bliže naznačenom u dispozitivu rješenja, a tačkom II odbija zahtjev podnosioca u dijelu povraćaja više plaćene poreske obaveze u ukupnom iznosu bliže navedenom dispozitivom rješenja.

III RELEVANTNO DOMAĆE I MEĐUNARODNO PRAVO

Ustav Crne Gore („Sl. list CG“, br.1/07 i 38/13)

Član 6

Crna Gora jemči prava i slobode. Prava i slobode su nepovredivi. Svako je obavezan da poštuje prava i slobode drugih.

Član 20

Svako ima pravo na pravni lijek protiv odluke kojom se odlučuje o njegovom pravu ili na zakonom zasnovanom interesu.

Zakon o opštem upravnom postupku¹ (“Sl. list RCG”, br. 60/03 i “Sl. list CG” br. 73/10 i 32/11)

Član 126

Prije donošenja rješenja moraju se utvrditi sve odlučne činjenice i okolnosti koje su od značaja za donošenje rješenja i strankama omogućiti da ostvare i zaštite svoja prava i pravne interese.

Član 127

Službeno lice koje vodi postupak može u toku cijelog postupka upotpunjavati činjenično stanje i izvoditi dokaze radi utvrđivanja i onih činjenica koje u postupku nijesu bile iznijete ili nijesu utvrđene.

Službeno lice koje vodi postupak narediće po službenoj dužnosti izvođenje svakog dokaza, ako nađe da je to potrebno radi razjašnjenja stvari.

¹ Zakon važio u vrijeme vršenja inspekcijskog nadzora i donošenja rješenja o utvrđivanju obaveze poreza na dodatu vrijednost

Službeno lice koje vodi postupak pribaviće po službenoj dužnosti podatke o činjenicama o kojima službenu evidenciju vodi organ nadležan za rješavanje u upravnoj stvari. Na isti način postupiće službeno lice u pogledu činjenica o kojima službenu evidenciju vodi drugi organ.

Član 196

Na osnovu odlučnih činjenica utvrđenih u postupku, organ nadležan za rješavanje donosi rješenje o upravnoj stvari koja je predmet postupka.

Član 212

Kada se postupak pokreće povodom zahtjeva stranke, odnosno po službenoj dužnosti, ako je to u interesu stranke, a prije donošenja rješenja nije potrebno sprovesti poseban ispitni postupak, niti postoje drugi razlozi zbog kojih se ne može donijeti rješenje bez odlaganja (rješavanje prethodnog pitanja i dr.), organ je dužan da donese rješenje i dostavi ga stranci što prije, a najkasnije u roku od 20 dana od dana predaje urednog zahtjeva, odnosno od dana pokretanja postupka po službenoj dužnosti, ako posebnim zakonom nije određen kraći rok.

U ostalim slučajevima, kada se postupak pokreće povodom zahtjeva stranke, odnosno po službenoj dužnosti, ako je to u interesu stranke, organ je dužan da donese rješenje i dostavi ga stranci najkasnije u roku od jednog mjeseca, ako posebnim zakonom nije određen kraći rok.

Ako organ protiv čijeg je rješenja dopuštena žalba ne donese rješenje i ne dostavi ga stranci u propisanom roku, stranka ima pravo na žalbu kao da je njen zahtjev odbijen. Ako žalba nije dopuštena, stranka može neposredno pokrenuti upravni spor pred nadležnim sudom, u skladu sa zakonom kojim se uređuje upravni spor.

Zakon o poreskoj administraciji ("Službeni list Republike Crne Gore", br. 65/01, 80/04, 29/05, "Službeni list Crne Gore", br.73/10, 20/1, 28/12, 8/15, 47/17, 52/19, 145/21)

Član 5

Poslove utvrđivanja, naplate i kontrole poreza koje uvodi Crna Gora, vrši organ uprave nadležan za poslove poreza (u daljem tekstu: poreski organ).

Član 42

Poreska obaveza je obaveza poreskog obveznika odnosno poreskog dužnika da plati porez, kamatu i troškove postupka, pojedinačno ili zajedno, na način propisan zakonom.

Poreska obaveza iz stava 1 ovog člana za određeni porez, troškove postupka ili kamatu smatra se dospjelom u roku propisanim zakonom.

Član 73

Inspeksijski nadzor je postupak provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje poreskog obveznika i drugih lica, koju provodi poreski organ u skladu sa ovlaštenjima iz zakona kojim se uređuju pojedine vrste poreza.

Član 91

Ukoliko se u postupku inspeksijskog nadzora utvrde nove činjenice i okolnosti koje ukazuju da poreski obveznik nije pravilno utvrdio porez, poreski organ će, na osnovu zapisnika o inspeksijskom nadzoru, rješenjem utvrditi poresku obavezu.

Član 95

Na iznos neplaćenog ili manje plaćenog poreza, plaća se kamata po stopi od 0,03% dnevno, počev od narednog dana od dana dospelosti.

Ako je, u skladu sa odredbom člana 51 stav 5 ovog zakona, plaćanje poreskog duga odloženo, kamata se obračunava i za period za koji je poreski dug odložen.

Na iznos dugovnih kamata, ne plaća se kamata.

Član 96

Na iznos više plaćenog poreza poreski obveznik ima pravo na kamatu po stopi iz člana 95 ovog zakona.

Kamata se obračunava od dana prijema zahtjeva za povraćaj više plaćenog poreza.

Ako je osnov za povraćaj poreza poništeno, izmijenjeno ili ukinuto rješenje ili drugi akt o zaduženju, kamata se obračunava od dana uplate poreza.

Član 97

Ukoliko poreski obveznik izvrši uplatu veću od iznosa poreske obaveze, poreski organ je dužan iznos preplate sa pripadajućom kamatom vratiti poreskom obvezniku ili, uz njegovu saglasnost, usmjeriti za izmirenje poreza za naredni poreski period, u skladu sa ovim zakonom.

Zakon o Zaštitniku ljudskih prava i sloboda Crne Gore („Službeni list CG“, br.42/11 i 32/14)

Član 20

Nakon završetka ispitivanja povrede ljudskih prava i sloboda Zaštitnik daje mišljenje o tome da li je, na koji način i u kojoj mjeri došlo do povrede ljudskih prava i sloboda.

Evropska konvencija za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda

Relevantni dio **člana 6 stav 1** glasi kako slijedi:

Svako, tokom odlučivanja o njegovim građanskim pravima i obavezama..., ima pravo na pravičnu i javnu raspravu...pred nezavisnim i nepristrasnim sudom, obrazovanim na osnovu zakona...”

IV OCJENA ZAŠTITNIKA

12. Podnosilac pritužbe žali se na postupanje Uprave prihoda i carina - Područne jedinica Podgorica u postupku u kojem je rješenjem tog organa kao poreskom obvezniku utvrđena poreska obaveza po osnovu poreza na dodatu vrijednost za određeni vremenski period, kao i nepostupanja po zahtjevu kojim je tražio povraćaj više plaćene poreske obaveze.

13. Izjašnjavajući se na zahtjev Zaštitnika Uprava prihoda i carina - Područna jedinica Podgorica - Filijala za utvrđivanje i naplatu poreskih obaveza u bitnom je navela da je postupajući po zahtjevu podnosioca pritužbe za povraćaj više plaćenih poreskih obaveza poreski službenik, dana 17. januara 2023. godine sačinio zapisnik o usmenoj raspravi, radi pravilnog i potpunog utvrđivanja svih činjenica i okolnosti koje su od značaja za zakonito i pravilno odlučivanje i kako bi se podnosiocu zahtjeva omogućilo da učestvuje u predmetnom upravnom postupku, radi zaštite svojih prava i pravnih interesa. Nakon zapisnika, istog dana postupajući službenik donio je i Obavještenje o rezultatima ispitnog postupka br.16/01-2-13563/3 od 17. januara 2023. godine, a koje je uručeno poreskom obvezniku dana 18. januara 2023. godine. Na navedeno Obavještenje o rezultatima ispitnog postupka, poreski obveznik je dostavio izjašnjenje br.16/01-2-415 od 19. januara 2023. godine. Nakon sprovedenog upravnog postupka donijeto je rješenje br.16/01-2-13563/4 od 30. januara 2023. godine kojim se djelimično usvaja zahtjev poreskog obveznika XX i vrši povraćaj više uplaćenih sredstava u iznosu od 8.649,786 i kamata za period od 14. decembra

2022. godine do 30. januara 2023. godine u iznosu od 88,23 eura sa uplatnog računa br.XXXXXXX - porez i doprinos na dohodak fizičkih lica u korist računa XX br.XXXXXXX koji se vodi kod Crnogorske komercijalne banke, dok se odbija zahtjev u dijelu povraćaja više plaćene poreske obaveze u ukupnom iznosu od 4.213,796.

15. Zaštitnik cijeni da predmetnu pritužbu u odnosu na (ne)postupanje ovog organa, imajući u vidu izložene navode i utvrđeno činjenično stanje, valja razmatrati sa aspekta eventualne povrede prava na pravično suđenje u razumnom roku iz člana 32 Ustava Crne Gore i člana 6 Evropske konvencije za zaštitu ljudskih prava i sloboda.

a) Opšti principi – relevantna načela

16. Evropska komisija za efikasnost pravosuđa (The European Commission for the Efficiency of Justice – CEPEJ), u svom Izvještaju između ostalog navodi da, ako postupak u jednom stepenu suđenja traje preko dvije godine, ESLJP pažljivo ispituje slučaj da bi utvrdio je li nacionalni sud postupao s potrebnom revnošću.

17. U složenim predmetima, ESLJP može ocijeniti dopuštenim i razdoblje duže od dvije godine, ali će, u pravilu, pažljivo ocijeniti očigledna preduga razdoblja neaktivnosti. Postupak koji traje preko pet godina rijetko će biti ocijenjen saglasnim konvencijskom pravu na suđenje u razumnom roku, a gotovo nikad postupci koji traju preko osam godina.

18. Razdoblje koje se uzima u obzir u upravnim postupcima započinje danom kada je nastao "spor" u smislu člana 6. stav 1. Konvencije. To može biti dan kad je stranka prvi put podnijela redovni pravni lijek u upravnom postupku ili dan kad je stranka prvi put podnijela sredstvo pravne zaštite protiv ćutanja uprave.

19. Nadalje, prema praksi ESLJP, razumna dužina postupka mora cijeniti u svjetlu okolnosti predmeta i u odnosu na sljedeće kriterijume: složenost slučaja, ponašanje podnosioca predstavke i ponašanje nadležnih vlasti i važnost onoga što je važno za podnosioca predstavke u postupku.

20. Naročito, ponovno preispitivanje jednog predmeta nakon vraćanja na ponovno odlučivanje može samo po sebi otkrivati ozbiljne nedostatke pravnog sistema države.

b) Primjena navedenih principa na predmetni slučaj

21. Vraćajući se na predmetni slučaj, Zaštitnik ukazuje da je, shodno naprijed navednim principima i praksi Evropskog suda za ljudska prava, "spor" nastao u novembru mjesecu 2016. godine, kada je podnosilac pritužbe izjavio žalbu Ministarstvu finansija na rješenje Poreske uprave - PJ Podgorica broj 03/8-3-137/7-16, od 1. novembra 2026. gdine, s obzirom da je tada stranka prvi put podnijela redovni pravni lijek u upravnom postupku.

22. Prema stanju u spisima predmeta kojima Zaštitnik raspolaže, od tog perioda do dana donošenja posljednje odluke Uprave prihoda i carina PJ Podgorica, tj do 22. decembra 2022. godine, donijeto je više odluka na tri nivoa nadležnosti. Naime, prvostepeni i drugostepeni organ odlučivali su više puta u ponovnom i žalbenom postupku, dok je Upravni sud jedanput odlučivao po tužbi podnosioca pritužbe.

23. U konkretnom slučaju Zaštitnik je cijenio praksu Evropskog suda za ljudska prava, shodno kojoj se razumna dužina postupka mora cijeliti u svjetlu okolnosti predmeta i u odnosu na sljedeće kriterijume: složenost predmeta, ponašanje podnosioca predstavke i relevantnih organa i važnost predmeta spora za podnosioca predstavke.

24. Imajući u vidu da konkretna upravna stvar nije kompleksna sa aspekta činjeničnih i pravnih pitanja da bi opravdala ovoliko trajanje postupka, te važnost predmeta za podnosioca pritužbe, te činjenice da su žalbenim i tužbenim zahtjevima osporavana rješenja kojima je podnosiocu pritužbe, kao poreskom obvezniku utvrđena poreska obaveza po osnovu poreza na dodatu vrijednost za određeni vremenski period, to Zaštitnik cijeni da je konkretna upravna stvar morala biti riješena znatno ranije, i u skladu sa osnovnim načelima upravnog postupka, što je u konkretnom propušteno da se učini.

25. Neokončanje odnosnog predmeta u razumnom vremenskom periodu, po mišljenju Zaštitnika može se pripisati odgovornosti relevantnih organa. Naime, evidentno je da je u odnosnoj upravnoj stvari drugostepeni organ više puta ukidao prvostepene odluke i predmet vraćao na ponovni postupak i odlučivanje dajući upute prvostepenom organu kako da upotpuni postupak i otkloni utvrđene nedostatke.

26. Isto tako uočava se i da drugostepeni organ, nije koristio svoje zakonske mogućnosti iz člana 237 ZOUP-a, da u konkretnoj upravnoj stvari meritorno odluči u onim situacijama kada nije bilo riječi o bitnim povredama pravila postupka koji bi ga spriječili da postupi po zakonu.

27. Po mišljenju Zaštitnika istrajavanje u vraćanju predmeta na ponovni postupak, pri tom kada je više nego očigledno da prvostepeni organ donosi odluke na čije propuste i nepravilnosti više puta je ukazivao drugostepeni organ, zaista može učiniti pravne lijekove iluzornim, a postupak beskonačnim i bespredmetnim. Pravni put, od niže ka višoj instanci, treba da bude pravilo, jer omogućava stranci da brzo i djelotvorno dobije odluku od najvišeg organa. Samo u izuzetnim slučajevima, ukidanje i poništavanje odluke, te vraćanje predmeta na nižestepeni organ može biti opravdano.

28. Nepoštujući načelo ekonomičnosti, neodugovlačenja postupka, davanja primata kvalitetnom i uspješnom ostvarivanju i zaštiti prava i pravnih interesa stranke u postupku, Zaštitnik je mišljenja da je upravni organ pričinio povredu prava na pravično suđenje. Ovo tim prije ako se ima u vidu da u spisima predmeta nema činjenica koje bi ukazale na to da je odugovlačenje postupka izazvano postupcima podnosioca pritužbe kao stranke, već razlog leži u propustima organa da djeluje u skladu sa zakonom.

29. Zaštitnik naglašava da u predmetima u kojima se osporava dužina postupka pred upravnim organima, ESLJP, uzimao je u razmatranje i razdoblje postupka pred upravnim tijelom koji je prethodio podnošenju tužbe sudu. Sud ističe da ponovno preispitivanje jednog predmeta nakon vraćanja na ponovno odlučivanje može samo po sebi otkrivati ozbiljne nedostatke pravnog sistema države (vidjeti stav 28 Mišljenja). Tako u predmetu Stanka Mirković i drugi protiv Crne Gore (br. 33781/15, presuda od 7. marta 2017. godine vidjeti stav 55) karakterističnom po ponovnim ispitivanjima od strane nižih organa nakon ponovnog postupanja viših organa ESLJP utvrdio da je bilo povrede člana 6 Evropske konvencije.

30. Dakle, u smislu gore navedenog, te imajući u vidu da u konkretnom slučaju nijesu postojale okolnosti koje bi opravdale trajanje postupka u odnosnoj upravnoj stvari više od šest godina, kao i činjenicu da odgovorni organ nije dao opravdana objašnjenja, odnosno komentare za njegovo trajanje Zaštitnik je mišljenja da je došlo do povrede prava na suđenje u razumnom roku iz člana 32 Ustava CG i člana 6 Evropske Konvencije.

Stoga, imajući u vidu sve prednje navedeno, Zaštitnik ljudskih prava i sloboda Crne Gore daje sljedeće

P R E P O R U K U

Upravi prihoda i carina - Područna jedinica Podgorica

- da u budućim istim i/ili sličnim postupcima, rukovodeći se načelima i pravilima upravnog postupka, preuzima sve neophodne aktivnosti i mjere u okviru svojih ovlaštenja, kako bi se u što kraćem roku okončali postupci pokrenuti pred tim organom;

- da u budućim istim i/ili sličnim situacijama, kada se na postupke u toku ne premjenjuju odredbe novog ZUP-a i ZUS-a, prilikom donošenja odluke, postupka po nalogima neposredno viših organa i pribavi sve dokaze i utvrdi sve činjenice na koje mu je ukazano, kako bi omogućio istima da meritorno odluče i izbjegnep nepotrebno odugovlačenje postupka, obzirom da ne postoji djelotvorno pravno sredstvo čija bi upotreba spriječila višestruka i iscrpljujuća vraćanja predmeta na ponovni postupak i odlučivanje.

Ostali navodi iz pritužbe

31. U odnosu na navode iz pritužbe u kojima podnosilac pritužbe ističe da Uprava prihoda i carina - PJ podgorica dana 27. decembra 2022. godine, nije postupila po zahtjevu za povraćaj više plaćene poreske obaveze, te da o tom zahtjevu nije odlučio u zakonskom roku, a imajući u vidu činjenicu da je navedeni organ odlučujući po odnosnom zahtjevu dana 30. januara 2023. godine, odlučujući po predmetnom zahtjevu donijela rješenje, navedeno ukazuje da je u konkretnom slučaju, u toku postupka, otklonjena povreda na koju je podnosilac pritužbe ukazao svojom pritužbom.

32. Kod ovakvog stanja stvari prestali su razlozi za dalje postupanje Zaštitnika, pa ovim putem obavještavamo podnosioca pritužbe da je saglasno odredbi člana čl.39. st.1. tač.4. Zakona o Zaštitniku ljudskih prava i sloboda, obustavio postupak u ovom dijelu predmetne pritužbe.

33. Na kraju Zaštitnik ističe da njegov zadatak nije da funkcioniše kao žalbeni organ za odluke koje je donio nadležni organ, a na šta ukazuje i odredba člana 22 Zakona o Zaštitniku ljudskih prava i sloboda Crne Gore kojom je propisano da Zaštitnik nije ovlašćen da mijenja, ukida ili poništava akte organa.

34. Zaštitnik, ne sprovodi institucionalnu kontrolu, niti preuzima funkciju državnih organa, niti može istupati kao supervizijski organ koji može oduzeti pravnu valjanost akata koje su organi donijeli u okviru svoje nadležnosti.

**ZAŠTITNIK
LJUDSKIH PRAVA I SLOBODA CRNE GORE**
Siniša Bjeković

Dostavljeno:

- Podnosiocu pritužbe,
- Upravi prihoda i carina PJ Podgorica
- a/a.

