



USTAVNI SUD BOSNE I HERCEGOVINE  
УСТАВНИ СУД БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ  
CONSTITUTIONAL COURT OF BOSNIA AND HERZEGOVINA



NJEMAČKA FONDACIJA  
ZA MEĐUNARODNU PRAVNU  
SARADNJU

Regionalna konferencija ustavnih sudova

## **POREZNO PRAVO I USTAVNO SUDSTVO**

Brčko, 12–14. 4. 2018. godine

**Zbornik radova**

Регионална конференција уставних судова

## **ПОРЕЗНО ПРАВО И УСТАВНО СУДСТВО**

Брчко, 12–14. 4. 2018. године

**Зборник радова**

Regionalkonferenz der Verfassungsgerichte

## **STEUERRECHT UND VERFASSUNGSGERICHTSBARKEIT**

Brčko, 12-14. 04. 2018

**Tagungsband**

**Sarajevo, 2018.**

POREZNO PRAVO I USTAVNO SUDSTVO  
ПОРЕЗНО ПРАВО И УСТАВНО СУДСТВО  
STEUERRECHT UND VERFASSUNGSGERICHTSBARKEIT

**Izdavač:**

USTAVNI SUD BOSNE I HERCEGOVINE/CONSTITUTIONAL COURT OF BiH  
Sarajevo, Reisa Džemaludina Čauševića 6/III

**Za izdavača:**

ZLATKO M. KNEŽEVIĆ

**Urednik:**

MATO TADIĆ

**Redakcijski odbor:**

MATO TADIĆ  
MIODRAG SIMOVIĆ  
ARIJANA DŽANOVIĆ  
ERMINA DUMANJIĆ  
AMELA HARBA-BAŠOVIĆ  
AZEM KRAJINIĆ

**Lektura i korektura:**

JEZIČKI ODJEL USTAVNOG SUDA BiH

**Prijevod sa njemačkog jezika:**

IRZ

**Prijevod na njemački jezik:**

Dr. Stefan Pürner

**Prijelom i dizajn:**

AMELA HARBA-BAŠOVIĆ

**Štampa:**

ŠTAMPARIJA FOJNICA d.d., Fojnica

**Tiraž:**

200

# Sadržaj - Саджај - Inhalt

<b>Predgovor urednika</b> .....	5
<b>Vorwort des verantwortlichen Redakteurs</b> .....	7
<b><u>Mirsad Ćeman</u></b>	
Uvodno izlaganje: Porezno pravo i ustavno sudstvo .....	9
Einleitung: Steuerrecht und Verfassungsgerichtsbarkeit .....	11
<b><u>Dr. Stefan Pürner</u></b>	
Statt eines Vorwortes: Eröffnungsworte der IRZ .....	15
Umjesto predgovora: Uvodna riječ IRZ-a .....	19
<b><u>Златко М. Кнежевић</u></b>	
Пореске обавезе и права у свјетлу уставне заштите конвенцијских права – Пракса Уставног суда Босне и Херцеговине .....	23
<b><u>Desanka Lopičić</u></b>	
Poresko pravo u praksi Ustavnog suda Crne Gore .....	45
<b><u>Сабахудић Тахировић</u></b>	
Пракса Уставног суда Републике Србије у области пореског права .....	75
<b><u>Dr. sc. Mato Arlović</u></b>	
Ustavnosudska kontrola poreznih zakona u Republici Hrvatskoj .....	89
<b><u>Dr. Osman Kadriu</u></b>	
Problem razgraničenja nadležnosti redovnih sudova i ustavnog sudstva – važan uslov ustavnosudske zaštite ljudskih prava .....	129
<b><u>Prof. Dr. Marc Desens</u></b>	
Verfassungsrechtliche Grenzen für das Steuerrecht in Deutschland .....	141
Ustavopravne granice poreznog prava u Njemačkoj .....	155
<b>Zaključci</b> .....	169
<b>Fazit</b> .....	171



## PRILOZI

### Evropski sud za ljudska prava

Informator – Oporezivanje i Evropska konvencija o ljudskim pravima ..... 175

### Dr. Stefan Pürner

Konferencija: „Porezno pravo i ustavno sudstvo” u zemljama zapadnog Balkana  
Bosni i Hercegovini, Hrvatskoj, Makedoniji, Crnoj Gori i u Srbiji ..... 209

## **PREDGOVOR UREDNIKA**

Poštovani,

Uz pomoć i suradnju s Njemačkom fondacijom za međunarodnu pravnu suradnju (IRZ), Ustavni sud Bosne i Hercegovine je od 12. do 14. travnja 2018. godine u Distriktu Brčko organizirao Regionalnu konferenciju ustavnih sudova o temi „Porezno pravo i ustavno sudstvo”.

Na Konferenciji su, pored Ustavnog suda Bosne i Hercegovine, sudjelovali: Ustavni sud Republike Crne Gore, Ustavni sud Republike Hrvatske, Ustavni sud Makedonije i Ustavni sud Republike Srbije.

Pored predstavnika navedenih ustavnih sudova, na Konferenciji su sudjelovali voditelj Odjeljenja IRZ-a za Bosnu i Hercegovinu, Crnu Goru, Makedoniju i Srbiju dr. Stefan Purner, te ekspert iz Savezne Republike Njemačke prof. dr. Marc Desens.

Pored uvodnih izlaganja predsjednika Ustavnog suda Bosne i Hercegovine i voditelja Odjeljenja IRZ-a dr. Stefana Purnera, predstavnici svih sudionika - ustavnih sudova su izložili svoje referate, kao i ekspert iz Savezne Republike Njemačke prof. dr. Marc Desens.

Po izloženim referatima vođena je vrlo aktivna rasprava o problematici poreznih predmeta koji se pojavljuju pred ustavnim sudovima i praksi pojedinih ustavnih sudova.

Da bi se s referatima mogla upoznati šira stručna javnost, Ustavni sud je odlučio, uz pomoć IRZ-a, tiskati sve radove u posebnom Zborniku.

Radovi su tiskani onako kako su ih referenti dostavili, na jezicima i pismu na kojim su dostavljeni, osim što su izlaganja/referat sudionika iz Savezne Republike Njemačke tiskani na njemačkom i na jednom od službenih jezika u Bosni i Hercegovini.

Ustavni sud ne snosi odgovornost za eventualne lektorske greške i prijevod na njemački jezik i s njemačkog na domaće jezike. Formalni zaključci nisu usvajani, a rezime Konferencije dan je u osvrtnu predsjednika Ustavnog suda BiH Mirsada Ćemana.

Osim toga objavujemo prijevod jednog izvješća o konferenciji, koji je objavljen u njemačkom časopisu „Internationales Steuerrecht” (IStR) (Međunarodno porezno

pravo) za dodatne informacije čitateljima. Činjenica da ovaj ugledni njemački časopis daje konferenciji toliko prostora, dokazuje da su njeni rezultati veoma interesantni također i stručnjacima izvan regije.

Također, kao prilog je dana i praksa Europskog suda za ljudska prava iz ove oblasti.

Uvjeren sam da će i ovaj Zbornik radova biti od koristi svima onima koji se bave ovom problematikom.

Sarajevo, travanj 2018. godine

Urednik  
Mato Tadić  
Dopredsjednik  
Ustavnog suda Bosne i Hercegovine

## **VORWORT DES VERANTWORTLICHEN REDAKTEURS**

Mit Unterstützung und in Zusammenarbeit mit der Deutschen Stiftung für internationale rechtliche Zusammenarbeit e.V. (IRZ) organisierte das Verfassungsgericht von Bosnien und Herzegowina vom 12. bis 14. April 2018 im Distrikt Brčko die Regionalkonferenz der Verfassungsgerichte zum Thema „Steuerrecht und Verfassungsgerichtsbarkeit“.

An der Konferenz haben außer dem Verfassungsgericht von Bosnien und Herzegowina auch die Verfassungsgerichte von Kroatien, Mazedonien, Montenegro und Serbien teilgenommen.

Neben den Vertretern der genannten Verfassungsgerichte nahmen an der Konferenz auch der Leiter des Bereiches der IRZ für Bosnien und Herzegowina, Mazedonien, Montenegro und Serbien Dr. Stefan Pürner sowie als Experte aus der Bundesrepublik Deutschland Professor Dr. Marc Desens teil.

Die Veranstaltung begann mit Grußworten des Präsidenten des Verfassungsgerichtes von Bosnien und Herzegowina und des Bereichsleiters der IRZ; daran anschließend trugen die Teilnehmer der verschiedenen Verfassungsgerichte sowie Professor Dr. Marc Desens als Experte aus der Bundesrepublik Deutschland ihre Referate vor. Nach den Referaten wurde eine sehr aktive Diskussion über die steuerrechtlichen Fragen, die sich vor den Verfassungsgerichten gestellt haben, geführt.

Das Verfassungsgericht hat sich entschieden, alle Vorträge mit Unterstützung der IRZ in einem besonderen Band zu publizieren, um so die breite Fachöffentlichkeit über deren Inhalt zu informieren.

Die Arbeiten wurden wie von den Referenten eingereicht, also in den entsprechenden Sprachen und Schrift, gedruckt. Eine Ausnahme bilden die Ausführungen und Referate der Teilnehmer aus der Bundesrepublik Deutschland, die in deutscher Sprache und einer der Sprachen, die in Bosnien und Herzegowina im amtlichen Gebrauch sind, gedruckt werden.

Das Verfassungsgericht übernimmt keine Gewähr für mögliche Lektoratsfehler und Fehler bei der Übersetzung in die deutsche Sprache oder aus der deutschen Sprache. Bei der Konferenz wurden keine formellen Beschlüsse gefasst, jedoch zog der Präsident des Verfassungsgerichtes von Bosnien und Herzegowina Mirsad Čeman ein Resümee.

Zudem wird die Übersetzung eines umfangreichen Berichtes über die Veranstaltung, den die deutsche Fachzeitschrift „Internationales Steuerrecht“ (IStR) veröffentlicht hat, zur zusätzlichen Information der Leser abgedruckt. Die Tatsache, dass diese angesehene deutsche Fachzeitschrift der Konferenz so breiten Raum einräumt, belegt, dass die dort gewonnenen Ergebnisse auch für Fachleute außerhalb der Region von großem Interesse sind.

Als weitere Beilage findet sich eine Zusammenstellung der Rechtsprechungspraxis des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte zum Thema der Konferenz.

Wir sind überzeugt, dass auch dieser Konferenzband nützlich für alle sein wird, die sich mit dieser Frage beschäftigen.

Sarajevo, April 2018

Verantwortlicher Redakteur  
Mato Tadić  
Vizepräsident des Verfassungsgerichts  
von Bosnien und Herzegowina



**Mirsad Ćeman**

Predsjednik Ustavnog suda Bosne i Hercegovine

## **Uvodno izlaganje**

### **POREZNO PRAVO I USTAVNO SUDSTVO**

Kolegice i kolege, predsjednici i sudije ustavnih sudova, cijenjeni gosti iz IRZ-a, dame i gospodo!

Ovom stručnom konferencijom, jednom u nizu koju u okviru saradnje s ustavnim sudovima u zemljama naše regije, pa i u Bosni i Hercegovini, podržava IRZ – Njemačka fondacija za međunarodnu pravnu saradnju, nastavljamo našu plodnu saradnju i unapređujemo bilateralne i šire odnose.

Teme naših konferencija su aktuelne, uvijek izazovne i služe ne samo tome da razmijenimo stanovišta i dileme o aktuelnim ustavnopravnim pitanjima nego značajno doprinose, siguran sam da sa mnom dijelite takvu ocjenu, ostvarivanju uloge i misije ustavnih sudova u našim zemljama, a to znači i afirmaciji i zaštiti ljudskih prava i sloboda općenito.

Velika vam hvala što, kada god ste u mogućnosti, prihvatate naš poziv i učestvujete. I mi se, svjedoci ste, rado uključujemo u slične projekte i događaje kada ih vi organizirate. Naime, uskoro ćemo se ponovo vidjeti u Crnoj Gori, s obzirom na to da Ustavni sud Crne Gore, također u saradnji sa IRZ-om, organizira sličnu regionalnu konferenciju, ali o drugoj temi.

Pozdravljam vas i želim vam dobrodošlicu u Brčko, u Bosnu i Hercegovinu. Vi ste gosti Ustavnog suda Bosne i Hercegovine i želim vam u svoje ime i u ime ostalih kolegica i kolega ugodan boravak i druženje sa nama.

Tema naše konferencije je „Porezno pravo i ustavno sudstvo”.

Potpredsjednik Zlatko M. Knežević, također i član Venecijanske komisije iz BiH, u ime Ustavnog suda BiH govorit će o ovoj temi. Neću mu uzimati posao niti naše zajedničko vrijeme.

Za početak bih, ipak, ukazao samo na neke aspekte koji će, nezaobilazno, biti predmet naše analize, makar kao poticaj raspravi.

Porezno pravo i u ustavnopravnom kontekstu možemo, zapravo moramo, posmatrati iz dva primarna ugla:

- prava države da uvodi poreze (kao osnovne prihode svake države),
- obaveze građana i drugih poreznih obveznika da plaćaju porez, ali i njihovo pravo na institucionalnu i procesnu zaštitu prava i interesa u toj oblasti.

Naime, država putem poreznog sistema osigurava sredstva za svoje funkcioniranje, a istovremeno konkretni građanin od države očekuje/zahtijeva da ona servisira njegove opće i (određene) pojedinačne potrebe i interese pa ta dva aspekta treba nužno posmatrati u njihovom suodnosu.

S obzirom na to da država putem poreznog sistema po prirodi stvari zadire u imovinu i imovinske interese poreznih obveznika, teorijsko, a naročito praktično pitanje jeste koji standardi u svemu tome obavezuju nju samu, tj. šta sve obavezuje državu kada, kao organizacija s monopolom i instrumentima organizirane (pri)sile i s nespornim pravom da kreira, uspostavlja i provodi porezni sistem, utvrđuje konkretne porezne i druge fiskalne obaveze svojim građanima odnosno drugim poreznim obveznicima. Posebno je važno pitanje da li se i kada država u ovom segmentu može, čak i mora, voditi javnim interesom, standardima legitimnog cilja, proporcionalnosti itd. To se u velikoj mjeri odnosi i na pitanje postupka te, u okviru toga, zaštite procesnih prava, obaveze provođenja pravde i pravičnosti i sl.

Svi naši sudovi, redovni i ustavni, kao i kolege u Saveznoj Republici Njemačkoj, povodom ovih pitanja već imaju izgrađenu praksu, ali i, siguran sam, niz otvorenih pitanja i dilema. Bit će veoma interesantno o ovoj temi čuti iskustva iz bogate prakse Saveznog ustavnog suda Njemačke, te normativna i praktična rješenja poreznih organa te uređene zemlje i prosperitetnog društva.

Siguran sam da će i ovog puta, kao i mnogo puta ranije (ovaj vid naše saradnje traje već godinama), prezentacije, referati i diskusija koju ćemo danas i sutra imati o ovoj temi biti vrlo interesantni, sadržajni i korisni za sve nas.

Fondaciji IRZ, a posebno dr. Pürneru i njegovom timu, iskreno zahvaljujem na podršci i posvećenosti. Finansijska sredstva koja njihovim posredstvom u ovakve projekte, odnosno ovakve oblike saradnje ulaže Fondacija IRZ, tj. „anonimni njemački porezni obveznik“, kako to slikovito, a tačno voli reći dr. Pürner, na najbolji način će biti opravdana.

Hvala vam na pažnji!

**Mirsad Ćeman**

Präsident des Verfassungsgerichts von Bosnien und Herzegowina

## **Einleitung**

# **STEUERRECHT UND VERFASSUNGSGERICHTSBARKEIT**

Sehr geehrte Kollegen und Kolleginnen, Präsidenten und Richter verschiedener Verfassungsgerichte, geehrte Gäste von der IRZ, meine Damen und Herren!

Diese Fachkonferenz ist ein Teil der Konferenzreihe, die die IRZ, die Deutsche Stiftung für internationale rechtliche Zusammenarbeit e.V. (IRZ), mit den Verfassungsgerichten unserer Region und somit auch mit dem Verfassungsgericht von Bosnien und Herzegowina durchführt. Mit ihr wird unsere fruchtbare Zusammenarbeit fortgesetzt und es werden die bi- und multilateralen Beziehungen vertieft.

Die Themen unserer Konferenzen sind aktuell und stets eine Herausforderung. Ich bin mir sicher, dass auch Sie meine Einschätzung teilen, dass diese Veranstaltungen nicht nur dazu dienen, dass wir uns über Meinungen und Probleme zu aktuellen verfassungsrechtlichen Fragen auszutauschen, sondern sie tragen auch in bedeutsamer Weise dazu bei, die Rolle und die Mission der Verfassungsgerichte in unseren Ländern umzusetzen. Dadurch dienen sie auch der Stärkung und dem Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten allgemein.

Ich bedanke mich ganz herzlich, dass Sie, wann immer Ihnen dies möglich ist, unseren Einladungen folgen. Umgekehrt sind Sie auch Zeugen dafür, dass wir selbst gerne an ähnlichen Projekten und Ereignissen, die Sie organisieren, teilnehmen. Wie Sie wissen werden wir uns bald in Montenegro wieder treffen, da das Verfassungsgericht von Montenegro, ebenfalls in Zusammenarbeit mit der IRZ, dort – zu einem anderen Thema – eine ähnliche Regionalkonferenz organisieren wird.

Ich heiße Sie herzlich in Brčko in Bosnien und Herzegowina willkommen. Sie sind hier Gäste des Verfassungsgerichts von Bosnien und Herzegowina und ich möchte Ihnen in meinem eigenen Namen und im Namen meiner Kolleginnen und Kollegen einen angenehmen Aufenthalt und angenehme Begegnungen mit uns wünschen.

Das Thema unserer Konferenz ist „Steuerrecht und Verfassungsgerichtsbarkeit“.

Im Namen des Verfassungsgerichtes von Bosnien und Herzegowina wird der stellvertretende Präsident Zlatko M. Knežević, der auch Mitglied der Venedig-Kommission des Europarates für Bosnien und Herzegowina ist, über dieses Thema sprechen. Ich möchte ihm weder vorgreifen noch unsere gemeinsame Zeit zu sehr in Anspruch nehmen.

Dennoch möchte ich als Anregung für die Diskussion zu Beginn auf einige Aspekte, die unvermeidlich Gegenstand unserer Analyse sein werden, hinweisen.

Das Steuerrecht können, ja müssen, wir auch im verfassungsrechtlichen Zusammenhang von zwei Standpunkten aus betrachten:

- Das Recht des Staates Steuern einzuführen (die das grundlegende Einkommen eines jeden Staates bilden),
- Die Pflichten der Bürger und sonstiger Steuerpflichtiger, die Steuern zu bezahlen, aber auch ihr Anspruch auf institutionellen und prozessualen Schutz ihrer Rechte und Interessen auf diesem Gebiet.

Der Staat sichert durch Steuern die Mittel für sein Funktionieren. Gleichzeitig erwarten und fordern die Bürger vom Staat, dass dieser Dienstleistungen für ihre allgemeinen und (bestimmte) besondere Bedürfnisse und Interessen erbringt. Deshalb sind diese beiden Aspekte notwendigerweise in einem wechselseitigen Verhältnis zu betrachten.

Im Hinblick darauf, dass der Staat durch das Steuersystem der Natur der Sache nach in das Vermögen und in die Vermögensinteressen der Steuerpflichtigen eingreift, stellt sich die theoretische, insbesondere aber auch praktische Frage, welche Standards er dabei erfüllen muss. Wir müssen also fragen, welchen Pflichten der Staat als Organisation mit dem Monopol und dem Instrumentarium organisierten Zwangs und dem unstreitigen Recht, ein Steuersystem zu schaffen, einzurichten und durchzuführen sowie konkrete steuerliche und andere fiskalische Verpflichtungen für seine Bürger bzw. andere Steuerpflichtige festzulegen, unterliegt. Besonders wichtig ist die Frage, ob und wann der Staat dem öffentlichen Interesse, dem Standard legitimer Ziele, dem Verhältnismäßigkeitsprinzip usw. in diesem Segment Rechnung tragen kann oder sogar muss. Dies bezieht sich im großen Maße auch auf Verfahrensfragen und in deren Rahmen auf den Schutz prozessualer Rechte sowie die Verpflichtung, Gerechtigkeit und Billigkeit zu schaffen.

Bezüglich dieser Fragen haben alle unsere Gerichte, sowohl die ordentlichen wie die Verfassungsgerichte, und auch die Kollegen aus der Bundesrepublik Deutschland eine entwickelte Praxis, aber auch – dessen bin ich mir sicher, eine Reihe offener

Fragen und Probleme. Deshalb wird es sehr interessant sein, die Erfahrungen aus der erreichten Praxis des Bundesverfassungsgerichts und die normativen und praktischen Lösungen der Steuerorgane dieses geordneten Staates und dieser im Wohlstand befindlichen Gesellschaft zu hören.

Ich bin mir sicher, dass auch dieses Mal, wie viele Male vorher (schließlich dauert diese Zusammenarbeit bereits etliche Jahre) die Präsentationen, Referate und Diskussionen, die wir heute und morgen zu diesem Thema haben werden, sehr interessant, inhaltsreich und für uns alle nützlich sein werden.

Ich bedanke mich bei der IRZ und besonders bei Dr. Pürner und seinem Team aufrichtig für die Unterstützung und das Engagement. Den Einsatz der in solche Projekte bzw. in solchen Formen der Zusammenarbeit von der IRZ investierten finanziellen Mittel, die – wie es Dr. Pürner gerne auf bildhafte, aber zutreffende Art ausdrückt - vom „anonymen deutschen Steuerzahler“ stammen, werden wir in bestmöglicher Weise rechtfertigen.

Ich bedanke mich für Ihre Aufmerksamkeit!



**Dr. Stefan Pürner**

Bereichsleiter der Deutschen Stiftung für internationale rechtliche  
Zusammenarbeit e.V. (IRZ)

**STATT EINES VORWORTES:  
ERÖFFNUNGSWORTE DER IRZ**

Sehr geehrter Herr Präsident Čeman,  
sehr geehrte Vizepräsidenten Knezević und Tadić,  
sehr geehrte Verfassungsrichter aus Bosnien und Herzegowina, Kroatien,  
Mazedonien, Montenegro und Serbien,  
sehr geehrter Professor Desens,  
sehr geehrte Kolleginnen und Kollegen.

es ist mir eine Freude, Sie wiederum bei einer gemeinsamen Veranstaltung des  
Verfassungsgerichts von Bosnien und Herzegowina und der Deutschen Stiftung für  
internationale rechtliche Zusammenarbeit e. V. (IRZ) begrüßen zu können.

Die meisten der Anwesenden kennen die IRZ sehr gut, da im Rahmen  
dieser Veranstaltungsreihe ein Forum für regelmäßige Begegnungen zwischen  
den Verfassungsrichtern der Region geschaffen wurde. Andererseits ist es ein  
Charakteristikum dieser Veranstaltung, dass zu bereits bekannten Teilnehmern  
revolvierend neue hinzutreten, die so auch Gelegenheit haben, sich mit ihren Kollegen  
aus anderen südosteuropäischen Staaten bekannt zu machen.

**Die IRZ in Kürze**

Da dies auch bei dieser Veranstaltung der Fall ist, möchte ich die IRZ zumindest  
ganz kurz vorstellen.

Die IRZ wurde im Jahr 1992 auf Initiative des Bundesministeriums der Justiz (BMJ,  
heute: BMJV) als Instrument der deutschen Bundesregierung zur Unterstützung der  
ehemals sozialistischen Transformationsstaaten beim Umbau ihres Rechtssystems hin  
zu einem marktwirtschaftlichen Rechtsstaat gegründet. Gegenwärtig ist sie in ca. 30

Staaten, darunter z.B. auch Nordafrika Vietnam tätig. In der Region des ehemaligen Jugoslawiens und in angrenzenden Gebieten ist die IRZ seit dem Jahr 2000 aktiv. Damals wurde sie mit Mitteln des deutschen Auswärtigen Amtes (AA) als Teil des deutschen Beitrags zum Stabilitätspakt für Südosteuropa beauftragt, hier tätig zu werden.

## **Zum Thema**

Über die Wichtigkeit des Themas hat Herr Präsident Čeman das Wesentliche bereits gesagt. Dazu möchte ich nur ergänzend ausführen, dass dieses Thema nicht nur wichtig ist, weil es die Finanzierung des Staates (und damit eine der wichtigsten Voraussetzung für seinen Bestand) einerseits und die Grundrechte betroffener Bürger, also die Gerechtigkeit, andererseits berührt.

Dieser Gerechtigkeitsbezug hat im Steuerrecht einen besonderen Charakter: Steuern zahlt nämlich (fast) jeder. Dies bedeutet, dass Ungerechtigkeiten im Steuerrecht von einer großen Zahl von Bürgern gespürt werden - und zur Staatsverdrossenheit führen können. Die Verfassungsgerichte leisten also durch ihre Entscheidungen in Steuersachen mit der Wiederherstellung der Gerechtigkeit auch einen wichtigen Beitrag zur Aufrechterhaltung der staatsbürgerlichen Motivation.

Dass das Thema darüber hinaus auch für Sie als Verfassungsrichter und Verfassungsgerichte wichtig ist, belegt auch der Umstand, dass bereits zu Beginn der Veranstaltung die meisten Referate in schriftlich ausgearbeiteter Form vorliegen. Die Lektüre dieser Texte macht zuversichtlich, dass es bei dieser Konferenz gelingen wird, einen Überblick über die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung im Bereich des Steuerrechts in allen teilnehmenden Ländern zu geben.

## **Straßburg und Karlsruhe als Bezugspunkte**

Aus diesen Manuskripten ersichtlich ist auch, dass sich die Verfassungsgerichte aller Teilnehmerstaaten an der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR) orientieren. Darüber hinaus nehmen einige Entscheidungen der Verfassungsgerichte der Region auch ausdrücklich Bezug auf das deutsche Bundesverfassungsgericht.

Deshalb ist es ein glücklicher Umstand, dass mit Professor Dr. Marc Desens ein Experte gewonnen werden konnte, der nicht nur als Lehrstuhlinhaber für Verwaltungsrecht und Steuerrecht ein Kenner der Materie ist, sondern auch einige Jahre als juristischer Mitarbeiter des für Steuersachen zuständigen zweiten Senates



des Bundesverfassungsgerichts an der Weiterentwicklung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgericht in Steuersachen mitgewirkt hat.

### **Herzliche Dankesworte**

Die letzte Regionalkonferenz, die die IRZ im Vorjahr in Jahorina mit dem hiesigen Verfassungsgericht organisiert hatte, wurde mit Grußworten von Frau Botschafterin Christine Hohmann eröffnet. Sie kann heute leider nicht hier sein. Sie hat mich aber gebeten, Sie herzlich zu grüßen und der Veranstaltung auch in ihrem Namen viel Erfolg zu wünschen.

Zum Schluss möchte ich all jenen danken, die nicht nur dazu beigetragen haben, dass wir heute hier zusammentreffen können, sondern bereits in den Jahren zuvor ihren engagierten Beitrag dazu geleistet haben, dass die Zusammenarbeit zwischen dem Verfassungsgericht von Bosnien und Herzegowina (wie auch diejenige mit anderen hier vertretenen Verfassungsgerichten) nicht nur technischer Natur ist, sondern sich zu einer vertrauensvollen und angenehmen Beziehung und einem Forum für den kollegialen Austausch in der Region entwickelt hat.

Hier ist an erster Stelle dem Verfassungsgericht von Bosnien und Herzegowina mit seinem Präsidenten Čeman und seinen Vizepräsidenten Knezević und Tadić zu danken. Da das Mandat von Präsident Čeman in Kürze endet wird, möchte ich ihm besonders danken. Er war es nämlich, der die heutige Zusammenarbeit mit seinem Gericht mit der IRZ initiiert hat. Dies geschah bei einer verfassungsrechtlichen Konferenz in Regensburg, das mir während meiner akademischen Ausbildung in Jahren, die in Leben eines Menschen eines Menschen wohl zu den prägendsten gehören, zur zweiten Heimat geworden ist. Diese Zusammenarbeit stand also bereits von Anfang an unter sehr positiven Vorzeichen und war von einer persönlichen Note gekennzeichnet.

Die Ideen, die im Schatten des Regensburger Doms entwickelt wurden, hätten jedoch ohne eine ganze Reihe von engagierten weiteren Personen, die die gemeinsamen Veranstaltungen mit Umsicht, Liebe zum Detail und mit viel Herzblut vorbereitet haben, nicht umgesetzt werden können.

Deshalb möchte ich dem gesamten Team des Verfassungsgerichtes von Bosnien und Herzegowina ganz herzlich danken. Gleiches gilt für die zuständigen Mitarbeiter im Projektbereich „Südosteuropa 1“ (Bosnien und Herzegowina, Mazedonien, Montenegro sowie Serbien) bei der IRZ. Dies sind hier vor Ort Frau Žana Gojačić und in Bonn angesichts der IRZ Frau Assessorin Dragana Radisavljević, die heute nicht hier sein kann, aber aufgrund ihrer achtjährigen Tätigkeit nicht nur im Bereich

Bosnien und Herzegowina, sondern auch anderer Staaten der Region, den meisten Anwesenden bekannt sein dürfte.

Weiterer Dank gilt dem Distrikt Brčko für die logistische Unterstützung dieser Veranstaltung, aufgrund deren wir unter anderen in diesen wunderbaren Räumen im pseudomaurischen Stil, die ihresgleichen suchen, tagen können. Die hier Versammelten sind sich der besonderen Geschichte Brčko, gerade auch der diesbezüglichen leidvollen Seiten, bewusst. Deshalb ist es gut, dass wir uns in dieser Zusammensetzung in einer vertrauensvollen und kollegialen Runde hier treffen.

Zu danken gilt auch all denjenigen, die es übernommen haben, hier, stellvertretend über die verfassungsrechtliche Rechtsprechung ihrer Heimatländer zum Steuerrecht zu berichten.

Eine Veranstaltung wäre nichts ohne die aktive, mitunter auch kritische Beteiligung der Teilnehmer. Deshalb möchte ich auch Ihnen allen hier im Saal sehr herzlich danken.

Für die Teilnehmer aus den ehemaligen jugoslawischen Staaten ist es kein Problem, sich auch über so komplexe Materien wie das Steuerrecht zu verständigen, da sie eine Sprache, die zwar unterschiedlich benannt und gebraucht, aber (und das ist das Wichtigste) von allen verstanden wird, gemeinsam haben. Dass diese Kommunikation aber auch hin zum Deutschen gelingt, ist den Übersetzerinnen Ivana Antić und Ana Dragutinović geschuldet.

Zu danken gilt es auch dem deutschen Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV), das durch seine institutionelle Zuwendung die Arbeit der IRZ überhaupt erst möglich, und dem Auswärtigen Amt (AA), aus deren Mitteln diese Regionalkonferenz wiederum finanziert wurde. Dank gilt weiterhin den deutschen Botschaften in den Ländern der Teilnehmerstaaten. Diese begleiten und unterstützen die Arbeit der IRZ stets engagiert und konstruktiv.

Ein ganz besonderer Dank gilt jedoch einer Person, ohne die diese Veranstaltung nicht möglich wäre, die einen besonderen Bezug zum Thema dieser Konferenz besitzt, und die trotzdem noch niemand persönlich kennengelernt hat. Die Rede ist vom „unbekannten deutschen Steuerzahler“.

**Dr. Stefan Pürner**

Voditelj odjeljenja Njemačke fondacije za međunarodnu pravnu suradnju  
(Deutsche Stiftung für internationale rechtliche Zusammenarbeit e.V. - IRZ)

**UMJESTO PREDGOVORA:  
UVODNA RIJEČ IRZ-A**

Poštovani predsjedniče Ćeman,

poštovani potpredsjednici Knežević i Tadić,

poštovane ustavne sudije iz Bosne i Hercegovine, Crne Gore,  
Hrvatske, Makedonije i Srbije,

poštovani profesore Dezens (Desens),

poštovane kolegkinice i kolege!

Zadovoljstvo mi je što imam priliku da vas ponovo pozdravim na zajedničkom skupu Ustavnog suda Bosne i Hercegovine i Njemačke fondacije za međunarodnu pravnu saradnju (Deutsche Stiftung für internationale rechtliche Zusammenarbeit e. V. [IRZ]).

Većina prisutnih odlično poznaje IRZ budući da je u okviru niza manifestacija stvoren forum za redovne susrete ustavnih sudija iz regiona. Na drugoj strani, karakteristika ovog skupa je da se već poznatim učesnicima stalno priključuju novi, koji na ovaj način dobijaju priliku da se upoznaju sa svojim kolegama iz država Jugoistočne Evrope.

**Kratko o IRZ-u**

Budući da je to slučaj i na ovom skupu, želim bar ukratko da predstavim IRZ.

Naime, IRZ je osnovan 1992. godine na inicijativu Saveznog ministarstva pravde (BMJ, danas: BMJV) kao instrument njemačke Savezne vlade za podršku bivšim socijalističkim zemljama u tranziciji pri restrukturiranju njihovog pravnog sistema u

pravnu državu s tržišnom privredom. Trenutno je aktivan u oko 30 država, između ostalog i u Sjevernoj Africi i Vijetnamu. Na području bivše Jugoslavije i susjednih regiona IRZ je aktivan od 2000. godine. Tada mu je sredstvima njemačkog Ministarstva spoljnih poslova (AA) povjeren posao da otpočne svoju aktivnost kao dio njemačkog doprinosu Paktu za stabilnost Jugoistočne Evrope.

## **O temi**

O značaju ove teme predsjednik Ćeman je već rekao ono najvažnije. Kao dopunu želim samo da kažem da ova tema nije važna samo zbog toga što se odnosi na finansiranje države (a time čini i jedan od najvažnijih preduslova za njen opstanak), na jednoj strani, nego i zbog toga što se odnosi i na osnovna prava građana koje pogađa, dakle na pravednost, na drugoj strani.

Ova veza s pravednošću u poreskom pravu ima poseban karakter. Naime, poreze plaća (skoro) svako. To znači da nepravednost u poreskom pravu osjeća veliki broj građana, što može dovesti do nezadovoljstva državom. Ustavni sudovi svojim odlukama u poreskim predmetima ponovnim uspostavljanjem pravednosti ostvaruju važan doprinos očuvanju motivacije građana države.

Da je ova tema, osim toga, važna i za vas kao ustavne sudije i ustavne sudove dokazuje i okolnost da je već na početku događaja većina izlaganja dostupna i u pisanoj formi. Čitanje ovih tekstova ulijeva pouzdanje da će na ovoj konferenciji biti ponuđen pregled ustavnopravne sudske prakse u oblasti poreskog prava iz svih zemalja učesnica skupa.

## **Strazbur i Karlsruhe kao referentne tačke**

Iz tih manuskripta se vidi i da se ustavni sudovi svih zemalja učesnica orijentišu prema sudskoj praksi Evropskog suda za ljudska prava (EGMR). Pored toga, neke odluke ustavnih sudova iz regiona izričito se pozivaju na njemački Savezni ustavni sud.

Zato je sretna okolnost što smo uspjeli da pridobijemo eksperta dr Marka Dezensu (Marc Desens), koji nije samo poznavalac materije s pozicije svoje katedre za upravno i poresko pravo, već je i nekoliko godina u svojstvu pravnog saradnika za poreska pitanja nadležnog Drugog senata Saveznog ustavnog suda učestvovao u daljem razvoju sudske prakse Saveznog ustavnog suda u poreskim predmetima.

## **Srdačne riječi zahvalnosti**

Posljednja regionalna konferencija koju je IRZ prošle godine organizovao s ovdašnjim ustavnim sudom otvorena je pozdravnim riječima ambasadorke Kristine Homan (Christine Hohmann). Nažalost, ona danas ne može da bude ovdje. Zamolila me je pak da vas srdačno pozdravim i da ovom skupu i u njeno ime poželim mnogo uspjeha.

Na kraju želim da zahvalim svima onima koji ne samo da su doprinijeli da se mi danas ovdje okupimo već su i prethodnih godina dali svoj posvećeni doprinos tome da saradnja s Ustavnim sudom Bosne i Hercegovine (kao i s drugim ustavnim sudovima čiji su predstavnici ovdje) ne bude samo tehničke prirode, već da se razvije u prijatan odnos pun povjerenja i forum za kolegijalnu razmjenu u regionu.

Ovdje na prvom mjestu treba zahvaliti Ustavnom sudu Bosne i Hercegovine na čelu s njegovim predsjednikom Ćemanom i njegovim potpredsjednicima Kneževićem i Tadićem. S obzirom na to da će se mandat predsjednika Ćemana uskoro završiti, njemu želim posebno da zahvalim. Naime, on je bio taj koji je inicirao današnju saradnju svog suda i IRZ-a. To se dogodilo na jednoj konferenciji ustavnog prava u Regensburgu – gradu koji je u periodu mog akademskog obrazovanja, u godinama koje u životu čovjeka vjerovatno čine jedno od doba koje ga najviše oblikuje, postao moja druga domovina. Ova saradnja je, dakle, od samog početka imala veoma pozitivan predznak i ličnu notu.

Ideje razvijene u sjenci Regensburške katedrale ne bi mogle da se sprovedu da nije bilo i mnogih drugih posvećenih osoba koje su pripremale zajedničke manifestacije promišljeno, s okom za detalj i s mnogo požrtvovanja.

Zato srdačno želim da zahvalim cjelokupnom timu Ustavnog suda Bosne i Hercegovine. Isto se odnosi i na nadležne saradnike u IRZ-ovoj projektnoj oblasti „Jugoistočna Evropa 1” (Bosna i Hercegovina, Crna Gora, Makedonija i Srbija). To je ovdje prisutna Žana Gojačić i u Bonu u ime IRZ-a pravnik s položenim pravosudnim ispitom Dragana Radisavljević, koja danas ne može da bude ovdje, ali koja je na osnovu svog osmogodišnjeg rada ne samo u Bosni i Hercegovini već i u drugim državama regiona vjerovatno poznata svim prisutnima.

Zahvalnost dalje upućujemo Distriktu Brčko za logističku podršku ovom skupu, zahvaljujući kojoj, između ostalog, imamo priliku da zasjedamo u ovim jedinstvenim i prekrasnim prostorijama u pseudomaurskom stilu. Ovdje okupljeni su svjesni posebne istorije Brčkog, naročito njenih stranica punih patnji. Zato je dobro što se u ovom sastavu okupljamo ovdje u kolegijalnom krugu punom povjerenja.

Treba zahvaliti i svima onima koji su na sebe preuzeli da u ime ustavno-sudske prakse svojih domovina izlažu na temu poreskog prava.

Manifestacija ne bi bila ništa bez aktivnog, pa i kritičkog uključivanja učesnika. Zato i svima vama ovdje u sali želim srdačno da zahvalim.

Učesnicima s prostora bivših jugoslovenskih republika nije problem da se sporazumijevaju o tako kompleksnim materijama kao što je poresko pravo jer imaju zajednički jezik, koji se doduše drugačije naziva i upotrebljava, ali ga (a to je najvažnije) svi razumiju. Da ovoj komunikaciji pođe za rukom da nađe svoj put i ka njemačkom jeziku zaduženi su prevodioci Ivana Antić i Ana Dragutinović.

Zahvaliti treba i njemačkom Saveznom ministarstvu pravosuđa i zaštite potrošača (BMJV) koje svojom institucionalnom podrškom prije svega omogućava rad IRZ-a, kao i njemačkom Ministarstvu spoljnih poslova (AA) iz čijih sredstava je pak finansirana ova regionalna konferencija. Zahvalnost se dalje upućuje njemačkim ambasadama u zemljama učesnicama. One stalno prate i podržavaju rad IRZ-a na posvećen i konstruktivan način.

Posebnu zahvalnost valja uputiti pak osobi bez koje ovaj skup ne bi bio moguć, koja je na poseban način povezana s temom ove konferencije, a ipak još nikoga ovdje nije lično upoznala. Riječ je o „nepoznatom njemačkom poreskom obvezniku”.

**Златко М. Кнежевић**

Потпредсједник Уставног суда Босне и Херцеговине

## **ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ И ПРАВА У СВЈЕТЛУ УСТАВНЕ ЗАШТИТЕ КОНВЕНЦИЈСКИХ ПРАВА – ПРАКСА УСТАВНОГ СУДА БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ**

### **Увод**

Од настанка државне организације и државе не само у савременом већ и у правноисторијском смислу, питање остваривања прихода државне организације представља једно од кључних питања функционисања државног, а у највећој мјери и друштвеног система. Како тема овог излагања није расправа о савременим токовима остваривања јавних прихода<sup>1</sup>, нити о подјелама у научно-теоријском смислу на пореско, буџетско, парабуџетско или фондовско право, нити о подјелама на облике државне (државе у ужем смислу ријечи), наддржавним облицима, локалним приходима и прирезима или на други начин организованим инструментима увођења, разрезивања, остваривања и наплате јавних прихода,<sup>2</sup> пажњу ћемо обратити на једну од важнијих, а по пореског обвезника можда и најважнију област – судске облике заштите обавезе разреза и наплате пореског прихода државе<sup>3</sup> којим се порески обвезник (порески платиша) штити од

- 1 Постоји општа научна сагласност да су јавни приходи сви они новчани искази који се или прибављају једним од облика државне интервенције и/или служе за подмиривање заједничких општедруштвених потреба.
- 2 Наравно да ова тема може да створи и дубље интересовање, при чему топло препоручујемо многобројне радове проф. др Д. Поповића, Београд, проф. др Б. Јеличића, Загреб и мр Б. Радуловића, Подгорица.
- 3 Овај термин користимо као збирни за све облике утврђивања обавезе неког да плати порез; разрез у смислу висине пореске обавезе и наплата у смислу облика принудне наплате, укључујући и обавезе камата и њихову висину, а све то у овлашћењу облика државне организације (државе).

неправилне или незаконите интервенције у његову имовину. Овдје одмах наглашавамо да дио наслова који говори о конвенцијским правима у суштини говори о праву на имовину као једном од права<sup>4</sup> заштићеним Конвенцијом<sup>5</sup>, али за нас укључено и заштитом предвиђену Уставом<sup>6</sup> као највишим правним актом унутар државне организације, а сходно томе и заштиту оствариву у редовном судском поступку (као још једним конвенцијским правом), те у случају Босне и Херцеговине, али и огромне већине других држава које припадају Конвенцији и правним средством: апелацији<sup>7</sup> која и Уставни суд уводи у судовање<sup>8</sup> о пореским обавезама и правима.

Као интересантан детаљ указујемо да је на подручју с којег ми баштинимо добар дио правне течевине (бившем југословенском простору) постојао и другачији механизам заштите (у том времену) кроз ткз. управно-рачунске органе (једно вријеме чак и судове) као искривљени облик наслеђа аустроугарског или, боље речено, германског типа организације судова и/или других органа који одлучују у пореској области. Крајем шездесетих година прошлог вијека такви органи су трансформисани у облике управних организација (службе друштвеног књиговодства), да би у савремено вријеме дошло до њиховог потпуног нестанка. Ово не значи да је дошло до нестанка пореских служби и органа, већ да се судовање у овој области искључиво пренијело у надлежност судова (било кроз управни спор или класични кривични или грађански поступак), па се чак дошло и до облика пореског истраживања у кривичном поступку (нпр. финансијска истрага и сл.). Али то већ није тема данашњег рада.

За потребе овог рада, почећемо од дефиниције пореза.

Порез, најопштије речено, представља законом или на закону заснованом другом акту раније утврђену обавезу плаћања у новчаном исказу у државној валути (историјски су постојали и облици у натури – роби или раду – „кулук“) с одређеним роковима плаћања, а на основу механизма обрачуна у постоцима или у броју новчаних јединица (пореске акцизе), коју је било које лице које обавља неку привредну дјелатност дужно да плати државној организацији.

Такође постоји и други облик пореза који се разликује по томе што је било које лице које посједује (има својину) над одређеном имовином (најчешће непокретном, али у неким системима и покретном) обавезно да плати порез

---

4 Кад говоримо о конвенцијским правима, за потребе овог рада мислимо искључиво на Европску конвенцију о основним људским правима и слободама.

5 *Ibidem* број 4.

6 Уставом Босне и Херцеговине.

7 Уставној тужби/уставној жалби/апелацији, зависно од назива, али са истом суштином.

8 Наравно само у дијелу овлашћења из Устава.



самим посједовањем те имовине или у неким случајевима стицањем односно прометом те имовине. Ту долазимо до једне од општих подјела пореза на непосредне (порезе на имовину) и посредне (порезе на промет или на додатну вриједност), гдје је разлика само у томе што је код непосредних пореза порески обвезник ималац, а код посредних лице, најчешће правно, које у промету вриједности (добара) служи као посредник (увозник, трговац, произвођач и сл.) између два или више корисника тог добра. У оба случаја исти је коначан корисник - то је порески прималац или у савременом свијету најчешће буџет.<sup>9</sup> Истина, постоје и парапорески приходи (акцизе и таксе) који, такође, имају исто поријекло као порези и исти правни основ, те могу да буду предмет уставносудског преиспитивања. Међутим, обим захватања државе није окончан наведеним, већ се ту налазе и други - сад већ не парапорески него парафискални намети (доприноси и сл.), али то није пресудно за увод у овај рад.

Дакле, нашим рјечником речено, порез представља интервенцију државе у загарантовано право на имовину појединца (физичког или правног лица) којом се та имовина умањује на страни појединца, а увећава на страни државе. Тиме се отвара пут за евентуалну судску заштиту, а истовремено у складу с апелационом надлежношћу Уставног суда и за његову одлуку по поднесеној апелацији.

### Апелациона надлежност Уставног суда

Апелациона надлежност<sup>10</sup> Уставног суда постоји за питања из Устава која се појаве на основу пресуде било којег суда у БиХ (члан VI/36) Устава БиХ). Она Уставни суд чини највишим институцијским гарантом заштите људских права и основних слобода установљених Уставом и Европском конвенцијом.

Апелациона надлежност Уставног суда из члана VI/36) Устава Босне и Херцеговине не даје Уставном суду надлежност нити могућност да као суд „четврте инстанце” поново размотри исте жалбене наводе који су у цијелости размотрени на ранијим инстанцама. Напротив, у оквиру апелационе надлежности Уставни суд се бави искључиво питањем евентуалне повреде уставних права или права из Европске конвенције у поступку пред редовним судовима, те да ли одлуке редовних судова крше уставна права. Уставни суд није надлежан да преиспитује утврђене чињенице, нити је надлежан да врши ревизију тумачења и примјене закона које примјењују нижи судови, осим уколико одлука

9 У овом раду нећемо улазити у објашњавање буџетских права нити буџетског обима прибављања пореза. За разјашњење тих питања препоручујемо радове мр Б. Радуловића.

10 Апелациона надлежност је у ствари идентична уставној тужби у другим истим или сличним правним системима.

нижестепених судова није резултирала кршењем уставних права. Ово је случај када се одлуке редовних судова заснивају на погрешним погледима на значење и домен уставних права, када уставна права уопште нису узета у обзир, када је примјена закона очигледно произвољна, када је исходишни закон сам по себи неуставан или када је дошло до повреде основних људских права. У случају када утврди да је апелација основана Уставни суд, у складу с Правилима Уставног суда, случај може вратити суду који је донио оспорену пресуду на поновни поступак. Суд чија је одлука укинута дужан је донијети нову одлуку, при чему је везан правним схватањем Уставног суда о повреди Уставом утврђених права и основних слобода подносиоца апелације.

## Примјери праксе Уставног суда (пореска питања)

### Извршавање обавеза плаћања пореза

- **Одлука о допустивости и меритуму број АП 4012/14 од 10. маја 2017. године; уплаћивање додатног разреза ПДВ-а; нема кршења права на имовину;**

У апелантовом случају је, након спроведеног поступка, надлежни орган Управе донио рјешење о додатном разрезу ПДВ-а апеланту за прецизирани период, те му наложио да уплати утврђене обавезе. У образложењу наведене одлуке се наводи да је Законом о ПДВ-у уведена обавеза и регулисан систем плаћања пореза на додату вриједност на територији Босне и Херцеговине. Како Уставни суд даље примјећује, према посебној шеми опорезивања ПДВ-ом у грађевинарству, право на одбитак улазног пореза наредном учеснику у тој шеми признаје се на основу доказа да је он и уплатио порез исказан на фактури коју му је испоставио претходни учесник односно кооперант, независно од тога када ће платити фактуру. Из наведеног се изводи закључак да се улазни порез у оваквим случајевима не признаје по обрачунском принципу као код опште шеме, него по готовинском принципу, односно тек након што извођач уплати ПДВ по фактури кооперанта на одговарајући уплатни рачун. Разлог за наведену примјену Закона лежи у чињеници што је у посебној шеми, како то прописује члан 40 Закона о ПДВ-у, обвезник плаћања ПДВ-а лице коме се врши испорука и испоставља

фактура, у конкретном случају извођач, а не лице које испоручује добра или врши услуге, у конкретном случају кооперант, као у општој шеми.

Дакле, у вези с тим, Уставни суд, прије свега, указује на то да се улазни порез у оваквим случајевима не признаје по обрачунском принципу као код опште шеме, него по готовинском принципу, односно тек након што извођач уплати ПДВ по фактури кооперанта на одговарајући уплатни рачун. Разлог за наведену примјену Закона лежи у чињеници што је у посебној шеми, како то прописује члан 40 Закона о ПДВ-у, обвезник плаћања ПДВ-а лице коме се врши испорука и испоставља фактура, у конкретном случају извођач, а не лице које испоручује добра или врши услуге, у конкретном случају, кооперант, као у општој шеми. Како је у поступку који је претходио доношењу побијаног рјешења неспорно утврђено да апелант није уплатио ПДВ позивом на идентификациони број кооперанта на одговарајући уплатни рачун, због чега није испунио услов за остваривање права на одбитак улазног ПДВ-а, то нису основани тужбени наводи који се односе на приговор да је уплатом од стране кооперанта, имајући у виду да се ради о солидарним обавезама, апелант стекао право на примјену одредаба Закона о ПДВ-у које се односе на ПДВ обавезу. Надаље, Уставни суд запажа да је тужена у побијаном рјешењу утврдила да апелант није доставио доказ ни за једну испостављену фактуру о извршеном промету у посебној шеми у грађевинарству; да је кооперант по таквој фактури извршио уплату умјесто извођача, који је обвезник плаћања ПДВ-а по њој и у којој је исказан ПДВ, чиме би могао доказати да је у том случају кооперант извршио плаћање фактурисаног ПДВ-а и на тај начин солидарно измирио обавезу за тај фактурисани ПДВ. Стога су неосновани тужбени наводи да је полазећи од чињенице да је кооперант платио своју исказану обавезу по ПДВ пријави тиме испунио обавезу и солидарно платио и ПДВ обрачунат у посебној шеми јер се тиме може доказивати само да је кооперант платио исказану разлику између свог улазног и излазног пореза на додату вриједност, а порези су основни приходи сваке државе, те сматра да је правилно и законито плаћање пореза на додату вриједност од изузетног значаја за економску политику државе, те да је корекција (разрез) пореза у поступцима контроле легитиман циљ који је у јавном интересу (види, *mutatis mutandis*, Европски суд, *Hentrich против Француске*, пресуда од 3. јула 1995. године, серија А, број 296-А, став 39 и даље). У конкретном случају је утврђено да апелант није обрачунао ПДВ на одређене услуге, због чега је у поступку пореске контроле, који је окончан судском одлуком, обавезан на додатно плаћање у складу с релевантним одредбама Закона о ПДВ-у и Правилника о примјени Закона о порезу на додату вриједност. С обзиром на наведено, произлази да мијешање у апелантову имовину служи законитом циљу у јавном интересу.

Доводећи претходне ставове у везу с чињеницама конкретног предмета, Уставни суд сматра да у оспореној одлуци, која је у овом случају основ за мијешање у апелантову имовину, јавни интерес, који се огледа у досљедном поштовању пореске дисциплине и процедура прописаних релевантним одредбама Закона о ПДВ-у, претеже над апелантовим интересом да не плати обрачунати порез, те да апелант због непоштовања прописаних пореских обавеза не сноси посебан и претјеран терет. Наиме, управо је апелант, као порески обвезник, пропустио да прилагоди своје понашање релевантним одредбама материјалног права и да плати порез за који је надлежни орган у поступку контроле апеланта утврдио да није плаћен.

С обзиром на наведено, Уставни суд сматра да оспореним одлукама нису повријеђена апелантова права на имовину из члана II/3к) Устава Босне и Херцеговине и члана 1 Протокола број 1 уз Европску конвенцију.

- **Одлука о допустивости и меритуму број АП 627/17 од 18. јула 2017. године; обавеза плаћања по основу разреза индиректних пореза на име ПДВ-а према одредбама Закона о ПДВ-у и Закона о нафтним дериватима; нема кршења права на имовину;**

У апелантовом случају, наконведеног поступка, надлежни орган УИОБиХ донио је рјешење о утврђивању разреза индиректних пореза за прецизирани период, те му наложио да уплати утврђене обавезе. Надаље, у образложењу наведене одлуке се наводи да се управни орган позвао на члан 20 став 1 Закона о порезу на додату вриједност којим је прописано да пореску основу промета добара и услуга чини опорезиви износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прими или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге, укључујући субвенције које су непосредно повезане с цијеном тих добара или услуга, у коју није укључен ПДВ, ако овим законом није другачије прописано. Сходно наведеном, будући да је апелант, према Закону о нафтним дериватима у Федерацији Босне и Херцеговине, обвезник таксе на нафтне деривате у износу од 0,01 КМ/л нафтних деривата, а да је и обвезник индиректних пореза сходно Закону, наведена такса се укључује у основу за обрачун пореза на додату вриједност сходно члану 20 ст. 1 и 2 Закона. Даље, из образложења оспорених одлука Уставни суд запажа да су порески органи на утврђено чињенично стање примијенили напријед цитиране прописе, због чега су утврдили да је такса за успостављање резерви нафтних деривата јавни приход који се урачунава у основу за обрачун ПДВ-а у складу са чланом 20 став 2

Закона о ПДВ-у. Наиме, Законом о нафтним дериватима у Федерацији Босне и Херцеговине, који је ступио на снагу 10. јула 2014. године, прописана је обавеза плаћања таксе за успостављање нафтних резерви у износу од 0,01 КМ/литру нафтних деривата за све обвезнике дефинисане чланом 2 тачка г) наведеног закона. Такође, чланом 30 тач. 4 и 6 Закона о нафтним дериватима у Федерацији Босне и Херцеговине одређено је да је такса за успостављање нафтних деривата садржана у малопродајној цијени свих нафтних деривата у дистрибуцији тако што се додаје на већ утврђену малопродајну цијену у којој није садржана, те да је енергетски субјекат приликом продаје нафтних деривата дужан да на испостављеном рачуну посебно евидентира износ таксе. Дакле, надлежни органи су утврдили да се апелант није придржавао напријед цитираних прописа (Закона о нафтним дериватима у Федерацији Босне и Херцеговине и одредбе Закона о фискалним системима) код чињенице да је такса за успостављање нафтних резерви намјенски јавни приход који се одвојено исказује, па је енергетски субјекат приликом продаје нафтних деривата дужан наведену таксу исказивати као додатни артикал на фискалном рачуну. С обзиром на то да из доказа списа, тј. записника о контроли произлази да је апелант у периоду од 1. јула 2014. до 31. децембра 2014. године по основу реализованих количина нафтних деривата вршио уплате на рачун трезора ФБиХ, то је сходно правилном закључку пореских органа био у обавези да на тај износ укупно уплаћене таксе (174.452,58 КМ) обрачуна ПДВ од 29.658,00 КМ. Имајући у виду наведено, Уставни суд сматра да је мијешање у апелантову имовину извршено на основу закона, као и да примјена релевантних законских одредаба није била произвољна.

Одговарајући на питање да ли је лишавање апеланта његове имовине (обавезивањем да плати додатно утврђене пореске обавезе) било у јавном интересу, Уставни суд сматра да се јавни интерес у конкретном случају огледа у томе да се Законом о ПДВ-у уводи обавеза плаћања и регулише систем плаћања пореза на додатну вриједност, а порези су основни приходи сваке државе, те сматра да је правилно и законито плаћање пореза на додатну вриједност од изузетног значаја за економску политику државе, те да је корекција (разрез) пореза у поступцима контроле легитиман циљ који је у јавном интересу (види, *mutatis mutandis*, Европски суд, *Hentrich против Француске*, пресуда од 3. јула 1995. године, серија А, број 296-А, став 39 и даље). У конкретном случају утврђено је да апелант на одређене услуге није обрачунао ПДВ, због чега је у поступку пореске контроле, који је окончан судском одлуком, обавезан на додатно плаћање у складу с релевантним одредбама Закона о ПДВ-у и Закона о нафтним дериватима у ФБиХ. С обзиром на наведено, произлази да мијешање у апелантову имовину служи законитом циљу у јавном интересу.

Доводећи претходне ставове у везу с чињеницама конкретног предмета, Уставни суд сматра да у оспореној одлуци, која је у овом случају основ за мијешање у апелантову имовину, јавни интерес, који се огледа у досљедном поштовању пореске дисциплине и процедура прописаних релевантним одредбама Закона о ПДВ-у и Закона о нафтним дериватима у ФБиХ, претеже над апелантовим интересом да не плати обрачунати порез, те да апелант због непоштовања прописаних пореских обавеза не сноси посебан и претјеран терет. Наиме, управо је апелант као порески обвезник пропустио да прилагоди своје понашање релевантним одредбама материјалног права и да плати порез за који је надлежни орган у поступку контроле утврдио да није плаћен. С обзиром на наведено, Уставни суд сматра да оспореним одлукама нису повријеђена апелантова права на имовину из члана II/3к) Устава Босне и Херцеговине и члана 1 Протокола број 1 уз Европску конвенцију.

- **Одлука о допустивости и меритуму број АП 2152/14 од 7. марта 2017. године; апелант је као порески обвезник пропустио да своје понашање прилагоди релевантним одредбама материјалног права и да плати порез за који је надлежни орган у поступку контроле утврдио да није плаћен;**

Уставни суд запажа да из оспорених одлука произлази да је апелант у контролисаном периоду (од 1. јануара 2004. до 31. августа 2009. године) вршио промет производа за који нису били испуњени услови - „за условно пореско ослобађање” сходно одредбама члана 25 став 1 тачка 1 Закона о акцизама и порезу на промет. Наиме, Уставни суд запажа да у погледу обавезе плаћања пореза на промет производа у часу контроле апелант није располагао изјавама купаца из Бихаћа и Тузле да им роба купљена од апеланта служи за даљу продају, како је прописано одредбама члана 28 став 1 тачка 2 Закона о акцизама и порезу на промет, а што је, између осталог, био један од услова за пореско ослобађање у складу с одредбама члана 25 став 1 тачка 1 Закона о акцизама и порезу на промет. У вези с тим, Уставни суд указује да је чланом 25 став 1 тач. од 1 до 5 Закона о акцизама и порезу на промет прописано у којим случајевима је дозвољен промет производа без обавезе обрачунавања и плаћања пореза на промет. Осим тога, Уставни суд указује на то да је одредбом члана 28 став 1 тач. од 1 до 4 Закона о акцизама и порезу на промет прописано под којим условима се може вршити продаја производа без плаћања пореза на промет у смислу члана 25 Закона о акцизама и порезу на промет, те да је, између осталог, тачком 2 члана 28 Закона

о акцизама прописано да је купац прије преузимања робе или испостављања фактуре дужан да продавцу достави наруџбеницу са изјавом да му роба служи за даљи промет. Уставни суд запажа да из оспорених одлука произлази да је надлежни орган у поступку контроле утврдио да нису били испуњени услови прописани одредбама члана 28 став 1 тачка 2 Закона о акцизама и порезу на промет у погледу купаца из Бихаћа и Тузле будући да из оспорених одлука произлази да апелант у часу контроле није располагао изјавама наведених купаца да им роба служи за даљу продају, а које је апелант био дужан да обезбиједи прије предаје робе купцима или испостављања фактуре, сходно одредбама члана 28 став 1 тачка 2 Закона о акцизама и порезу на промет. У вези с тим, Уставни суд запажа да из оспорених одлука произлази да је апеланту утврђена обавеза плаћања пореза за остварени промет производа с купцима из Бихаћа и Тузле у контролисаном периоду будући да остварени промет с купцима спада под пореско ослобађање у складу с одредбама члана 25 став 1 тачка 1 Закона о акцизама и порезу на промет.

Уставни суд надаље запажа да из оспорених одлука произлази да су органи управе и редовни судови, позивајући се на одредбе чл. 3, 4 и 7 Уредбе, утврдили да путни налози које је апелант издавао за службена путовања у контролисаном периоду нису издати у складу с одредбама чл. 3, 4 и 7 Уредбе и да су, сходно наведеном, утврдили да накнаде за службена путовања нису исплаћене у складу с релевантним одредбама Уредбе, те да не потпадају под неопорезиви дио дохотка у смислу одредаба члана 7 став 1 тачка ж) Закона о порезу на доходак.

Сходно наведеном, Уставни суд сматра да су оспорене одлуке донесене у складу са Законом о пореској управи, Законом о акцизама и порезу на промет и Уредбом о издацима за службена путовања. При томе, Уставни суд указује и на то да су Закон о пореској управи, Закон о акцизама и порезу на промет, Уредба, као и Закон о порезу на доходак објављени у службеним гласилима, дакле, доступни су грађанима, те да на јасан и прецизан начин регулишу питања плаћања пореза на промет производа, као и пореза на доходак, из чега произлази да је мијешање у апелантово право на имовину извршено на основу закона који испуњавају стандарде Европске конвенције у погледу јасноће и транспарентности, односно законитости.

Одговарајући на питање да ли је лишавање апеланта његове имовине (обавезивањем да плати порез на промет производа и порез на доходак) било у јавном интересу, Уставни суд сматра да се јавни интерес у конкретном случају огледа у томе да се Законом о пореској управи и Законом о акцизама и порезу на промет, те Уредбом о издацима за службена путовања уводи обавеза плаћања

и регулише систем плаћања пореза, а порези су основни приходи сваке државе, те сматра да је правилно и законито плаћање пореза на промет производа и услуга и пореза на доходак од изузетног значаја за економску политику државе, те да је корекција (разрез) пореза у поступцима контроле легитиман циљ који је у јавном интересу (види, *mutatis mutandis*, Европски суд, *Hentrich protiv Француске*, пресуда од 3. јула 1995. године, серија А, број 296-А, став 39 и даље). У конкретном случају утврђено је да апелант није обрачунавао и плаћао порез на промет производа и услуга и порез на доходак од имовине и имовинских права, због чега је у поступку који је окончан судском одлуком обавезан на плаћање пореза у складу с релевантним одредбама Закона о акцизама и порезу на промет и Уредбом. С обзиром на наведено, произлази да мијешање у апелантову имовину служи законитом циљу у јавном интересу.

Доводећи претходне ставове у везу с чињеницама конкретног предмета, Уставни суд сматра да оспореним одлукама, које су у овом случају основ мијешања у апелантову имовину, јавни интерес који се огледа у досљедном поштовању пореске дисциплине и процедура, прописаних релевантним одредбама Закона о пореској управи, Законом о акцизама и порезу на промет и Уредбом, претеже над апелантовим правом на имовину, те да апелант, због непоштовања прописаних пореских обавеза, не сноси посебан и претјеран терет. Наиме, управо је апелант као порески обвезник пропустио да своје понашање прилагоди релевантним одредбама материјалног права и да плати порез за који је надлежни орган у поступку контроле утврдио да није плаћен.

- **Одлука о допустивости број АП 3247/09 од 23. новембра 2012. године; наводно двоструко опорезивање, апелација очигледно (*prima facie*) неоснована; идентично питање покренуло се у апелацији број АП 3242/09;**

У Одлуци број АП 3247/09, Уставни суд је у погледу навода о повреди права на имовину истакао да су органи управе и редовни суд у образложењу оспорених одлука дали детаљне, јасне и прецизне разлоге зашто су апеланту-обвезнику пореза утврдили обавезу плаћања пореза на промет непокретности. Наиме, указано је да је апелант приликом куповине пословног простора платио ПДВ јер, у смислу члана 25 став 1 тачка 2 Закона о ПДВ-у, није ослобођен његовог плаћања с обзиром на то да се ради о првој куповини тек саграђеног пословног простора, односно ради се о првом преносу права својине или права располагања новоизграђеном непокретном имовином, а таква куповина не подлијеже ослобађању од плаћања ПДВ-а. Уставни суд је даље указао да је апелант, након



куповине пословног простора, уговор о купопродаји пријавио првостепеном органу чија је комисија изашла на лице мјеста и утврдила прометну вриједност пословног простора, те је првостепени орган, у смислу релевантних одредаба тада важећег Закона о промету непокретности Зеничко-добојског кантона („Службене новине Зеничко-добојског кантона” број 13/98), извршио обрачун пореза на промет непокретности примјеном пореске стопе од 8 % и обавезао апеланта на плаћање пореза на промет непокретности. У члану 5 наведеног Закона о порезу на промет непокретности, који је важио у вријеме доношења првостепеног рјешења, није прописано ослобађање од плаћања пореза на промет непокретности приликом „прве продаје новосаграђеног пословног простора”, већ је наведеном законском одредбом прописано да се порез на промет не плаћа када се врши „прва продаја још ненастањене новосаграђене стамбене зграде или новосаграђеног стана као посебног дијела зграде”. Осим тога, Уставни суд је запазио да је Кантонални суд у оспореним одлукама образложио да се у конкретном случају не може радити о двоструком опорезивању апеланта јер је потпуно различит основ плаћања ПДВ-а и пореза на промет непокретности, те да Закон о порезу на промет непокретности у Зеничко-добојском кантону не искључује своју примјену у односу на утврђивање обавезе плаћања ПДВ-а, а Закон о ПДВ-у, такође, у својим одредбама на било који начин не искључује примјену Закона о порезу на промет непокретности у Зеничко-добојском кантону. Имајући у виду наведено, Уставни суд је закључио да нема ништа што указује на то да апелант има „оправдан захтјев” који покреће питање права на имовину из Устава Босне и Херцеговине или Европске конвенције које би требало мериторно размотрити, као и да су апелантови наводи о кршењу права из члана II/3к) Устава Босне и Херцеговине и члана 1 Протокола број 1 уз Европску конвенцију очигледно (*prima facie*) неосновани.

- **Одлука о допустивости и меритуму број АП 2083/13 од 10. октобра 2016. године; поврат уплаћених средстава на име пореза на промет непокретности;**

У конкретном случају Уставни суд примјећује да су редовни судови одбили апеланткињин захтјев за поврат уплаћених средстава по основу пореза. Надаље, Уставни суд примјећује да је одбијање апеланткињиног захтјева базирано на утврђеним чињеницама, као и на одредби чл. 92 и 95 Закона о пореској управи и чл. 17 и 27 Закона о порезу на имовину. Апеланткиња оспорава законитост судских одлука наводећи да су судови погрешно примијенили материјални пропис јер је дошло до неоснованог богаћења, института из члана 240 ЗОО.

Међутим, Уставни суд примјећује да је апеланткиња поднијела захтјев за поврат средстава уплаћених на име пореза надлежном пореском органу, да су примијењене процесне одредбе Закона о управном поступку и Закона о управном спору, те је у односу на сам захтјев одлучено примјеном „пореских прописа”. Стога, супротно апеланткињиним наводима, Уставни суд у конкретном дијелу примјене закона не може да пронађе произвољност и „незаконитост” јер су на адекватну материју и у складу с постављеним апеланткињиним захтјевом примјењени Закон о пореској управи и Закон о порезу на имовину. Имајући у виду чињеницу да наведени закони испуњавају све услове (доступност, транспарентност, приступачност), Уставни су закључује да је мијешање у апеланткињину имовину било „законито”.

Надаље, Уставни суд треба да одговори на питање да ли је мијешање било у јавном интересу и пропорционално легитимном циљу који се жели постићи, односно да ли успоставља правичну равнотежу између апеланткињиног права и општег интереса. У вези с тим, Уставни суд подсећа на праксу Европског суда и сопствену праксу, која је више пута поновљена, према којој порези представљају област коју држава апсолутно контролише и у којој држава намеће појединцима обавезе, а којима се у ствари сама држава издржава. Стога је плаћање пореза у сваком случају у јавном интересу. С друге стране, апеланткиња је мишљења да се „неосновано обогатио тужени” јер уговор који је апеланткиња закључила „није опорезив”. У том правцу апеланткиња у апелацији истиче да су судови погрешно утврдили чињенице. Међутим, Уставни суд примјећује да су у конкретном предмету двије чињенице кључне, а утврђене су од редовних судова – да апеланткиња није порески обвезник, нити је пореску пријаву поднијела апеланткиња и да је апеланткиња усмјерила своја средства, односно уплатила новчани износ у име и за рачун Далибора Симића. Уставни суд примјећује да сама апеланткиња у апелацији наводи да је она уговором (закљученим с Далибором Симићем) преузела обавезу плаћања пореза, али да се апеланткиња не појављује као порески обвезник, већ је само извршила уплату новчаних средстава на име пореза. Осим тога, апеланткиња наводи да је извршила плаћање пореске обавезе како би реализовала своја права, односно с циљем уписа права на непокретности у земљишне књиге. Стога, на основу чињеница које су утврдили судови, а које ни апеланткиња није успјела довести у питање, не може се рећи да је стављен претјеран терет на апеланткињу. Чак се може закључити да је апеланткиња сама и у сопственом интересу преузела обавезу коју је Далибор Симић имао према држави. Уставни суд такође примјећује да су редовни судови јасно навели ко је порески обвезник, односно да то није апеланткиња, па она нема ни правни основ

за поврат „преплаћеног” пореза, а у складу с апеланткињиним постављеним захтјевом пред надлежним пореским органом, као и да се држава или тужени није „неосновано обогатила” (како апеланткиња наводи), већ је држави плаћено тачно колико је обавеза пореског обвезника. Стога, у околностима конкретног случаја Уставни суд закључује да на апеланткињу није стављен претјеран терет.

Имајући у виду изнесено, Уставни суд сматра да је у конкретном случају успостављена правична равнотежа између заштите апеланткињиног права на имовину и општег интереса, односно у конкретној ситуацији на апеланткињу није стављен претјеран терет ради остваривања законитог циља. Стога, Уставни суд закључује да не постоји кршење права на имовину из члана II/3к) Устава Босне и Херцеговине и члана 1 Протокола број 1 уз Европску конвенцију.

- **Одлука о допуствости и меритуму број АП 1284/06 од 11. марта 2008. године; плаћање акциза; апелација очигледно (*prima facie*) неоснована;**

У предметном случају апелант наводи да, у складу са законом, има право да тражи поврат наплаћене акцизе, што се има сматрати имовином. Неспорно је да је право на имовину „грађанско право”. Такође је јасно да је спор који се јавио између апеланта и државних органа спор о апелантовом праву на имовину. Стога, без обзира на чињеницу да су о овом питању у прва два степена одлучили порески органи, спор је економске природе и припада дјелокругу члана 6 став 1 Европске конвенције који је примјењив у конкретном предмету (види Уставни суд, Одлука број АП 28/02 од 15. јуна 2004. године, објављена у „Службеном гласнику БиХ” број 34/04 од 18. августа 2004. године).

Уставни суд запажа да је Окружни суд, одлучујући о апелантовој тужби изјављеној против другостепеног рјешења којим је одбијен његов захтјев на поврат акцизе, нашао да она није основана. Окружни суд се позвао на одредбе члана 13 Закона о измјенама и допунама Закона о акцизама и порезу на промет (којим је прописано право на поврат акцизе за обвезника које је платио, а чији се производ уништава) и одредбе члана 67 Правилника о примјени Закона о акцизама и порезу на промет (којим је прописано да право на поврат припада само обвезнику који акцизу није наплатио кроз цијену продатог производа). Надаље, суд је утврдио да је апелант платио акцизу за увезену робу, али је увезену робу одмах након тога продао „Дарта” д.о.о. и да је у продајну цијену урачуната и акциза. Роба је прешла у својину „Дарта” д.о.о. и по њиховом захтјеву је уништена. Окружни суд је нашао да је неоснован апелантов навод да је купца

(„Дарта” д.о.о) ослободио плаћања уништене робе јер чињенице указују да је закључен купопродајни уговор, те је однос апеланта и „Дарта” д.о.о. интерне природе и није од значаја за предметно одлучивање у судском поступку.

У контексту наведеног, будући да је Окружни суд довољно јасно и исцрпно образложио своју одлуку примјењујући релевантне одредбе материјалног и процесног права, Уставни суд није пронашао ништа што би указивало да су материјално-правни прописи произвољно или неправично примијењени на апелантову штету, нити је пронашао елементе који би указивали на процесну неправичност у смислу члана 6 став 1 Европске конвенције. Ово посебно имајући у виду да апелант у апелацији понавља наводе које је истицао у управном поступку и спору, а које је размотрио Окружни суд приликом доношења одлуке о жалби. Због тога, Уставни суд закључује да су апелантови наводи о кршењу права из члана II/3е) Устава Босне и Херцеговине и члана 6 став 1 Европске конвенције очигледно (*prima facie*) неосновани.

### **Пренос средстава ентитетима на основу остварених прихода од индиректних пореза од Управе за индиректно опорезивање**

- **Одлука о допустивости и меритуму број АП 3540/15 од 31. јануара 2018. године; пренос средстава ентитетима на основу остварених прихода од индиректних пореза од Управе за индиректно опорезивање, те у вези с тим исплате законске затезне камате;**

Уставни суд примјећује да је у предметном поступку у коначници усвојен тужбени захтјев тужиоца у дијелу законске затезне камате и апелант (Управа за индиректно опорезивање БиХ) обавезан да тужиоцу на име законске затезне камате исплати износ од 15.004.650,53 КМ. У вези с тим Уставни суд, прије свега, запажа да су апелантови наводи у односу на приговор пасивне легитимације ријешени у првостепеном и другостепеном поступку тако што је апелант одбијен с тим приговором, о чему су редовни судови (првостепени и другостепени суд) дали задовољавајуће разлоге у којима Уставни суд не налази било какву произвољност. Даље, Уставни суд примјећује да је у предметном поступку утврђено да је првобитном тужбом тужилац тражио исплату главног дуга од апеланта у износу од 52.970.338,19 КМ са законским затезним каматама.

Међутим, како је апелант у току предметног поступка тужиоцу исплатио главни дуг тужилац је на припремном рочишту од 18. јуна 2013. године повукао тужбени захтјев у том дијелу док је остао при захтјеву за исплату законске затезне камате на главни дуг због кашњења апеланта у исплати дуга. Стога, како је у предметном поступку неспорно утврђено да је апелант са закашњењем измирио главни дуг према тужиоцу, будући да су средства која припадају тужиоцу грешком била усмјерена према ФБиХ, према мишљењу ревизионог вијећа Суда БиХ, у периоду од уплате односно поврата погрешно усмјерених средстава тужилац је трпио штету која се састоји од неоснованог и незаконитог лишавања новчаних средстава која му по закону припадају. Због тога је у смислу члана 277 ЗОО оспореном одлуком апеланту досуђена законска затезна камата која је утврђена на основу налаза и мишљења вјештака против којег апелант није истицао начелни приговор, већ приговор по којим прописима је требало обрачунати законску затезну камату. При томе, Уставни суд примјећује да је тужиоцу досуђена законска затезна камата по прописима који важе у Републици Српској будући да је сједиште тужиоца у Републици Српској, као и да се и све новчане трансакције тужиоца везују за његово мјесто сједишта. У наведеном образложењу ревизионог вијећа Суда БиХ Уставни суд не може наћи било какву произвољност у примјени материјалног права на начин како то апелант указује у апелацији. Према мишљењу Уставног суда, ревизионо вијеће Суда БиХ је у оспореној одлуци на веома јасан начин образложило због чега је усвојен тужбени захтјева тужиоца у дијелу законских затезних камата које су постале главни дуг од момента када је тужилац повукао захтјев у погледу износа главног дуга (на припремном рочишту од 18. јуна 2013. године).

Стога, имајући у виду наведено, супротно апелантовим наводима, Уставни суд сматра да је ревизионо вијеће Суда БиХ дало веома јасно и детаљно образложење за закључке о основаности захтјева тужиоца за исплату законске затезне камате због доцње апеланта у погледу исплате главног дуга. У таквом образложењу ревизионог вијећа Суда БиХ у оспореној одлуци Уставни суд не налази било какву произвољност на начин како то апелант настоји приказати у апелацији.

На основу наведеног, Уставни суд закључује да су апелантови наводи о повреди права на правично суђење из члана II/3е) Устава Босне и Херцеговине неосновани.

## Питање надлежности судова у одређеним питањима везаним за порезе

- **Одлука о допустивости и меритуму број АП 2840/13 од 12. фебруара 2014. године; потраживања тужилаца-судија Кантоналног суда у вези с исплатом разлике између исплаћене умањене плате обрачунате након доношења Закона о порезу на доходак и плате која је прије тога исплаћивана тужиоцима; повреда члана 6 Европске конвенције и члана II/3е) Устава БиХ;**

У конкретном случају Уставни суд запажа да су редовни судови утврдили да су основана потраживања тужилаца-судија Кантоналног суда везана за исплату разлике између исплаћене умањене плате обрачунате након доношења Закона о порезу на доходак и плате која је прије тога исплаћивана тужиоцима. Редовни судови су се том приликом позвали на одредбе амандмана LX и CVI на Устав ФБиХ и Закона које су цитиране у претходним тачкама ове одлуке, истичући „да Закон о порезу на доходак није усаглашен с наведеним амандманима на Устав ФБиХ, те како је морао бити усаглашен, будући да је Устав ФБиХ највиши правни акт, то није основано апелантово позивање на обавезну примјену одредаба Закона о порезу на доходак у односу на судије наведеног суда”.

Уставни суд запажа да из оспорених пресуда произлази да су се редовни судови у поступку оцјењивања основаности тужбених захтјева тужилаца несумњиво бавили оцјеном сагласности одредаба Закона о порезу на доходак с цитираним амандманима на Устав ФБиХ, а на шта основано указује апелант у предметним апелацијама. Наиме, из оспорених пресуда неспорно произлази да су редовни судови основаност потраживања тужилаца утврдили на основу свог закључка који, у суштини, гласи да: „Закон о порезу на доходак није у сагласности са Уставом ФБиХ који експлицитно прописује забрану смањења плата судијама, иако би то морао бити, те да из тог разлога није било могуће примијенити наведени закон на судије кантоналног суда и вршити умањење плата у висини од 10 % по основу пореза на доходак.” Због наведеног, Уставни суд сматра да се и у конкретном случају може, *mutatis mutandis*, примијенити цитирани став исказан у Одлуци Уставног суда број АП 1603/05, будући да се и у предметним поступцима пред редовним судовима поставило питање правне ваљаности, прецизније речено, усклађености закона који је требало примијенити с одредбама Устава ФБиХ. Уставни суд сматра да су редовни судови, самостално изводећи закључак о (не) сагласности одредаба Закона о порезу на доходак с Уставом ФБиХ и на таквом

закључку заснивајући право тужилаца на потраживања која су поставили у тужбеним захтјевима, арбитражно примијенили процесно право јер су изашли ван оквира своје стварне надлежности с обзиром на то да, како је већ речено, нити једном законском нити уставном одредбом није прописана могућност да редовни судови, у поступцима које воде, врше оцјену усаглашености неког закона са било којим уставом, па тако ни са Уставом ФБиХ.

Поред наведеног, Уставни суд подсјећа да нити једном одредбом Закона о порезу на доходак није предвиђена могућност искључивања било које категорије запослених из обавезе плаћања пореза на доходак, па тако нити обавезе да га плаћају судије, између осталог и кантоналних судова, нити је прописана било каква другачија процедура наплате овог пореза од наведене категорије запослених. Међутим, то не значи да су његову евентуалну неусаглашеност са Уставом ФБиХ могли утврђивати редовни судови у предметном поступку. При томе, Уставни суд наглашава да је неспорно да су редовни судови ти који примјењују материјално право, али запажа да из чињеница конкретних предмета произлази да се судови у оспореним одлукама нису бавили примјеном материјалног права, већ оцјеном усаглашености релевантних прописа с одредбама Устава Федерације БиХ, а неспорно је да таква оцјена није спадала, нити спада у њихову стварну надлежност. Због наведеног, Уставни суд сматра основаним апелантове наводе да су редовни судови арбитражно примијенили процесно право (релевантне одредбе ЗПП везане за надлежност суда) када су, одлучујући о тужбеном захтјеву тужилаца, закључили да Закон о порезу на доходак није усаглашен с одредбама Устава, те да су из тог разлога потраживања тужилаца основана. Имајући у виду наведено, Уставни суд закључује да је у конкретном случају прекршено апелантово право на правично суђење из члана II/3е) Устава Босне и Херцеговине.

- **Одлука о допустивости и меритуму број АП 1245/11 од 8. маја 2014. године; поврат преплаћеног пореза, надлежност за одлучивање, нема повреде члана 6 Европске конвенције и члана II/3е) Устава БиХ;**

Наводи апелације у погледу повреде права на правично суђење се, у суштини, свде на тврдњу да су судови у оспореним рјешењима погрешно протумачили процесно и материјално право, изводећи закључак према којем апелант своје право (поврата преплаћеног пореза) може остварити у управном, а не у судском поступку.

Уставни суд запажа да су одредбама ЗПП јасно одређена правила поступка на основу којих редовни судови расправљају и одлучују у грађанскоправним споровима (члан 1 ЗПП), да судови у том поступку примјењују материјално право према сопственој оцјени (члан 2 став 2 ЗПП) и да у току цијелог поступка по службеној дужности пазе да ли рјешавање спора спада у судску надлежност (члан 16 став 1 ЗПП). У конкретном поступку, одлучујући о приговору апсолутне ненадлежности суда, редовни судови су на двије инстанце јасно истакли да је приговор тужене основан због тога што апелант своју обавезу према туженој није извршио без правног основа (што у поступку није било спорно), а правни основ на основу одлуке Уставног суда ФБиХ (на којој је апелант засновао свој тужбени захтјев) није проглашен неуставним. Спорним се у поступку поставило само питање које се тиче висине апелантове новчане обавезе, конкретно пореза на фирму, која је Одлуком Уставног суда ФБиХ број У-16/08 проглашена неуставном (у дијелу у којем је регулисана висина пореза) и враћања евентуално преплаћене обавезе апеланту. Будући да о висини те обавезе није надлежан да рјешава суд у парничном поступку, већ надлежни орган управе у управном поступку, донесена је одлука којом се првостепени суд прогласио апсолутно ненадлежним, укинуо спроведене радње у поступку и тужбу одбацио на основу одредбе члана 16 ЗПП. Кантонални суд је у жалбеном поступку потврдио правилност и законитост првостепене одлуке засноване на релевантним одредбама ЗПП. У вези с тим, Уставни указује да ЗПП на јасан и прецизан начин регулише правила поступка на основу којих редовни судови одлучују, као и обавезу суда да током трајања поступка по службеној дужности пазе на своју стварну надлежност, да је објављен у службеним гласилима и доступан грађанима. Стога, Уставни суд не налази произвољност у примјени процесног права Кантоналног и Општинског суда, због чега се показују као неосновани апелантови наводи да је оспорено рјешење неосновано и да му је због тога повријеђено право на правично суђење.

### **Предмети из апстрактне надлежности и надлежности по члану VI/3ц) који се односе на пореско право**

- **Одлука о допустивости и меритуму број У 17/11 од 30. марта 2012. године; захтјев Кантоналног суда у Горажду за оцјену компатибилности са Уставом Босне и Херцеговине одређених одредби Закона о порезу на доходак Федерације БиХ; оспорени закон у сагласности са Уставом БиХ;**



Уставни суд је закључио да је, с обзиром на сложено уставноправно уређење у Босни и Херцеговини и подјелу надлежности, област директних пореза у надлежности ентитета и ДББиХ, те да надлежни законодавац има широко поље слободне процјене у одабиру пореског система и пореских инструмената који су му потребни за остварење циљева његове пореске политике. Уставни суд је такође закључио да се дефиницијом појма „резидента” и „нерезидента” у Закону о порезу на доходак ФБиХ не дискриминишу држављани Босне и Херцеговине, па слиједи да одредбе чл. 2, 7 и 24 спорног закона нису у супротности са чл. I/7, II/1, II/2, чланом II/3е), к) и м) и чл. II/4 и II/6 Устава Босне и Херцеговине и чланом 14 Европске конвенције у вези са чланом 6 Европске конвенције и чланом 1 Протокола број 1 уз Европску конвенцију, те са чланом 1 Протокола број 12 уз Европску конвенцију.

- **Одлука о допустивости и меритуму број У 4/04 од 29. октобра 2004. године; захтјев за оцјену уставности чл. 1 и 2 Закона о измјенама Закона о порезу на промет производа и услуга Федерације БиХ и одредбе чл. 1 и 2 Закона о измјенама и допунама Закона о посебном порезу на безалкохолна пића ФБиХ; несагласност са Уставом БиХ;**

Подносилац захтјева је навео несагласност одредби чл. 1 и 2 Закона о измјенама Закона о порезу на промет производа и услуга, те одредби чл. 1 и 2 Закона о измјенама и допунама Закона о посебном порезу на безалкохолна пића с одредбама чл. III/3б) и III/5а) Устава Босне и Херцеговине, те сматрао да се њима крши принцип слободног промета роба, услуга, капитала и лица из члана I/4 Устава Босне и Херцеговине.

Подносилац захтјева наводи да Парламент Федерације БиХ није обезбиједио обавезну сагласност Управног одбора Управе за индиректно опорезивање у Босни и Херцеговини прије усвајања Закона о измјенама Закона о порезу на промет производа и услуга и Закона о измјенама и допунама Закона о посебном порезу на безалкохолна пића. Наведену сагласност Парламент Федерације БиХ био је обавезан обезбиједити у складу с одредбама члана 25 став 4 Закона о систему индиректног опорезивања у Босни и Херцеговини („Службени гласник Босне и Херцеговине” број 44/03) које прописују да даном ступања на снагу цитираног закона увођење било којих индиректних пореза у Босни и Херцеговини, као и проглашење или измјене законских прописа о индиректном опорезивању мора претходно одобрити Управни одбор Управе за индиректно опорезивање. Даље, у смислу одредбе члана 1 став 2 наведеног закона, појам „индиректни порез” односи се на увозне и извозне дажбине, акцизе, порез на додатну вриједност и

све друге порезе зарачунате на робу и услуге, укључујући и порез на промет и путарине. Дакле, сматра подносилац захтјева, Парламент Федерације БиХ је донио измјене закона које регулишу област индиректног опорезивања, а да претходно није обезбиједио сагласност Управног одбора Управе за индиректно опорезивање, на шта је био обавезан у смислу цитиране законске одредбе.

#### Оцјена Суда:

Уставни суд наглашава да Парламент Федерације БиХ, усвајањем оспорених закона, није испоштовао процедуру која је предвиђена чланом 25 став 4 Закона о систему индиректног опорезивања, чиме је *de facto* Федерација БиХ преузела овлашћења која је претходно, Споразумом од 5. децембра 2003. године, пренијела на ниво државе Босне и Херцеговине. Уставни суд сматра да се оваквим поступком доводи у питање функционисање Босне и Херцеговине на принципу „владавине права”, а посебно да се крши одредба члана III/36) Устава Босне и Херцеговине с обзиром на то да Парламент Федерације БиХ није поштовао процедуру предвиђену Законом о систему индиректног опорезивања који је усвојила Парламентарна скупштина Босне и Херцеговине, те он стога, без сваке сумње, представља „одлуку заједничких институција Босне и Херцеговине”. Осим тога, усвајањем оспорених закона без одобрења Управног одбора Управе за индиректно опорезивање Парламент Федерације БиХ је прекршио и одредбу члана III/5а) Устава Босне и Херцеговине с обзиром на то да је тиме ушао у оквир надлежности које је претходно Федерација БиХ споразумом пренијела у надлежност државе Босне и Херцеговине.

Имајући у виду наведено, Уставни суд констатује да одредбе чл. 1 и 2 Закона о измјенама Закона о порезу на промет производа и услуга („Службене новине Федерације БиХ” број 39/04), те одредбе чл. 1 и 2 Закона о измјенама и допунама Закона о посебном порезу на безалкохолна пића („Службене новине Федерације БиХ” број 39/04) нису у складу с одредбама чл. III/36) и III/5а) Устава Босне и Херцеговине.

Уставни суд још треба испитати да ли је усвајањем оспорених закона дошло до нарушавања слободног промета роба, услуга, капитала и лица из члана I/4 Устава Босне и Херцеговине. Уставни суд још једном наглашава да је циљ доношења Закона о систему индиректног опорезивања био да се изврши хармонизација пореског система у Босни и Херцеговини. Хармонизацијом пореског система би се почео остваривати уставни принцип јединственог тржишта, те избјегавати све административне, техничке и друге баријере у функционисању тржишта. Парламент Федерације БиХ је, усвајањем оспорених закона, извршио измјене у

области пореза које спадају у „индиректно опорезивање”. Измјене у оспореним законима, које је извршио Парламент Федерације Босне и Херцеговине, нису извршене у Републици Српској, посебно у односу на опорезивање услуга из грађевинске дјелатности. Према томе, у оваквој ситуацији евидентно је да постоје различите пореске основе у Федерацији БиХ и Републици Српској у односу на опорезивање грађевинске дјелатности, док је Парламент Федерације БиХ, усвајањем оспореног закона у области акциза, смањио број безалкохолних пића на која се плаћају посебни порези - акцизе, с тим што се наглашава да таква ситуација већ постоји у Републици Српској (види Закон о акцизама и порезу на промет „Службени гласник Републике Српске” бр. 25/02, 30/02 и 60/03). Имајући у виду наведено, Уставни суд наглашава да се увођењем било каквих различитих пореских основа на територији Босне и Херцеговине спречава неометано функционисање јединственог економског простора, чиме долази до повреде члана I/4 Устава Босне и Херцеговине.

### Закључна разматрања

Упоредни преглед праксе Уставног суда у овој области указује на неколико важних закључака. Без обзира на праксу Европског суда који има предмете у којима веже повреду члана 1 Протокола број 1 уз Европску конвенцију и с другим члановима Европске конвенције, за које се не би очекивало, као нпр. с повредом члана 8 Европске конвенције,<sup>11</sup> а ради се о „пореским питањима”, важно је истаћи сљедеће:

- пореско право (у смислу утврђивања, разрезивања и наплате је у искључивој надлежности државе и ткз. широко поље примјене националног законодавства је неспорно);
- кроз механизам апелације/уставне тужбе/уставне жалбе држава је ограничена у смислу заштите права појединца на имовину с елементима „продужене” заштите или, боље речено, додатне заштите уз нека друга права;
- класични облици оцјењивања одлука редовних судова у уставном и конвенцијском смислу, у пореском праву и одлукама које се заснивају на тим питањима нису довољно дјелотворни и захтијевају од уставних судова додатну оцјену и овако ускоспецијалистичких питања;

---

11 Предмет Губерина против Хрватске број 23682/13 гдје је утврђена повреда и члана 8 и члана 1 Протокола број 1 уз Европску конвенцију

- пракса неких других уставних система и уставних судова у тим системима<sup>12</sup> показује будућност нових предмета и праксе која се очекује.

Стога и ово савјетовање и скроман допринос аутора покушава да уставним судовима да активан приступ новом знању које је свакако потребно и у садашњем тренутку, а у будућности још и више.

---

12 Посебно обратити пажњу на одлуке Уставног суда Републике Аустрије и Савезног уставног суда Њемачке.

**Desanka Lopičić**  
Sudija Ustavnog suda Crne Gore

## **PORESKO PRAVO U PRAKSI USTAVNOG SUDA CRNE GORE**

*Ustavom Crne Gore propisano je da se država finansira porezima, dažbinama i drugim prihodima, da je obaveza plaćanja poreza konstituisana kao ustavna obaveza i da je opšteg karaktera, što znači da je svako dužan da plaća poreze i druge dažbine. Takođe, Ustavom je utvrđen princip da se porezi i dažbine mogu uvoditi samo zakonom (nullum tributum sine lege). Osim osnovnih načela Ustav ne definiše predmet, postupak i način oporezivanja i uvođenja drugih dažbina, niti sadrži ograničenja u pogledu njihovog uređivanja, već uređivanje tih pitanja u cjelini prepušta zakonodavcu. Zadatak Ustavnog suda u ocjeni poreskih propisa, bitno je drugačiji od zadataka državne (zakonodavne i izvršne) vlasti, uključujući i redovne sudove, političke stranke, pravne eksperte, građane i druge subjekte, koji se bave porezima, poreskom politikom i poreskim sistemom u Crnoj Gori, bilo da stvaraju ili neposredno primjenjuju pozitivne pravne norme kojima se ta oblast uređuje ili su adresati tih normi, posebno što Ustav Crne Gore, neposredno ne određuje ekonomsku snagu obveznika poreza, dažbina i drugih naknada, kao kriterijum za utvrđivanje srazmjernosti fiskalnih obaveza. Ustavnosudska ocjena saglasnosti zakona s Ustavom, ne podrazumijeva ocjenu odabranog modela poreskog sistema Crne Gore, njegovog uređenja, posebno ne njegovu opravdanost i cjelishodnost, pod uslovom da je rješenje koje je ponudio zakonodavac ostalo u okviru ustavnopravno prihvatljivih granica.*

**Ključne riječi:** porez na dohodak fizičkih lica, porez na dodatu vrijednost, porez na nepokretnosti, porez na promet nepokretnosti, porez na dobit pravnih lica, porez na promet nepokretnosti po osnovu sticanja prava svojine na nepokretnosti, nerezidenti.

## I

### Uvod

Funkcionisanje države je nemoguće zamisliti bez poreza. Njihovu sveprisutnost Franklin je opisao riječima „u životu su izvjesne samo dvije stvari: smrt i porezi”, dok je Efraim Kison, u tom smislu, isticao: „s jedne strane svi ministri finansija zainteresovani su za strane ulagače, za povećanu proizvodnju i za stvaranje novih radnih mjesta kod bogatih preduzetnika, a s druge strane nešto ih tjera da tim istim preduzetnicima izvuku iz džepa i poslednju paru<sup>1</sup>.

Pravo države da uvodi poreze i da ih naplaćuje od subjekta koji se nalaze pod njenom vlašću, u većini savremenih država proističe iz Ustava. Volja države da se koristi svojom poreskom vlašću da primjenjuje poresku jurisdikciju, odnosno svoje subjektivno poresko pravo pokazuje se na dva međusobno povezana a ipak različita načina. Prvi način podrazumijeva pravo države da svoju suverenost izražava, pored ostalog, i kroz poresko pravo. Drugi način, međutim, uključuje poresko pravo i pravo poreskih obveznika da se oporezuju na način koji je u skladu s Ustavom i ustavnim jemstvima bez povređivanja njihovih ustavnih prava zbog interesa državnih finansija i djelotvornog sprovođenja poreske kontrole.

U savremenim državama porez predstavlja najznačajniji oblik javnih prihoda. Kroz kanale oporezivanja, kao i putem taksi, doprinosa, javnih zajmova i drugih instrumenata javnih prihoda obezbjeđuju se sredstva za finansiranje javnih potreba. Ustavna jemstva, koja u prvom planu obuhvataju ljudska prava i osnovne slobode, odnose se i na poreske obveznike. To znači da poreski organi trebaju da ostvare svoje fiskalne ciljeve u skladu s ustavnim jemstvima poreskih obveznika. S tim u vezi, važno je ukazati da prava i slobode i odnosi koji su predmet ustavnih jemstava po pravilu nijesu apsolutna, već su podložna ograničenjima.

U Crnoj Gori, to su opšta ograničenja koja su propisana odredbama člana 24. Ustava Crne Gore. Zajemčena ljudska prava i slobode mogu se ograničiti samo zakonom u obimu koji dopušta Ustav u mjeri koja je neophodna da bi se u otvorenom i slobodnom demokratskom društvu zadovoljila svrha zbog koje je ograničenje dozvoljeno. Evropskom konvencijom, takođe, utvrđuje se da se slobode i prava mogu ograničiti da bi se zaštitile slobode i prava drugih ljudi, pravni poredak, javni moral i zdravlje. Pored toga, postoje i posebna ograničenja koja se odnose samo na pojedina Ustavom zaštićena dobra (prava, slobode), a sadržana su u ustavnim odredbama kojima se ta dobra (prava, slobode) uređuju. Tako se, npr. preduzetnička sloboda i

---

1 Efraim Kison „Poresko pravo” Dejan Popović

svojsinska prava mogu ograničiti radi zaštite zdravlja ljudi, životne sredine, prirodnih bogatstava, kulturne baštine ili bezbjednosti i odbrane Crne Gore. Kada analiziramo odnos između oporezivanja i ustavnih jemstava u Crnoj Gori možemo zaključiti da je njihov odnos dvojak. S jedne strane, porezima kao najvažnijim izvorom državnih prihoda, pribavljaju se sredstava neophodna za podmirivanje javnih potreba, odnosno za ostvarenje opštih društvenih i pravnih vrijednosti neke države uključujući i ljudska prava i slobode. S druge strane, međutim, oporezivanje može dovesti i do ograničenja odnosno povreda određenih ljudskih prava i sloboda.

Prema shvatanju Evropskog suda za ljudska prava kao i Ustavnog suda Crne Gore, svako oporezivanje predstavlja *prima facie* miješanje u pravo na mirno uživanje svojine koje uživa zaštitu zajamčeno odredbama člana 58. stav 1. tačka 1. Ustava Crne Gore i člana 1. stav 1. Protokola broj 1 uz Konvenciju, s obzirom na to da ono obaveznika poreza, fizičko i pravno lice lišava jednog dijela njegove imovine. Ovlašćenje države da primjenjuje zakone radi obezbjeđenja plaćanja poreza u smislu navedenih odredaba Konvencije i Ustava po ocjeni Evropskog suda kao i Ustavnog suda Crne Gore podrazumijeva njeno pravo da primijeni zakone koje smatra potrebnim za obezbjeđenje plaćanja poreza i drugih dažbina. Države su, u načelu, slobodne pronaći različita pravila u području poreske politike. Evropski sud, ipak, zadržava pravo sudske kontrole miješanja države putem poreskih mjera u privatnu imovinsku sferu pojedinaca u konkretnim slučajevima, a na taj način i kontrolu pravilne primjene člana 1. Protokola broj 1.

Posljednjih godina u praksi Ustavnog suda Crne Gore evidentan je rast podnijetih predloga i inicijativa kojima se osporavaju zakoni, podzakonski akti i akti jedinica lokalne samouprave iz oblasti oporezivanja po različitim poreskim osnovama, kao i osporavanja ovlašćenja organa za uvođenje različitih predmeta oporezivanja. U tom kontekstu Ustavni sud Crne Gore, poreze ne posmatra samo pragmatički, kao instrument za prikupljanje sredstava za podmirenje javnih troškova, već kao instrument za ostvarivanje vrijednosti koje su zajamčene Ustavom i Evropskom konvencijom.

## II

### Praksa Ustavnog suda

Ovom prilikom ukazaću na praksu Ustavnog suda povodom ocjene ustavnosti pojedinih zakona, podzakonskih akata i akata jedinice lokalne samouprave, kojima su uvedeni porezi i uređeno oporezivanje.

1. U predmetu **U-I br. 15/12 i 17/12**, od 2. oktobra 2012. godine, u postupku ocjene ustavnosti više odredaba Zakona o taksama na pristup određenim uslugama od opšteg interesa i za upotrebu duvanskih proizvoda i elektroakustičnih uređaja („Službeni list Crne Gore”, broj 28/12) Ustavni sud je pošao od sveobuhvatnog pristupa Ustavu i Evropskoj konvenciji za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda, pa je odredbe o ličnim pravima i slobodama i odredbe o principima ekonomskog i socijalnog uređenja države, sagledao kao jedinstvenu cjelinu, odnosno kao jednako vrijedna Ustavom zaštićena dobra.

Ustavni sud je u tom predmetu odbio predlog deset poslanika u Skupštini Crne Gore i inicijativu koju je potpisom podržalo 11.785 građana.

Ocjena Ustavnog suda:

„Poreska vlast države (član 142. Ustava), pretpostavlja njeno pravo da uvodi, utvrđuje i naplaćuje poreze i druge javne dažbine od fizičkih i pravnih lica koja se nalaze pod njenim fiskalnim suverenitetom. U vršenju te svoje vlasti, država mora da obezbjeđuje pravnu sigurnost i socijalnu pravdu (član 1. stav 2. Ustava). Ustavni karakter socijalnih prava, kao osnovnih prava garantovanih Ustavom, upućuje na dva osnovna zahtjeva socijalne države: - državna i javna vlast dužna je slijediti politiku pravedne i jednake redistribucije nacionalnih resursa kako bi izjednačila ekstremne nejednakosti; - zakonodavna i izvršna vlast pravno su obavezne postizati sklad između ograničenih sredstava državnog budžeta i socijalnih ciljeva koji su postavljani u Ustavu.

Kao antipod poreskoj vlasti, stoji poreska dužnost građana i pravnih lica, koja omogućava da se državi obezbijede poreski (fiskalni) prihodi, radi funkcionisanja države i obezbjeđivanja javnih dobara. S obzirom da sva lica u državi imaju pravo da koriste javna dobra, oni imaju i dužnost da, kroz plaćanje poreza i drugih fiskalnih dažbina, obezbijede državi finansijska sredstva, kako bi „ponuda” tih javnih dobara od strane države mogla da bude efikasnija i što kvalitetnija, a sve u interesu tih lica – korisnika javnih dobara. (...).

Iz navedenih podataka proizilazi da osporene taksene obaveze, uvedene Zakonom o taksama na pristup određenim uslugama od opšteg interesa i za upotrebu duvanskih proizvoda i elektroakustičnih uređaja, kao javni prihod, obuhvataju veliki broj taksenih obveznika i, po ocjeni Ustavnog suda, predstavljaju određeno ograničenje korišćenja njihovih svojinskih prava. Međutim, iako plaćanje poreza i drugih dažbina smanjuje ekonomsku snagu obveznika, Ustavni sud je cijenio pravnu



obavezu zakonodavne i izvršne vlasti za postizanjem „sklada” između ograničenih sredstava državnog budžeta i socijalnih ciljeva koji su postavljeni u Ustavu.

Zakonodavac, prema Ustavu i Evropskoj konvenciji uživa široku slobodu procjene prilikom donošenja zakona iz oblasti poreskog sistema, jer je riječ o važnim instrumentima javne politike. Ipak, budući da propisi poreske prirode prima facie zadiru u osnovna ustavna prava, za njihovo opravdanje zakonodavac mora pokazati postojanje naročito važnog (kvalifikovanog) javnog interesa.

Imajući u vidu činjenicu da je osnovni razlog za donošenje Zakona (..), potreba obezbjeđenja dodatnih prihoda u Budžetu (..), radi očuvanja finansijske stabilnosti Budžeta, kao i mjere štednje koje je preduzela Vlada zbog budžetskog deficita, Ustavni sud je ocijenio da osporeni Zakon ima legitiman cilj: očuvanje stabilnosti državnog finansijskog sistema u uslovima ekonomske krize, djelovanjem na prihodovnu stranu državnog budžeta u kratkom vremenu, odnosno da je u uslovima ekonomske krize bilo nužno djelovati na prihodovnu stranu državnog budžeta kako bi se obezbijedilo nesmetano obavljanje svih državnih funkcija i zadataka, odnosno funkcionisanje države. Zakon, po nalaženju Ustavnog suda, doprinosi stabilizaciji državnog finansijskog sistema u uslovima finansijske krize i čini jednu u nizu mjera javne politike koje su usmjerene istom cilju - obezbjeđenju nesmetanog i redovnog ispunjavanja obaveza za koje su sredstva planirana u državnom budžetu i u tom smislu može se smatrati koherentnim i usklađenim. (...).

Ustavni sud, smatra nespornom činjenicu da svaka nova zakonska ili administrativna mjera, pored već postojećih, dobija obilježje („teško podnošljivog”) tereta i utiče na privatnu-imovinsku sferu većine crnogorskih građana. Postojanje eventualnog prekomjernog opterećenja adresata Zakona, u pojedinim slučajevima Ustavni sud ne isključuje, ali se ta prekomjernost može ispitati samo u njegovoj primjeni, u okviru posebnih okolnosti svakog konkretnog slučaja. Primjena Zakona, naime, pretpostavlja konkretizaciju zakonskih odredbi na svaki pojedinačan slučaj kroz poseban pravni postupak za svakog pojedinog adresata. Mjera „zadiranja” u imovinsku privatnu sferu adresata Zakona može se cijeniti, samo kroz konkretne „životne okolnosti” svakog pojedinca i nije podobna za generalizaciju. Zaštita pojedinačnih ljudskih prava, u tim postupcima, podrazumijevala bi primjenu mjerila koja je s aspekta zaštite ljudskih prava ustanovio Evropski sud u svojoj praksi, koja u postupku po ustavnim žalbama obavezuju i Ustavni sud.

Stoga, osporene takse - ne mogu se smatrati proizvoljnim, do stepena na kojem osporeno zakonsko rješenje, u odnosu na različite „životne okolnosti” više ne bi

bilo spojivo sa javnim interesom, jer nije nesaglasno sa odredbama člana 24 Ustava, budući da je utvrđeno u mjeri koja je neophodna da bi se zadovoljila svrha zbog kojeg je uvedeno. Navedena granica, naime, ujedno je i granica dozvoljene ustavnosudske kontrole Zakona, koji je predmet ovog ustavnosudskog postupka. (...).

Mjerila koja je za određivanje te granice u ustavnosudskoj praksi oblikovao Savezni ustavni sud Savezne Republike Njemačke, danas se smatraju vladajućim smjernicama u djelovanju evropskih ustavnih sudova. Zbog uporedivih ustavnih osnova - primjenjiva su i u crnogorskom ustavnopravnom poretku, jer ni u Ustavu te države „sposobnost plaćanja” nije ustavna kategorija za raspodjelu poreskog tereta.

Iz prakse Saveznog ustavnog suda Savezne Republike Njemačke proizilazi da faktička međusobna neuporedivost privatnih imovinskih sfera pojedinaca u konkretnim slučajevima, postavlja granice ocjeni dejstva apstraktnih pravnih normi kojima se zadire u privatnu imovinsku sferu njihovih adresata.

U skladu sa tim, Ustavni sud je, ostajući u „granicama” svoje nadležnosti, u ovom ustavnosudskom postupku, utvrdio da su vanredne osporene taksene obaveze ustavnopravno prihvatljive, da imaju zakonsku osnovu, da su propisane i utvrđene u javnom interesu - radi zaštite fiskalnog interesa države i očuvanja budžetske stabilnosti i da nije narušeno načelo proporcionalnosti između korišćenih sredstava i cilja kojem se teži. Toj ocjeni doprinosi činjenica da je Zakon donijet isključivo s ciljem prevladavanja postojeće ekonomske krize, kao i relativno kratak period njegove primjene (manje od 18 mjeseci).

Ustavni sud, saglasno odredbama člana 149 Ustava, s aspekta apstraktne kontrole ustavnosti, nije nadležan da cijeni visinu osporene takse, a s tim u vezi, ni da li je zakonodavac odredio primjerenu visinu takse (od 1 €), za pristup osporenim uslugama od opšteg interesa(..), i u kojem je obimu takseni obveznik tom visinom „pogođen”. Naime, sve dok crnogorski Ustav, ne bude sadržao drugačije odredbe o poreskom, odnosno taksenom sistemu, Ustavni sud, ima ustavnu obavezu da bude suzdržan u procjeni ustavnosti tih pitanja.”

2. U predmetu **U-I br. 8/11**, od 22. marta 2012. godine, ocjene ustavnosti odredaba člana 4. stav 1. tačka 1. i stava 2. i člana 6. Zakona o porezu na upotrebu putničkih motornih vozila, plovnih objekata, vazduhoplova i letilica („Službeni list RCG”, br. 28/04 i 37/04 i „Službeni list Crne Gore”, broj 86/09.), kojima je: „određena je visina poreza za upotrebu putničkih vozila, prema radnoj zapremini motora, tako što je utvrđena progresivna skala za plaćanje poreza u rasponu od 25 € do 1500 €,

zavisno od kategorizacije radne zapremine motora vozila i propisano da se propisana visina poreza iz stava 1. ovog člana umanjuje 5% za svaku navršenu godinu starosti vozila, s tim što ukupno umanjenje ne može da pređe 50% ukupno propisane visine poreza i utvrđena motorna vozila za čiju se upotrebu ne plaća porez (vozila zdravstvenih ustanova za posebne namjene; vozila policije i vojske; vatrogasna vozila; vozila diplomatskih i konzularnih predstavništava i stranog diplomatskog osoblja i međunarodnih organizacija i dr.)”, Ustavni sud nije prihvatio inicijativu za pokretanje postupka za ocjenu ustavnosti.

Ocjena Ustavnog suda:

„Naime, iz navedenih odredaba Ustava proizilazi ovlašćenje za zakonodavca da, u okviru uređivanja finansijskog sistema, propiše obavezu plaćanja određenih poreza, pa i poreza na upotrebu putničkih motornih vozila. Propisivanje ovog poreza i bliže određivanje predmeta oporezivanja (putnički automobil prema radnoj zapremini motora vozila), izraz su određene poreske politike koju vodi zakonodavni organ. S obzirom na to da Ustav neposredno ne određuje ekonomsku snagu obveznika, kao kriterijum za utvrđivanje srazmjernosti fiskalnih obaveza to, prema ocjeni Ustavnog suda, ne postoji ograničenje za zakonodavca, da odredi predmet oporezivanja, u okviru odgovarajuće vrste poreza, kao i da propiše olakšice i oslobođenja za pojedine predmete oporezivanja. Izbor kriterijuma za propisivanje poreske olakšice, u vidu umanjenja poreza od 5 % do 50 % za svaku navršenu godinu starosti vozila, kao i određivanje vozila za čiju se upotrebu ne plaća porez, po ocjeni Suda, isključivo je stvar poreske politike koju vodi Skupština. (...)”

3. U predmetu **U-I br. 2/14**, od 10. juna 2016. godine, ocjene ustavnosti odredaba člana 48. Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica (Službeni list Republike Crne Gore” broj 65/01, 12/02., 37/04., 78/06. i 4/07. i „Službeni list Crne Gore”, br. 86/09., 14/12., 6/13., 62/13., 60/14. i 79/15.), kojima je propisano: „da je poreski obveznik koji plaća porez na prihode od samostalne djelatnosti dužan da tokom godine, u vidu mjesečnih akontacija, plaća porez na prihod od samostalne djelatnosti i da se visina akontacije određuje na osnovu visine poreza na dohodak od samostalne djelatnosti iz poreske prijave za prethodnu godinu, a da se za poreskog obveznika koji u toku godine otpočne s obavljanjem djelatnosti, akontacija poreza na prihod od samostalne djelatnosti određuje na osnovu procjene ostvarenja prihoda za tu godinu, da se akontacija plaća do kraja tekućeg mjeseca za prethodni mjesec, u visini 1/12 poreske obaveze za prethodnu godinu i da se akontacija plaćenog poreza smatra kreditom u odnosu

na obavezu po poreskoj prijavi”, Ustavni sud nije prihvatio inicijativu za pokretanje postupka za ocjenu ustavnosti.

Ocjena Ustavnog suda:

„10.2. Polazeći od ustavnih i konvencijskih okvira i navedene prakse Evropskog suda za ljudska prava, Ustavni sud je ocijenio da osporene odredbe člana 48. Zakona ne sadrže diskriminatorska ograničenja po bilo kojoj diskriminatorskoj osnovi, u odnosu na Ustav Crne Gore, niti u smislu u kojem Evropski sud za ljudska prava tumači diskriminaciju, jer se njome ne pravi bilo kakvo razlikovanje lica, prilikom paušalnog oporezivanja prihoda od samostalne djelatnosti. Naime, po nalaženju Ustavnog suda, nema ustavno-pravnih smetnji da se, u cilju obezbjeđivanja funkcionisanja poreskog sistema, licu koje obavlja samostalnu djelatnost (preduzetnik), zakonom uvede obaveza plaćanja poreza na prihod od samostalne djelatnosti, (...), akontativno do kraja tekućeg mjeseca za prethodni mjesec i pravnom licu da plaća godišnji porez na dobit pod uslovima i na način propisan zakonom. Osporena razlika o načinu i vremenu plaćanja poreza za lica koje obavlja samostalnu djelatnost i lica koje porez na dohodak plaća po drugim zakonom utvrđenim osnovima, po ocjeni Ustavnog suda, rezultat je njihovog različitog položaja pred Zakonom, utemeljena je na objektivnom i razumnom opravdanju (justification test), odnosi se na sva lica (preduzetnike) koja plaćaju porez na prihod od samostalne djelatnosti i u normativnom smislu među njima, po ocjeni Ustavnog suda, nema diskriminacije.”

4. U predmetu **U-I br. 24/14**, od 31. marta 2016. godine, ocjene ustavnosti odredbe člana 50. stav 3. Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica („Službeni list Republike Crne Gore”, br. 65/01., 37/04. i 78/06. i „Službeni list Crne Gore”, br. 86/09., 14/12., 6/13., 62/13., 60/14. i 79/15.), kojom je propisano: „da se izuzetno od stava 2. ovog člana (prema kojem se porez na prihode od kapitala obračunava po stopi od 9%), stopa poreza na prihode od kamata koje se isplaćuju nerezidentu iznosi 5%”, Ustavni sud nije prihvatio inicijativu za pokretanje postupka za ocjenu ustavnosti.

Ocjena Ustavnog suda:

„9.2. Ustavni sud je, radi rješavanja ovog ustavnog spora, u obzir uzeo i relevantnu praksu evropskih sudova koja se odnosi na granice ograničavanja sloboda donošenjem propisa koji uređuju oblast direktnog oporezivanja i utvrđivanja eventualne diskriminacije prilikom direktnog oporezivanja.

10. Polazeći od ustavnih i konvencijskih okvira prakse Evropskog suda za ljudska prava i Evropskog suda pravde Ustavni sud je ocijenio da se odredba člana 50. stav 3. Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica ne može cijeliti isključivo na osnovu poreza utvrđenog na prihode od kamata, koji je samo jedan od izvora prihoda, kako se to zahtijeva inicijativom, jer rezidenti i nerezidenti nijesu u istom pravnom položaju pred Zakonom. Jednakost položaja rezidenata i nerezidenata, saglasno odredbama člana 2. stav 1. i člana 12. st. 1. i 2. Zakona, po ocjeni Ustavnog suda, sastoji se u obavezi da plaćaju porez na dohodak na prihode ostvarene po osnovu: ličnih primanja, samostalne djelatnosti, imovine i imovinskih prava, kapitala i kapitalnih dobitaka, osim onih izuzetih zakonom. Međutim, propisivanjem odredbom člana 3. Zakona da je rezident fizičko lice koje na teritoriji Crne Gore ima prebivalište ili centar poslovnih i životnih interesa i boravi na teritoriji Crne Gore više od 183 dana u poreskoj godini, kao i fizičko lice koje je upućeno izvan Crne Gore radi obavljanja poslova za fizičko ili pravno lice rezidenta Crne Gore ili za međunarodnu organizaciju, prestaje da postoji jednakost između ove dvije kategorije poreskih obveznika. Osim toga, predmet oporezivanja kod rezidenta je dohodak koji rezident ostvari u Crnoj Gori i izvan Crne Gore; osnovicu poreza na dohodak rezidenta čini oporezivi dohodak poreskog obveznika ostvaren u poreskom periodu, umanjen za iznos prenesenog gubitka; rezident je dužan da poreskom organu podnese poresku prijavu za dohodak koji ostvari od: samostalne djelatnosti, imovine i imovinskih prava, kapitalnih dobitaka, iz inostranstva i po osnovu ličnih primanja ostvarenih kod dva ili više poslodavaca, odnosno isplatilaca primanja, čiji je ukupan mjesečni bruto iznos iznad 720 eura; rezidentnom poreskom obvezniku, koji ostvari dohodak izvan Crne Gore i koji plaća porez na dohodak drugoj državi, odobrava se poreski kredit u visini poreza na dohodak plaćenog u toj državi, koji ne može biti veći od iznosa koji bi se dobio primjenom odredaba ovog zakona na dohodak ostvaren u drugoj državi (član 4., član 8., član 43. st. 1. i 4. i član 44. Zakona). Za razliku od rezidenata, predmet oporezivanja nerezidentnog fizičkog lica je dohodak koji je nerezident ostvario u Crnoj Gori; osnovicu poreza na dohodak nerezidenta predstavlja oporezivi dohodak poreskog obveznika ostvaren u poreskom periodu, a poresku prijavu za prihode ostvarene u Crnoj Gori za koje nije predviđeno plaćanje poreza po odbitku nerezident podnosi nadležnom poreskom organu (član 4. stav 2. član 8. stav 2. i član 43. stav 5. Zakona).

10.1. Iz navedenih odredaba, po ocjeni Ustavnog suda, proizilazi da su Zakonom o porezu na dohodak fizičkih lica za rezidenta i nerezidenta utvrđena različita prava i obaveze, ne samo u pogledu postupka i načina oporezivanja, nego i u pogledu poreskih opterećenja i poreskih olakšica (utvrđenih i za rezidente), odnosno da

nije moguće izvršiti upoređivanje tih kategorija poreskih obveznika uzimajući u obzir samo plaćanje poreza na prihode od kapitala, odnosno stopu poreza na prihode od kamata koje se isplaćuju nerezidentu, kako je to traženo inicijativom. Shodno navedenom, Ustavni sud osporenu zakonodavnu mjeru poreske politike države, kojom su propisane niže poreske stope na kamate za nerezidenta, prilikom plaćanje poreza na prihode od kapitala, smatra ustavnopravno prihvatljivom.

10.2. Osporena odredba člana 50. stav 3. Zakona, po ocjeni Ustavnog suda, ne sadrži diskriminatorna ograničenja po bilo kojoj diskriminatorskoj osnovi, u odnosu na Ustav Crne Gore, niti u smislu u kojem Evropski sud za ljudska prava tumači diskriminaciju, jer se njome ne pravi bilo kakvo razlikovanje lica, koja ispunjavaju zakonske uslove za korišćenje prava na nižu stopu poreza na prihode od kamata koje se isplaćuju nerezidentu. Osporena razlika u povoljnijem pravnom tretmanu nerezidenta u odnosu na rezidenta, po ocjeni Ustavnog suda, rezultat je njihovog različitog položaja pred Zakonom i nije diskriminatorna, utemeljena je na objektivnom i razumnom opravdanju (justification test) i ima legitiman cilj: stimulisanje nerezidenta na štednju kod crnogorskih banaka, u skladu s odredbama člana 8. stav 2. Ustava. Takođe, zakonodavac je osporenim odredbom člana 50. stav 3. Zakona, po nalaženju Ustavnog suda, uspostavio razuman odnos proporcionalnosti između upotrijebljenih sredstava i cilja koji se želi postići. Osporeno zakonsko rješenje odnosi se na sva lica-nerezidente koji plaćaju porez na prihode od kapitala i u normativnom smislu među njima, po ocjeni Ustavnog suda, nema diskriminacije.”

5. U predmetu **U-I br. 14/15**, od 4. oktobra 2016. godine, ocjene ustavnosti člana 4. stav 3. Zakona o porezu na promet nepokretnosti („Službeni list Crne Gore”, broj 36/13.), kojom je propisano: „da se sticanjem prava svojine na nepokretnosti, u smislu stava 2. ovog člana, smatra: kupoprodaja, razmjena, nasljeđivanje, poklon, unošenje i povlačenje nepokretnosti iz privrednog društva, sticanje nepokretnosti u postupku likvidacije ili stečaja, sticanje nepokretnosti na osnovu odluke suda ili drugog nadležnog organa, kao i drugi načini sticanja nepokretnosti”, Ustavni sud nije prihvatio inicijativu za pokretanje postupka za ocjenu ustavnosti.

Ocjena Ustavnog suda:

„6.4.1. Nesporno je, po ocjeni Ustavnog suda, da se propisivanjem osporenim odredbom člana 4. stav 3. Zakona, kojom je uvedena obaveza plaćanja poreza na promet nepokretnosti po osnovu sticanja prava svojine na nepokretnosti (...), pa i po osnovu sticanja nepokretnosti u postupku likvidacije ili stečaja, zadire u svojinu

poreskog obveznika. Međutim, ograničenje svojinskih prava poreskog obveznika, po ocjeni Ustavnog suda, ima legitimni cilj - *zaštitu opšteg interesa, odnosno stabilnost državnog budžeta*. Naime, obaveza plaćanja poreza i drugih dažbina konstituisana je kao ustavna obaveza opšteg karaktera, prema kojoj je svako dužan da plaća poreze i da učestvuju u podmirivanju javnih troškova, jer korišćenje dobara, usluga i prava koji se finansiraju iz javnih prihoda, podrazumijeva participaciju svih (član 142. Ustava). Načelo opštosti oporezivanja u neposrednoj je vezi sa poreskim načelom ravnopravnosti oporezivanja koje podrazumijeva da svaki poreski subjekt plaća porez i druge dažbine. S obzirom na to da Ustav Crne Gore neposredno ne određuje ekonomsku snagu obveznika poreza, dažbina i drugih naknada, kao kriterijum za utvrđivanje srazmjernosti fiskalnih obaveza, to, prema nalaženju Ustavnog suda, proizilazi da je rješavanje tog pitanja u isključivoj nadležnosti zakonodavca, odnosno da je zakonodavac ovlašćen da u okviru odgovarajuće vrste poreza, odnosno dažbine propiše taj standard ili da od njega odstupi, kada za to postoji opravdan razlog.

6.4.2. Imajući u vidu činjenicu da osporeno zadiranje u svojinu poreskog obveznika, ima legitiman kvalifikovani javni (opšti) interes, stabilnost državnog budžeta, Ustavni sud je ocijenio da taj cilj ima objektivno i razumno opravdanje i da je saglasno s odredbama čl. 24., i 58. Ustava i člana 1. Protokola broj 1. uz Evropsku konvenciju. Takođe, odnos cilja i korišćenja sredstava ograničenja, po ocjeni Ustavnog suda, je proporcionalan, jer je zakonodavac ustanovio prihvatljiv stepen srazmjernosti između ograničenja i potrebe za tim ograničenjem, odnosno da zadiranje u pravo svojine poreskih obveznika odgovara važnosti cilja koji se zadiranjem želi postići, (naplata poreza i drugih dažbina kao jedne od pretpostavki ostvarivanja uspješnog funkcioniranja države) i da je u skladu s odredbama člana 24. Ustava, primjereno legitimnom cilju. Stoga, osporenim odredbom člana 4. stav 3. Zakona po ocjeni Ustavnog suda, zakonodavac nije prekoračio svoje ovlašćenje, da Zakonom, u javnom interesu, uredi poreski sistem u svim njegovim elementima, niti je povrijedio svojinska prava poreskih obveznika, garantovana odredbama člana 58. st. 1. i 2. Ustava i člana 1. Protokola broj 1. uz Evropsku konvenciju, u mjeri u kojoj bi sama suština prava svojine bila dovedena u pitanje.

6.5.1. Postojanje eventualnog prekomjernog opterećenja adresata Zakona, osporenim odredbom člana 4. stav 3. Zakona, u pojedinačim slučajevima, Ustavni sud ne isključuje, ali se ta prekomjernost može ispitati samo u njegovoj primjeni, u okviru posebnih okolnosti svakog konkretnog slučaja. Mjera „zadiranja” u imovinsku privatnu sferu adresata Zakona može se cijeliti samo kroz konkretne „životne okolnosti” svakog pojedinca i nije podobna za generalizaciju. Primjena

zakona, naime, pretpostavlja konkretizaciju zakonskih odredbi na svaki pojedinačan slučaj, kroz poseban pravni postupak za svakog pojedinog adresata. Pojedinačni slučajevi, međutim, ne mogu biti predmet ovog ustavnosudskog postupka. Zaštita pojedinačnih ljudskih prava, u tim postupcima, podrazumijevala bi primjenu mjerila koja je s aspekta zaštite ljudskih prava ustanovio Evropski sud u svojoj praksi, koja u postupku po ustavnim žalbama obavezuju i Ustavni sud. U skladu s tim, Ustavni sud je ocijenio da je utvrđivanje predmeta oporezivanja iz odredbe člana 4. stav 3. Zakona, ustavnopravno prihvatljivo jer je propisano zakonom, utvrđeno u javnom interesu (očuvanja stabilnosti poreskog sistema) i da osporenim odredbom člana 4. stav 3. Zakona nije narušeno načelo proporcionalnosti između korišćenih sredstava i cilja kojem se teži, iz odredaba člana 24. Ustava.”

6. U predmetu **U-I br. 30/14**, od 10. juna 2016. godine, ocjene ustavnosti odredaba člana 34.b st. 1. i 3. Zakona o porezu na dobit pravnih lica („Službeni list Republike Crne Gore”, br. 65/01. i 80/04. i „Službeni list Crne Gore”, br. 40/08., 86/09., 14/12. i 61/13.), kojima je propisano: „da pravo na poreski kredit ima matično preduzeće koje je neprekidno u periodu od najmanje godinu dana, koji prethodi podnošenju poreske prijave posjedovalo 10% ili više akcija, odnosno udjela nerezidentne filijale i u slučaju kada matično preduzeće ostvaruje posrednu kontrolu nad nerezidentnom filijalom kroz posjedovanje 10% ili više akcija, odnosno udjela druge nerezidentne filijale”, Ustavni sud nije prihvatio inicijativu za pokretanje postupka za ocjenu ustavnosti.

Ocjena Ustavnog suda:

„6.3. Oblast direktnog oporezivanja nije neposredno uređena evropskim pravnim propisima, ali direktive i sudska praksa Evropskog suda pravde doprinose utvrđivanju usklađenih standarda za oporezivanje privrednih subjekata i da bilateralni poreski sporazumi, zaključeni između država članica međusobno ili država članica sa trećim zemljama, obuhvataju oporezivanje prekograničnih tokova prihoda i regulišu izbjegavanje dvostrukog oporezivanja. Kod oporezivanja dobiti države odlučuju o sopstvenim poreskim pravilima, ali je potrebna harmonizacija ovog poreza u određenim aspektima, kada fiskalna odluka jedne države djeluje na druge države, radi sprečavanja usmjeravanja proizvodnih faktora i kapitala u države članice koje su, sa poreskog aspekta, stimulativnije za privredne subjekte i smanjenja vjerovatnoće za izbjegavanje plaćanja poreza i eliminisanja dvostrukog oporezivanja. Potpisivanjem Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju Crna Gora se, kao država kandidat, obavezala da prije ostvarivanja članstva u Evropskoj uniji uskladi svoj pravni poredak sa pravnim poretkom koji postoji u Evropskoj uniji, odnosno, da prije članstva mora usvojiti *acquis communautaire*.



6.4. Ustavni sud je ocijenio da osporenim odredbama člana 34.b st. 1. i 3. Zakona o porezu na dobit pravnih lica nije uređen način ostvarivanja vlasničkih prava, niti je ograničeno kretanje kapitala već su, za potrebe ostvarivanja javnog interesa utvrđenog Zakonom za naplatu prihoda koji pripadaju državi, utvrđeni kriterijumi za dodjelu prava rezidentnom obvezniku na poreski kredit, iz odredaba člana 34.a Zakona, kod prekograničnog međukompanijskog plaćanja dividendi od strane njegove nerezidentne filijale. U konkretnom slučaju, po nalaženju Ustavnog suda, radi se o poreskoj povlastici na osnovu povećanog udjela (*affiliation privilege*), koju veliki broj država propisuje sa ciljem smanjenja ili izbjegavanja dvostrukog opterećivanja dividende u obliku olakšica ili oslobođenja od oporezivanja. Uslovi za sticanje prava na poreski kredit, iz odredaba člana 34.a Zakona, utvrđeni odredbama člana 34.b, po ocjeni Ustavnog suda, nijesu u suprotnosti s odredbama člana 3. stav 1. Direktive Vijeća 2011/96/EU o zajedničkom sistemu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica, od 30. januara 2011. godine. Naime, Direktivom je, kao obavezni uslov za sticanje statusa matičnog preduzeća, a time i prava na propisivanje i ugovaranje određenih poreskih povlastica, utvrđeno vlasništvo od najmanje 10% nad udjelom u nerezidentnom društvu, a državama ugovornicama je ostavljena mogućnost da utvrde period držanja udjela i zamjene udjela u kapitalu sa udjelom u glasačkim pravima.”

7. U predmetu **U-I br. 20/15**, od 29. maja 2017. godine, ocjene ustavnosti odredbe člana 14. stav 1. tačka 5. Zakona o porezu na promet nepokretnosti („Službeni list Crne Gore”, broj 36/13.), kojom je propisano da: „porez na promet nepokretnosti kod nasljeđivanja, poklona i u drugim slučajevima sticanja nepokretnosti bez naknade ne plaća: poklonoprimalac - na imovinu koja mu je ustupljena u ostavinskom postupku, koju bi naslijedio da se nasljednik - poklonodavac odrekao nasljeđa”, Ustavni sud nije prihvatio inicijativu za pokretanje postupka za ocjenu ustavnosti.

Ocjena Ustavnog suda:

„7. Iz navedenih odredaba člana 130., člana 131. stav 1., člana 134. st. 2. i 3. i člana 144. Zakona o nasljeđivanju proizilazi da zaostavština (imovina) ostavioca prelazi na nasljednike, *ex lege*, u momentu njegove smrti, da se nasljednik, do završetka rasprave zaostavštine, može odreći nasljedstva izjavom datom sudu (u korist jednog ili više nasljednika) ili ga, po njegovom završetku a prije diobe zaostavštine, ustupiti samo sanasljedniku, pod određenim uslovima, s tim što se izjava o odricanju od nasljeđa u korist određenog nasljednika smatra izjavom o prijemu nasljeđa, uz istovremeno ustupanje nasljednog dijela, i da se na njihove

dalje odnose primjenjuju pravila o poklonu. S obzirom na to, da je Zakonom o nasljeđivanju utvrđeno da je ustupanje dijela nasljedstva određenom nasljedniku poklon, odnosno obligacioni odnos, na te odnose se, saglasno odredbama čl. 16. i 576. Zakona o obligacionim odnosima, primjenjuju odredbe tog zakona, koji poklon definiše kao prenos (sticanje) prava svojine, bez naknade. Poklon, kao jedan od osnova sticanja svojine, prema odredbama člana 4. i člana 8. stav 3. Zakona o porezu na promet nepokretnosti, predmet je oporezivanja, a obveznik plaćanja poreza na promet je poklonoprimac.

7.1. Ustavni sud je ocijenio da je zakonodavac, saglasno odredbi člana 142. stav 3. Ustava, ovlašten da uređujući poreski sistem u svim njegovim segmentima, propiše određene svrsishodne i proporcionalne mjere, koje obuhvataju i propisivanje poreskih oslobođenja za određene kategorije poreskih obveznika i da osporenim odredbom člana 14. stav 1. tačka 5. Zakona nije prekoračio svoje ovlaštenje. Propisivanje određenih poreskih oslobođenja, subjekata na koje se odnose i uslova za ostvarivanje prava na oslobođenja, po ocjeni Ustavnog suda, izraz su zakonodavne politike i dio su sistema poreskih pogodnosti, radi ostvarivanja određenih ekonomsko - socijalnih ciljeva poreske politike. (...).

7.1.1. Polazeći od navedenih, ustavnih i konvencijskih principa, Ustavni sud osporenu zakonodavnu mjeru poreske politike države, kojom je poklonoprimac oslobođen od obaveze plaćanja poreza na imovinu koja mu je ustupljena u ostavinskom postupku, koju bi naslijedio da se nasljednik - poklonodavac odrekao nasljeđa, propisanu osporenim odredbom člana 14. stav 1. tačka 5. Zakona smatra ustavnopravno prihvatljivom, jer taj „izuzetak” (pogodnost) ima zakonski osnov i legitiman interes: „ostvarivanja ekonomsko - socijalnih ciljeva poreske politike”. Pri tome, Ustavni sud, saglasno odredbama člana 149. Ustava, nije nadležan da ocjenjuje cjelishodnost i opravdanost tog zakonskog rješenja, niti njegovu primjenu, odnosno da ocjenjuje da li je trebalo propisati još neka oslobađanja od plaćanja poreza na koje se inicijativom posebno ukazuje, jer je takva ocjena isključivo u domenu zakonodavne politike.”

8. U predmetu **U-I br. 11/15**, od 25. jula 2017. godine, ocjene ustavnosti odredaba člana 25. stav 1. tač. 10.a i 12.a i člana 27. tačka 7. Zakona o porezu na dodatu vrijednost („Službeni list Republike Crne Gore”, br. 65/01., 38/02., 72/02., 21/03. i 76/05. i ”Službeni list Crne Gore”, br. 16/07., 29/13., 9/15., 53/16. i 1/17.), kojima je propisano: „da se PDV plaća po stopi 0% i u slučajevima isporuke proizvoda i usluga za gradnju i opremanje ugostiteljskog objekta kategorije pet i više zvjezdica i energetskog objekta za proizvodnju električne energije instalisane snage veće od 10

MW i kapaciteta za proizvodnju prehrambenih proizvoda razvrstanih u okviru sektora C grupa 10. Zakona o klasifikaciji djelatnosti<sup>2</sup> čija investiciona vrijednost prelazi 500.000 eura, (člana 25. stav 1. tačka 10.a) i na isporuku proizvoda, odnosno usluga koja se vrši u skladu sa ugovorom o kreditu, odnosno zajmu, zaključenim između Crne Gore i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države ili treće strane u kojem se Crna Gora pojavljuje kao garant, u dijelu koji se finansira dobijenim novčanim sredstvima, ako je tim ugovorom predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza (tačka 12.a) i da su plaćanja PDV-a oslobođene bankarske i finansijske usluge, usluge u vezi sa upravljanjem (rukovanjem) depozitima, štednim ulozima, bankarskim računima, obavljanjem platnog prometa, nalogima za isplatu (doznakama), unovčavanjem dospjelih (prispjelih) obaveza, čekova ili drugih instrumenata, osim naplate (utjerivanja) dugova () i usluge od igara na sreću (član 27. Zakona tačka 4. podtačka b i tačka 7.)”, Ustavni sud nije prihvatio inicijativu za pokretanje postupka za ocjenu ustavnosti.

Ocjena Ustavnog suda:

„10.1. Ustavni sud je ocijenio da zakonodavac, propisivanjem osporenim odredbama člana 25. stav 1. tač. 10.a i 12.a. i člana 27. tačka 7. Zakona nulte stope PDV-a i oslobađanja od obaveze plaćanja PDV-a, nije prekoračio svoja ovlašćenja iz odredaba člana 142. Ustava, jer ti izuzeci imaju zakonski osnov i legitiman kvalifikovan javni (opšti) interes: podsticanje gradnje i opremanje „ugostiteljskih (turističkih) objekata”, „energetskih objekata za proizvodnju električne energije” (...), „kapaciteta za proizvodnju prehrambenih proizvoda” (...), (poljoprivredni objekti), čija investiciona vrijednost prelazi 500.000€; realizaciju ugovora o kreditu, odnosno zajma. „zaključenih između Crne Gore i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države ili treće strane u kojem se Crna Gora pojavljuje kao garant, u dijelu koji se finansira dobijenim novčanim sredstvima, ako je tim ugovorom predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza” i priređivanje igara na sreću u cilju „obezbjedivanja sredstava za zadovoljavanje potreba u oblasti socijalno-humanitarnih djelatnosti, zaštite mentalnog zdravlja, za programske aktivnosti omladine i za druge namjene određene zakonom; usklađivanja igara na sreću sa socijalno-ekonomskim i drugim prilikama; izbjegavanja rizika od kriminala i zaštite od obmana i otklanjanja negativnih dejstava koja imaju igre na sreću”.

10.1.1. Naime, iz odredaba člana 3. alineja 5. Zakona o turizmu, člana 2. stav 1. tač. 1., 9. i 11. Zakona o poljoprivredi i ruralnom razvoju, čl. 1. i 2. i člana 1. i člana 5.

---

2 „Službeni list Crne Gore”, broj 18/11

stav 1. Zakona o poljoprivrednom zemljištu, člana 7. Zakona o uređenju prostora i izgradnji objekata proizilazi da je utvrđen javni interes u turizmu koji se ostvaruje obezbjeđivanjem jedinstvenih standarda za pružanje usluga u turizmu u objektima od opšteg interesa (hotel resort, mali hotel, boutique hotel, turističko naselje i wild beauty resort, sa četiri i pet zvjezdica), odnosno u oblasti poljoprivrede, koji se, pored ostalog, ostvaruje i unapređenjem proizvodnje prehrambenih proizvoda u objektima ruralnog razvoja koji su od opšteg interesa (poljoprivredni objekti). Iz odredaba člana 4. i 86. tačka 1. Zakona o energetici, takođe, proizilazi da se javni interes u oblasti energetike, pored ostalog, ostvaruje i obavljanjem energetske djelatnosti proizvodnje električne energije. Iz odredaba člana 5. st. 1. i 2. Zakona o igrama na sreću proizilazi da je priređivanje igara na sreću djelatnost od javnog interesa i isključivo pravo Crne Gore koje se ostvaruje radi obezbjeđivanja sredstava za zadovoljavanje potreba u oblasti socijalno-humanitarnih djelatnosti, zaštite mentalnog zdravlja, za programske aktivnosti omladine i za druge namjene određene tim zakonom; usklađivanja igara na sreću sa socijalno-ekonomskim i drugim prilikama; izbjegavanja rizika od kriminala i zaštite od obmana i otklanjanja negativnih dejstava koja imaju igre na sreću. Saglasnoo navedenim odredbama zakona, osporene zakonodavne mjere poreske politike države kojima su propisane nulta poreska stopa i oslobođanja od obaveze plaćanja poreza na dodatu vrijednost, iz osporenih odredaba člana 25. stav 1. tač. 10.a i 12.a. i člana 27. tačka 7. Zakona, Ustavni sud smatra ustavnopravno prihvatljivim. (...).

13.2. U tom smislu, Ustavni sud je u ovom predmetu imao u vidu relevantne odredbe Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju između Evropskih zajednica i njihovih država članica, s jedne strane i Crne Gore, s druge strane, kojim se Crna Gora obavezala da prije ostvarivanja članstva uskladi svoj pravni poredak s pravnim poretkom koji postoji u Evropskoj uniji, odnosno da prije članstva mora usvojiti *acquis communautaire*, dok je dinamika tog usklađivanja određena Nacionalnim programom za integraciju Crne Gore u Evropsku uniju. Za sprovođenje direktiva u principu, potrebni su akti kojima se direktive prenose u domaći pravni poredak. S obzirom na to, da iz odredbe člana 135. stav 1. tačka (i) Direktive 2006/112/EZ Savjeta, o zajedničkom sistemu poreza na dodatu vrijednost za zemlje članice prizilazi obaveza da od plaćanja poreza na dodatu vrijednost (zavisno od uslova i ograničenja koje propišu same države članice) izuzmu transakcije: kladenje, lutrija i ostale vrste kockanja, Ustavni sud je ocijenio, da poresko oslobođenje za usluge igara na sreću propisano osporenim odredbom člana 27. tačka 7. Zakona, nije nesaglasno sa navedenom odredbom Direktive.

14. Navod podnosioca inicijative da se osporenim odredbom člana 25. stav 1. tačka 12.a Zakona povređuje ustavni princip o podjeli vlasti, iz odredaba člana

11. Ustava, jer se „Vladi daju ovlaštenja koja nema po Ustavu i omogućava da zaključenjem ugovora arbitrarno oslobađa subjekte poreskih obaveza“, ocijenio neosnovanim. Naime, iz sadržine osporene odredbe člana 25. stav 1. tačka 12.a Zakona, po ocjeni Ustavnog suda, proizilazi da zakonodavac tom odredbom nije uredio pitanje ovlaštenja za zaključivanje navedene vrste ugovora, niti je, u tom smislu, svoje ovlaštenje da uređuje poreski sistem prenio na Vladu, pa ni ovlaštenje da uređuje slučajeve u kojima se primjenjuje nulta stopa PDV-a. Ustavni sud je, stoga, ocijenio da odredba člana 11. stav 1. Ustava kojom je utvrđen princip o podjeli Vlasti na zakonodavnu izvršnu i sudsku nije relevantna za rješavanje ovog ustavnopravnog pitanja.”

9. U predmetu **U-Ibr. 47/14 i 10/15**, od 30. januara 2018. godine, ocjene ustavnosti odredaba čl. 14., 16., 17., 18., 19. i 21. Zakona o autoputu Bar - Boljare („Službeni list Crne Gore”, broj 52/14.) kojima je, pored ostalog, propisano: „da se porez na dodatu vrijednost plaća po stopi od 0% na promet proizvoda i usluga namijenjenih za izgradnju autoputa koje realizuje izvođač radova, ili se ta realizacija realizuje za račun izvođača radova na izgradnji autoputa”; (...) i da fizička lica zaposlena kod izvođača radova na izgradnji autoputa, koja nijesu državljani Crne Gore, ili nemaju prebivalište u Crnoj Gori, ne plaćaju porez na dohodak, ostvaren u Crnoj Gori, Ustavni sud nije prihvatio inicijativu za pokretanje postupka za ocjenu ustavnosti.

Ocjena Ustavnog suda:

„11. (...). S obzirom na to da Ustav neposredno ne određuje ekonomsku snagu obveznika kao kriterijum za utvrđivanje srazmjernosti fiskalnih obaveza to, prema ocjeni Ustavnog suda, ne postoji ograničenje za zakonodavca, da odredi predmet oporezivanja i naplate dažbina, u okviru odgovarajuće vrste poreza i dažbine, kao i da propiše nižu stopu poreza ili dažbine za pojedine predmete oporezivanja. Izbor kriterijuma za propisivanje poreskih i dažbinskih oslobođenja za: usluge za koje se plaća nulta stopa PDV-a; obveznike poreza na dohodak; obveznike doprinosa za obavezno socijalno osiguranje; obveznike poreza na dobit, kao i robu, opremu i postrojenja za koje se prilikom uvoza u Crnu Goru ne plaća carina, po ocjeni Ustavnog suda, isključivo je stvar poreske i dažbinske politike koju vodi Skupština. Saglasno navedenim ustavnim ovlaštenjima Skupština Crne Gore je donijela Zakon o auto putu Bar-Boljare, kao *lex specialis*, kojim su uređena pitanja posebnog postupka eksproprijacije, načina izrade i revizije tehničke dokumentacije, načina izdavanja građevinske dozvole, izvođenja pripremnih radova, poreske i druge carinske obaveze, radi realizacije projekta izgradnje autoputa Bar - Boljare (član 1.). Prema Zakonu, autoput je javno dobro od interesa za Crnu Goru (član 2. stav 1.).

11.1. Ustavni sud je ocijenio da zakonodavac, propisivanjem osporenim odredbama čl. 16., 17., 18., 19. i 21. Zakona nulte stope PDV-a, oslobođenja od plaćanja poreza na dohodak fizičkih lica, doprinosa za obavezno socijalno osiguranje, poreza na dobit i carine, po ocjeni Ustavnog suda, nije prekoračio svoja ovlaštenja iz odredaba člana 142. Ustava, jer ti izuzeci imaju zakonski osnov i legitiman kvalifikovan javni (opšti) interes: podsticanje ulaganja u izgradnju autoputa, kao javnog dobra od interesa za Crnu Goru (objekta od državnog interesa), kroz pružanje fiskalnih olakšica privrednom društvu, čiji je osnivač i stoprocentni vlasnik izvođač radova na autoputu, odnosno fizičkim licima zaposlenim u tom pravnom licu. Naime, saglasno odredbi člana 2. stav 1. Zakona o autoputu Bar - Boljare, autoput se smatra javnim dobrom od interesa za Crnu Goru. Takođe, ravnomjerniji regionalni razvoj se, saglasno odredbama člana 18. stav 1. tačka 1., člana 19. stav 1. tačka 2. i člana 19.a Zakona o regionalnom razvoju, pored ostalog, ostvaruje i ulaganjem u izgradnju, održavanje i unapređenje saobraćajnih infrastrukturnih objekata i podsticanje poslova privrednih društava koji vrše njihovu izgradnju, kroz pružanje fiskalnih olakšica tim društvima, odnosno fizičkim licima koja su u njima zaposlena. Osim toga, prema odredbi člana 7. Zakona o uređenju prostora i izgradnji objekata, objektom od državnog interesa, pored ostalog, smatra se i autoput. Saglasno navedenim odredbama zakona, osporene zakonodavne mjere poreske i carinske politike države kojima su propisane olakšice i oslobođenja od njihovog plaćanja, iz osporenih odredaba čl. 16., 17., 18., 19. i 21. Zakona, Ustavni sud smatra ustavnopravno prihvatljivim. (...).

12.3. Polazeći od ustavnih i konvencijskih okvira i navedene prakse Evropskog suda za ljudska prava i Evropskog suda pravde, Ustavni sud je ocijenio da osporena odredba člana 17. Zakona ne sadrži diskriminatorska ograničenja, po bilo kom diskriminatorskom osnovu, u odnosu na Ustav Crne Gore, niti u smislu u kojem Evropski sud za ljudska prava tumači diskriminaciju, jer se njome ne pravi bilo kakvo razlikovanje fizičkih lica, nerezidenata zaposlenih kod izvođača radova koji nijesu državljani Crne Gore, ili nemaju prebivalište u Crnoj Gori i koji dohodak ostvaruju radom na izgradnji autoputa. Osporena razlika u povoljnijem pravnom tretmanu nerezidenta u odnosu na rezidenta, kao zaposlenih kod izvođa radova na auto putu koji dohodak ostvaruju radom na njegovoj izgradnji, po ocjeni Ustavnog suda, rezultat je njihovog različitog položaja pred Zakonom i nije diskriminatorska, utemeljena je na objektivnom i razumnom opravdanju (justification test) i ima legitiman cilj: podsticanje ulaganja u izgradnju autoputa, kao javnog dobra od interesa za Crnu Goru (objekta od državnog interesa), kroz pružanje fiskalnih olakšica fizičkim licima zaposlenim u privrednom društvu koje je izvođač

radova na autoputu. Osporena poreska mjera je usmjerena na stvaranje uslova za podsticanje razvoja nerazvijenijih regiona u odnosu na razvijenije, odnosno primjenjuje se do ostvarivanja cilja zbog kojeg je preduzeta (okončanja izgradnje autoputa) i, po ocjeni Ustavnog suda, nije u suprotnosti s odredbama člana 8. st. 2. i 3. Ustava. Takođe, zakonodavac je osporenim odredbom člana 17. Zakona, po nalaženju Ustavnog suda, uspostavio razuman odnos proporcionalnosti između upotrijebljenih sredstava i cilja koji se želi postići. Osporeno zakonsko rješenje iz odredbe člana 17. Zakona odnosi se na svako lice - nerezidenta (zaposlenog kod izvođača radova na auto putu koji dohodak ostvaruju radom na njegovoj izgradnji) i u normativnom smislu među njima, po ocjeni Ustavnog suda, nema diskriminacije. Ustavni sud je, stoga, navod podnosioca inicijative da je zakonodavac osporenim odredbom člana 17. Zakona prekoračio svoja ovlaštenja i povrijedio ustavni principi o opštoj zabrani diskriminacije, neposredne ili posredne (član 8. stav 1. Ustava), ocijenio neosnovanim. (...).

13.2.1.1. Takođe, osporena fiskalna mjera iz odredbe člana 14. Zakona, kojom se izvođač radova prilikom „eksploatacije tehničko-građevinskog kamena do kojeg je došao u postupku izvođenja radova na izgradnji auto puta i koju vrši isključivo za te potrebe, u količinama i sa pozajmišta utvrđenim glavnim projektom izgradnje autoputa”, oslobađa od plaćanja naknade za korišćenje tog kamena, ima legitiman kvalifikovan javni (opšti) interes: podsticanje ulaganja u izgradnju autoputa, kao javnog dobra od interesa za Crnu Goru (objekta od državnog interesa), kroz pružanje fiskalnih olakšica privrednom društvu, čiji je osnivač i stoprocentni vlasnik izvođač radova na autoputu. Polazeći od navedenih odredaba Zakona, Ustavni sud je ocijenio da zakonodavac osporenim odredbama člana 14. Zakona nije povrijedio ustavni princip o zabrani narušavanja i ograničavanja slobodne konkurencije i podsticanja neravnopravnog, monopolskog ili dominantnog položaja na tržištu, iz odredbe 140. stav 3. Ustava.”

10. U predmetu **U-I br. 12/15**, od 25. decembra 2017. godine, ocjene ustavnosti odredaba čl. 9.a, 9.b, člana 9.d stav 2. alineja 3., čl. 9.e i 9.f i člana 10. st. 4. i 5. Zakona o porezu na nepokretnosti (“Službeni list Republike Crne Gore”, broj 65/01. i “Službeni list Crne Gore”, br. 75/10., 9/15. i 44/17.), koje su osporene s aspekta ovlaštenja zakonodavca da svoje ovlaštenja za propisivanje obaveze plaćanja uvećane poreske stope ili posebno određene stope (veće od opšte), koja se utvrđuje na osnovu tržišne vrijednosti nepokretnosti, osporenim odredbama Zakona prenese na jedinicu lokalne samouprave, Ustavni sud je u pokrenuo postupak za ocjenu ustavnosti svih osporenih odredaba Zakona.

## Ocjena Ustavnog suda:

„6.1.1.1. Saglasno navedenim ustavnim ovlaštenjima Skupština Crne Gore je donijela Zakon o porezu na nepokretnosti kojim su uređeni osnovni elementi poreza na nepokretnosti, koji uvodi jedinica lokalne samouprave svojim propisom (član 1. st. 1. i 2.). Zakonom je, pored utvrđivanja poreskih obveznika, poreske osnove, kriterijuma za određivanje tržišne vrijednosti nepokretnosti i momenta nastanka poreske obaveze (član 9.), utvrđena opšta poreska stopa od 0,25 do 1% tržišne vrijednosti nepokretnosti, kao i mogućnost da jedinica lokalne samouprave, saglasno odredbama člana 9.a stav 1., može utvrditi višu, odnosno nižu poresku stopu od opšte poreske stope za: poljoprivredno zemljište koje se ne obrađuje, sekundarni stambeni objekat (stan), objekat koji je izgrađen suprotno zakonu, ugostiteljski objekat koji se nalazi u zoni prioritetnog turističkog lokaliteta na osnovu akta Vlade o utvrđivanju prioritetnog turističkog lokaliteta, ugostiteljski objekat koji se koristi suprotno namjeni utvrđenoj planskim dokumentom i za građevinsko zemljište koje nije privedeno namjeni u skladu sa planskim dokumentom.

6.1.1.1.1. Određivanje više poreske stope, osporenim odredbama člana 9.a Zakona, uređeno je na sljedeći način: za poljoprivredno zemljište koje se ne obrađuje (površine preko 150.000m<sup>2</sup>) utvrđena je stopa u visini od 3% do 5% tržišne vrijednosti nepokretnosti (član 9.b stav 1.); za sekundarni stambeni objekat propisana je mogućnost uvećanja do 150% u odnosu na opštu poresku stopu (član 9.c stav 1.); za objekat koji je izgrađen suprotno zakonu, kojim se rješava stambeno pitanje propisana je mogućnost uvećanja u odnosu na poresku stopu utvrđenu u skladu sa članom 9. ovog zakona do 50%, a za objekat kojim se ne rješava stambeno pitanje propisana mogućnost uvećanja do 100% u odnosu na opštu poresku stopu (član 9.d stav 1.); za ugostiteljske objekte koji se nalaze u zoni prioritetnog turističkog lokaliteta propisana je mogućnost uvećanja poreske stope u odnosu na poresku stopu utvrđenu u skladu sa članom 9. ovog zakona, i to: za ugostiteljski objekat kategorije - sa tri zvjezdice od 2 do 2,5%, sa dvije zvjezdice od 3 do 3,5%, sa jednom zvjezdicom od 4 do 4,5%, koji se ne kategorišu od 5 do 5,5% i za objekat koji se koristi suprotno namjeni utvrđenoj planskim dokumentom od 5% do 5,5% tržišne vrijednosti nepokretnosti (član 9.e st. 1. i 4.) i za građevinsko zemljište koje nije privedeno namjeni u skladu sa planskim dokumentom do 150%, stopa u odnosu na poresku stopu utvrđenu u skladu sa članom 9. ovog zakona, osim za građevinsko zemljište namijenjeno za izgradnju privrednih objekata i objekata namijenjenih za dalju prodaju, za koje se, nakon isteka roka od pet godina od dana usvajanja planskog dokumenta, utvrđuje poreska stopa u visini od 3% do 5% tržišne vrijed-



nosti nepokretnosti (član 9.f stav 1.). Odredbom člana 9.d stav 2. Zakona utvrđeno je koji se objekti, u smislu tog zakona, smatraju objektima izgrađenim suprotno zakonu: objekat koji je izgrađen bez građevinske dozvole na području za koje postoji planski dokument, posebni dio objekta koji nije izgrađen u skladu sa građevinskom dozvolom, objekat koji se ne koristi u skladu sa namjenom predviđenom planskim dokumentom i objekat koji je izgrađen na uzurpiranom zemljištu. Porez na nepokretnosti, prema osporenim odredbama člana 10. st. 4. i 5. Zakona ne plaća se na: na građevinske objekte i posebne djelove stambene zgrade u svojini investitora koji se u poslovnim knjigama iskazuju kao „investicije u toku” ili „zalihe gotovih proizvoda” i koji su namijenjeni za dalju prodaju, u periodu od tri godine od godine u kojoj je izdata građevinska dozvola, a to pravo može ostvariti pravno ili fizičko lice za koje je kao djelatnost u Centralnom registru privrednih subjekata upisana izgradnja stambenih i nestambenih zgrada i koje je upisano u katastru nepokretnosti kao vlasnik nepokretnosti, sa osnovom sticanja „građenje”.

8.3. Ocjenjujući osporene odredbe člana 9.b, člana 9.d stav 2. alineja 3., člana 9.e st. 4. i 5. i člana 9.f stav 1. Zakona, u kontekstu navedenih ustavnih i konvencijskih principa, Ustavni sud je ocijenio da je zakonodavac, propisujući poresku stopu: u visini od 3% do 5% tržišne vrijednosti nepokretnosti poljoprivrednog zemljišta koje se ne obrađuje; u visini od 5% do 5,5% tržišne vrijednosti nepokretnosti za ugostiteljski objekat koji se koristi suprotno turističkoj namjeni definisanoj planskim dokumentom; u visini do 150%, u odnosu na poresku stopu utvrđenu u skladu sa članom 9. Zakona, za građevinsko zemljište koje nije privedeno namjeni u skladu sa planskim dokumentom, osim za građevinsko zemljište namijenjeno za izgradnju privrednih objekata i objekata namijenjenih za dalju prodaju, za koje se, nakon isteka roka od pet godina od dana usvajanja planskog dokumenta, utvrđuje poreska stopa u visini od 3% do 5% tržišne vrijednosti nepokretnosti, kao i uvećanu poresku stopu za objekat koji je izgrađen suprotno zakonu a koji se ne koristi u skladu sa namjenom predviđenom planskim dokumentom, vlasnicima, u suštini, nametnuo način korišćenja njihove nepokretnosti i obavezu plaćanja uvećanog poreza, odnosno ograničio pravo svojine na način koji nije u saglasnosti s odredbama člana 24. i člana 58. st. 1. i 2. Ustava.

8.3.1. Nesporno je, po ocjeni Ustavnog suda, da je navedeno miješanje države u pravo na imovinu propisano *ex lege* i da, saglasno odredbama 142. st. 1. i 2. Ustava i člana 18. Evropske konvencije, ima pretpostavljeni legitiman „javni interes”, koji podrazumijeva pravo države da nadzire korišćenje imovine, u skladu s opštim (javnim) interesima, ili da bi osigurala naplatu poreza ili drugih dažbina ili kazni. Međutim, miješanje u pravo na imovinu, prema ocjeni Ustavnog suda, ne može

se nametnuti samo zakonskom odredbom koja služi legitimnom cilju u javnom interesu, nego, takođe, mora imati razuman odnos proporcionalnosti između upotrijebljenih sredstava i cilja koji se želi ostvariti.

8.3.1.1. Načelo opštosti iz odrebe člana 142. stav 1. Ustava, prema nalaženju Ustavnog suda, zahtijeva da se porezi, kao i druge dažbine, određuju generalno za sva lica unaprijed, a ne od slučaja do slučaja, odnosno selektivno prema pojedinim licima. Postojanje nekretnine u svojini poreskog obveznika, saglasno Ustavu i zakonu je odlučujuća činjenica za plaćanje poreza na nepokretnosti, a ne činjenica na koji je način vlasnik koristi, niti kako je podzakonskim aktom definisana namjena nepokretnosti, zbog čega obaveza plaćanja uvećanog poreza po tim osnovima, propisana osporenim odredbama člana 9.b, člana 9.d stav 2. alineja 3., člana 9.e st. 4. i 5. i člana 9.f stav 1. Zakona, po ocjeni Ustavnog suda, ima oblik kaznene mjere sa ciljem da vlasnika protivno njegovim interesima ili mogućnostima prisili na koji način će koristiti svoju nekretninu.

8.3.1.2. Oblik kaznene mjere, po ocjeni Ustavnog suda, ima i mogućnost uvećanja poreza, propisana odredbama člana 9.e stav 1. Zakona, za objekte kategorisane sa jednom do tri zvjezdice, koji se nalaze u zoni prioritnog turističkog lokaliteta (jer su kategorije niže od četiri zvjezdice) i člana 9.f stav 1. Zakona, u dijelu koji glasi: „za građevinsko zemljište namijenjeno za izgradnju privrednih objekata i objekata namijenjenih za dalju prodaju, za koje se, nakon isteka roka od pet godina od dana usvajanja planskog dokumenta, utvrđuje poreska stopa u visini od 3% do 5% tržišne vrijednosti nepokretnosti” (jer nije izgrađeno, odnosno, privedeno namjeni utvrđenoj planskim dokumentom). Propisivanjem mogućnosti naplate uvećane stope poreza zbog (ne) korišćenja nepokretnosti prema namjeni koja je predviđena planskim aktom, po nalaženju Ustavnog suda, ograničava se pravo vlasništva na nepokretnostima, na način koji prelazi okvire Ustavom i Evropskom konvencijom dopuštenih ograničenja prava vlasništva, posebno što to ograničenje nije utvrđeno zakonom, saglasno odredbi člana 142. stav 3. Ustava, već je ovlašćenje za uređivanje tog pitanja, u skladu sa propisom Vlade, dato nadležnom organu lokalne samouprave.

8.3.1.3. Osporenim odredbama člana 9.b, člana 9.d stav 2. alineja 3., člana 9.e st. 4. i 5. i člana 9.f stav 1. Zakona, po ocjeni Ustavnog suda, omogućeno je neproporcionalno miješanje države u pravo na imovinu vlasnika nepokretnosti na teritoriji jedinice lokalne samouprave, odnosno adresatima Zakona je nametnut pretjeran teret da bi se osigurao prihod od poreza na nepokretnosti, bez razumnog i objektivnog opravdanja, čime je zanemaren princip saglasnosti zakona s Ustavom,

koji obavezuje zakonodavca da vodi računa o vrijednostima zajemčenim Ustavom. Ovlašćenje za uređivanje načina ostvarivanja Ustavom zajemčenih prava, pa i prava na mirno uživanje imovine (korišćenje nepokretnosti), po ocjeni Ustavnog suda, ne daje ovlašćenje zakonodavcu da to pravo derogira, odnosno da uvede takva ograničenja (za neodređeni vremenski period) kojima ukida suštinu zajemčenog prava ili da ga pretvori u svoju suprotnost. Polazeći od navedenih razloga, Ustavni sud je ocijenio da su osporenim odredbama člana 9.b, člana 9.d stav 2. alineja 3., člana 9.e st. 4. i 5. i člana 9.f stav 1. Zakona, povrijeđene odredbe člana 24., člana 58. st. 1. i 2. Ustava i člana 1. Protokola broj 1. uz Evropsku konvenciju, koje se odnose na ograničenje ljudskih prava i sloboda i pravo svojine.

7.4. Ustavni sud je ocijenio da je zakonodavac osporenim odredbama člana 9.b, člana 9.d stav 2. alineja 3., čl. 9.e i 9.f Zakona prekoračio svoja ovlašćenja iz odredbe člana 142. stav 3. i time povrijedio načelo o podjeli vlasti iz odredaba člana 11. Ustava.

7.4.1. Opšti princip podjele vlasti, iz odredaba člana 11. Ustava ostvaruje se, pored ostalog, kroz funkcionalnu nepromjenljivost, odnosno postojanost Ustavom izvršene podjele funkcija između pojedinih grana vlasti - zakonodavne, izvršne i sudske. Svaka grana vlasti, ponaosob, može se kretati samo u granicama pravnih funkcija i ovlašćenja koja su joj Ustavom povjerena. Ustavom propisana podjela nadležnosti između državnih vlasti, pored ostalog, podrazumijeva da zakonodavcu nije dopušteno da zadire u Ustavom utvrđene principe, koji ne mogu biti ni proširivani ni ograničavani, odnosno, da Skupština donoseći zakone, druge propise ili opšte akte ne smije narušiti načelo funkcionalne nepromjenljivosti. To, po ocjeni Ustavnog suda, znači da zakonodavac načinom i rezultatom svoje interpretacije, bilo vlastitih funkcionalnih ovlašćenja, bilo funkcionalnih ovlašćenja drugih državnih organa, ne može da narušava Ustavom utvrđenu funkcionalnu podjelu ili Ustavom uspostavljene domene vlasti, tako što će bilo sebi, bilo drugom državnom organu ili organima lokalne samouprave propisivati ona funkcionalna ovlašćenja koja po Ustavu nemaju. Stoga se princip funkcionalne nepromjenljivosti ne smije narušavati odlukama zakonodavca, odnosno zakonima koje donosi Skupština Crne Gore.

7.4.1.1. U konkretnom slučaju, propisivanjem osporenim odredbama člana 9.b, člana 9.d stav 2. alineja 3., čl. 9.e i 9.f Zakona mogućnosti uvećanog oporezivanja pojedine (vrste) nepokretnosti, na način što se predmet oporezivanja utvrđuje posredno i primjenom podzakonskih akata koje donosi Vlada, nadležno ministarstvo ili jedinica lokalne samouprave, zavisno od toga kakav je status

nepokretnosti u pogledu lokacije na kojoj se nalazi, načina korišćenja i namjene prostora, po ocjeni Ustavnog suda, zakonodavac je prekoračio svoja ovlašćenja iz odredbe člana 142. stav 3. Ustava. Naime, iz osporenih odredaba člana 9.b, člana 9.d stav 2. alineja 3., čl. 9.e i 9.f Zakona, po ocjeni Ustavnog suda, proizilazi da je zakonodavac svoje ovlašćenje iz odredbe člana 142. stav 3. Ustava da zakonom uredi sva materijalno pravna pitanja određenog poreza, pa i poreza na nepokretnosti prenio na izvršnu vlast (Vladu), organ državne uprave (ministarstvo) i organ lokalne samouprave (skupština opštine), čime je povrijedio načelo podjele vlasti iz odredaba člana 11. Ustava.

8. Osim toga, davanjem diskrecionih ovlašćenja jedinici lokalne samouprave osporenim odredbama člana 9.b, člana 9.d stav 2. alineja 3., člana 9.e st. 4. i 5. i člana 9.f Zakona da, zavisno od načina korišćenja nepokretnosti ili namjene predviđene planskim dokumentom, propiše obavezu plaćanja uvećane poreske stope ili posebno određene stope (veće od opšte), koja se utvrđuje na osnovu tržišne vrijednosti nepokretnosti, zakonodavac je, po ocjeni Ustavnog suda, povrijedio i odredbe čl. 24. i 58. Ustava i člana 1. Protokola broj 1. uz Evropsku konvenciju o ograničenju i zaštiti prava svojine poreskog obveznika. (...).

8.3. Ocjenjujući osporene odredbe člana 9.b, člana 9.d stav 2. alineja 3., člana 9.e st. 4. i 5. i člana 9.f stav 1. Zakona, u kontekstu navedenih ustavnih i konvencijskih principa, Ustavni sud je ocijenio da je zakonodavac, propisujući poresku stopu: u visini od 3% do 5% tržišne vrijednosti nepokretnosti poljoprivrednog zemljišta koje se ne obrađuje; u visini od 5% do 5,5% tržišne vrijednosti nepokretnosti za ugostiteljski objekat koji se koristi suprotno turističkoj namjeni definisanoj planskim dokumentom; u visini do 150%, u odnosu na poresku stopu utvrđenu u skladu sa članom 9. Zakona, za građevinsko zemljište koje nije privedeno namjeni u skladu sa planskim dokumentom, osim za građevinsko zemljište namijenjeno za izgradnju privrednih objekata i objekata namijenjenih za dalju prodaju, za koje se, nakon isteka roka od pet godina od dana usvajanja planskog dokumenta, utvrđuje poreska stopa u visini od 3% do 5% tržišne vrijednosti nepokretnosti, kao i uvećanu poresku stopu za objekat koji je izgrađen suprotno zakonu a koji se ne koristi u skladu sa namjenom predviđenom planskim dokumentom, vlasnicima, u suštini, nametnuo način korišćenja njihove nepokretnosti i obavezu plaćanja uvećanog poreza, odnosno ograničio pravo svojine na način koji nije u saglasnosti s odredbama člana 24. i člana 58. st. 1. i 2. Ustava.

8.3.1. Nesporno je, po ocjeni Ustavnog suda, da je navedeno miješanje države u pravo na imovinu propisano *ex lege* i da, saglasno odredbama 142. st. 1. i 2. Ustava

i člana 18. Evropske konvencije, ima pretpostavljeni legitiman „javni interes”, koji podrazumijeva pravo države da nadzire korišćenje imovine, u skladu s opštim (javnim) interesima, ili da bi osigurala naplatu poreza ili drugih dažbina ili kazni. Međutim, miješanje u pravo na imovinu, prema ocjeni Ustavnog suda, ne može se nametnuti samo zakonskom odredbom koja služi legitimnom cilju u javnom interesu, nego, takođe, mora imati razuman odnos proporcionalnosti između upotrijebljenih sredstava i cilja koji se želi ostvariti.

8.3.1.1. Načelo opštosti iz odrebe člana 142. stav 1. Ustava, prema nalaženju Ustavnog suda, zahtijeva da se porezi, kao i druge dažbine, određuju generalno za sva lica unaprijed, a ne od slučaja do slučaja, odnosno selektivno prema pojedinim licima. Postojanje nekretnine u svojini poreskog obveznika, saglasno Ustavu i zakonu je odlučujuća činjenica za plaćanje poreza na nepokretnosti, a ne činjenica na koji je način vlasnik koristi, niti kako je podzakonskim aktom definisana namjena nepokretnosti, zbog čega obaveza plaćanja uvećanog poreza po tim osnovima, propisana osporenim odredbama člana 9.b, člana 9.d stav 2. alineja 3., člana 9.e st. 4. i 5. i člana 9.f stav 1. Zakona, po ocjeni Ustavnog suda, ima oblik kaznene mjere sa ciljem da vlasnika protivno njegovim interesima ili mogućnostima prisili na koji način će koristiti svoju nekretninu.

8.3.1.2. Oblik kaznene mjere, po ocjeni Ustavnog suda, ima i mogućnost uvećanja poreza, propisana odredbama člana 9.e stav 1. Zakona, za objekte kategorisane sa jednom do tri zvjezdice, koji se nalaze u zoni prioritnog turističkog lokaliteta (jer su kategorije niže od četiri zvjezdice) i člana 9.f stav 1. Zakona, u dijelu koji glasi: „za građevinsko zemljište namijenjeno za izgradnju privrednih objekata i objekata namijenjenih za dalju prodaju, za koje se, nakon isteka roka od pet godina od dana usvajanja planskog dokumenta, utvrđuje poreska stopa u visini od 3% do 5% tržišne vrijednosti nepokretnosti” (jer nije izgrađeno, odnosno, privedeno namjeni utvrđenoj planskim dokumentom). Propisivanjem mogućnosti naplate uvećane stope poreza zbog (ne) korišćenja nepokretnosti prema namjeni koja je predviđena planskim aktom, po nalaženju Ustavnog suda, ograničava se pravo vlasništva na nepokretnostima, na način koji prelazi okvire Ustavom i Evropskom konvencijom dopuštenih ograničenja prava vlasništva, posebno što to ograničenje nije utvrđeno zakonom, saglasno odredbi člana 142. stav 3. Ustava, već je ovlašćenje za uređivanje tog pitanja, u skladu sa propisom Vlade, dato nadležnom organu lokalne samouprave.

8.3.1.3. Osporenim odredbama člana 9.b, člana 9.d stav 2. alineja 3., člana 9.e st. 4. i 5. i člana 9.f stav 1. Zakona, po ocjeni Ustavnog suda, omogućeno je

neproporcionalno miješanje države u pravo na imovinu vlasnika nepokretnosti na teritoriji jedinice lokalne samouprave, odnosno adresatima Zakona je nametnut pretjeran teret da bi se osigurao prihod od poreza na nepokretnosti, bez razumnog i objektivnog opravdanja, čime je zanemaren princip saglasnosti zakona s Ustavom, koji obavezuje zakonodavca da vodi računa o vrijednostima zajemčenim Ustavom. Ovlašćenje za uređivanje načina ostvarivanja Ustavom zajemčenih prava, pa i prava na mirno uživanje imovine (korišćenje nepokretnosti), po ocjeni Ustavnog suda, ne daje ovlašćenje zakonodavcu da to pravo derogira, odnosno da uvede takva ograničenja (za neodređeni vremenski period) kojima ukida suštinu zajemčenog prava ili da ga pretvori u svoju suprotnost. Polazeći od navedenih razloga, Ustavni sud je ocijenio da su osporenim odredbama člana 9.b, člana 9.d stav 2. alineja 3., člana 9.e st. 4. i 5. i člana 9.f stav 1. Zakona, povrijeđene odredbe člana 24., člana 58. st. 1. i 2. Ustava i člana 1. Protokola broj 1. uz Evropsku konvenciju, koje se odnose na ograničenje ljudskih prava i sloboda i pravo svojine.”

11. U predmetu **U. br. 3/08**, od 23. septembra 2008. godine, ocjene ustavnosti i zakonitosti odredbe člana 64. Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost („Službeni list Republike Crne Gore”, br. 65/02, 13/03, 59/04, 79/05 i 16/06), koji je donijelo Ministarstvo finansija, kojom je propisano: „da se pod uslugama javnog prevoza putnika i njihovog prtljaga, podrazumijeva prevoz koji je pod jednakim uslovima dostupan svim korisnicima prevoznih usluga i obavlja se po unaprijed određenim linijama i po unaprijed određenom redu vožnje i za njega su određeni cijena i opšti uslovi prevoza, u skladu sa zakonom kojim se uređuje putnički saobraćaj”, Ustavni sud je utvrdio da osporena odredba Pravilnika nije u saglasnosti s Ustavom i zakonom.

Ocjena Ustavnog suda:

„Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost donijet je sa pozivom na zakonska ovlašćenja sadržana u odredbama člana 64., a u vezi, sa odredbama člana 24.a stav 2. Zakona. Odredbama člana 64. Zakona propisano je da bliži propis o načinu obračunavanja, plaćanja i ostvarivanju prava na oslobođenje od plaćanja poreza na dodatu vrijednost donosi Ministarstvo finansija, dok je odredbom člana 24.a stav 2. propisano da će se proizvodi, odnosno usluge iz stava 1. tač. 1), 3), 4), 5), 6), 15), 15.a), 15.b) i 16.) ovog člana, bliže urediti propisom Ministarstva finansija. Iz navedenih odredaba Zakona ne proizilazi ovlašćenje za Ministarstvo finansija da može svojim aktom određivati usluge javnog prevoza putnika i njihovog prtljaga, pored onih navedenih u članu 24.a stav 1. tačka 9. Zakona.

Kako je odredbama člana 24.a stav 2. Zakona, Ministarstvu finansija dato ovlašćenje samo da donese propis kojim će bliže odrediti proizvode, odnosno usluge iz tačno određenih tačaka člana 24.a stav 1., ali ne i usluge iz tačke 9. istog člana, to, po ocjeni Ustavnog suda, nije bilo pravnog osnova za uređenje tog pitanja. Naime, Ministarstvo je, samostalno propisujući osporenom odredbom člana 64. Pravilnika šta se smatra uslugama javnog prevoza putnika i njihovog prtljaga, prekoračilo granice zakonskog ovlašćenja.”

12. U predmetu **U-II br. 9/15 i 2/16**, od 29. decembra 2016. godine, ocjene ustavnosti i zakonitosti odredbe: „člana 6. stav 1., u dijelu koji glasi: „bez obzira na stepen izgrađenosti”, i stav 2., u dijelu koji glasi: „b) zemljište ispod objekta, zemljište po kulturi dvorište, parking 0,25%” Odluke o porezu na nepokretnosti („Službeni list Crne Gore-opštinski propisi”, br. 40/12., 39/14., 19/15., 50/15. i 23/17.)”, Ustavni sud ukinuo je osporene odredbe Odluke.

Ocjena Ustavnog suda:

„6.1. Odredbom člana 33. tačka 2. Zakona o lokalnoj samoupravi propisano je da je Skupština opštine u okviru sopstvenih nadležnosti ovlašćena da svojim aktom uvede porez na nepokretnosti, kao sopstveni izvor prihoda, na način utvrđen Zakonom o porezu na nepokretnosti, koji je *lex specialis* za ovu vrstu poreza. Saglasno tim ovlašćenjima, Skupština opštine Bar donijela je Odluku kojom je uvela porez na nepokretnosti, koje se nalaze na teritoriji opštine Bar, utvrdila stope poreza, korektivne koeficijente za utvrđivanje tržišne vrijednosti nepokretnosti, kao i vršenje poslova utvrđivanja, naplate i kontrole poreza. Odredbama člana 6. Skupština opštine Bar je, pored ostalog, propisala poreske stope prema vrsti nepokretnosti (...); koji objekti se smatraju objektima za stanovanje, a koji sekundarnim stambenim objektom, kao i uslove za umanjenje poreza (pod tač. a i b), a stavom II istog člana propisala vrste zemljišta za koje se plaća porez na nepokretnosti. Međutim, propisivanjem osporenim odredbama člana 6. stav 1. Odluke u dijelu koji glasi: „bez obzira na stepen izgrađenosti”, i stav 2., u dijelu koji glasi: „b) zemljište ispod objekta, zemljište po kulturi dvorište, parking 0,25%”, Skupština opštine Bar je, po nalaženju Ustavnog suda, prekoračila ovlašćenja iz zakona i na način suprotan zakonu, uredila pitanja koja su već uređena odredbama člana 3. stav 2. alineja 1. i člana 7. stav 2. Zakona o porezu na nepokretnosti. Ovakvim propisivanjem Skupština opštine Bar je, po ocjeni Ustavnog suda, u suštini, pitanja koja su predmet uređivanja Zakona o porezu na nepokretnosti uredila na drugačiji način i uvela novi osnov - predmet oporezivanja („građevinski

objekat bez obzira na stepen izgrađenosti i zemljište ispod objekta, zemljište po kulturi dvorište, parking”).

6.1.1. Naime, Zakonom o porezu na nepokretnosti uređeni su svi bitni elementi poreza na nepokretnost (predmet oporezivanja, poreski obveznik, poreska osnovica, kriterijumi za određivanje tržišne vrijednosti nepokretnosti, nastanak poreske obaveze, poreske stope, poreska oslobođenja, poreske olakšice i dr.), kao i granice ovlašćenja jedinice lokalne samouprave pri uvođenju ove vrste poreza. U tom smislu, odredbama člana 16. stav 1. tačka 1. Zakona propisana je obaveza jedinice lokalne samouprave da određuje tržišnu vrijednost nepokretnosti; određuje stope poreza na nepokretnosti; vrši poslove utvrđivanja, kontrole i naplate poreza na nepokretnosti; vodi registar oporezivih nepokretnosti; redovno usaglašava stanje svog registra nepokretnosti sa registrom nepokretnosti koji vodi organ državne uprave nadležan za nekretnine i da Ministarstvu dostavlja podatke koji se odnose na utvrđivanje i naplatu poreza na nepokretnosti, po potrebi, a najmanje jedanput godišnje. Odredbom člana 3. stav 2. Zakona propisane su nepokretnosti na koje se plaća porez: zemljište (građevinsko, šumsko, poljoprivredno i ostalo), građevinski objekti (poslovni, stambeni, stambeno-poslovni i drugi objekti) i posebni djelovi stambene zgrade (stanovi, poslovne prostorije, podrumi, garaže, odnosno garažna mjesta i dr.). Prema, odredbama člana 7. st. 1. i 2. i člana 9. Zakona, obaveza po osnovu poreza na nepokretnosti nastaje 1. januara godine za koju se porez utvrđuje, a tržišnu vrijednost nepokretnosti određuje poreski organ jedinice lokalne samouprave nadležan za poslove utvrđivanja, naplate i kontrole lokalnih javnih prihoda, dok je stopa poreza proporcionalna i može iznositi od 0,25% do 1,00% tržišne vrijednosti nepokretnosti.

6.1.2. Iz navedenih odredaba Zakona, po ocjeni Ustavnog suda, proizilazi da su Zakonom neposredno određeni osnovni elementi poreza na nepokretnosti, osnovni kriterijumi za određivanje tržišne vrijednosti nepokretnosti, odnosno bliži kriterijumi i metodologija (koje propisuje Vlada Crne Gore) za određivanje tržišne vrijednosti nepokretnosti, nastanak poreske obaveze, organ nadležan za utvrđivanje tržišne vrijednosti nepokretnosti, kao i poreska osnovica i visina stope poreza na nepokretnostima. Nasuprot tome, Skupština opštine Bar, osporenim odredbama člana 6. st. 1. i 2. Odluke, uvela je nove poreske osnove-predmet oporezivanja - građevinski objekat „bez obzira na stepen izgrađenosti” i zemljište ispod objekta, zemljište po kulturi dvorište, parking 0,25%”, što je, po ocjeni Ustavnog suda, u suprotnosti s odredbama člana 3. stav 2. Zakona o porezu na nepokretnost.



6.1.3. S obzirom na to da se podzakonski propis mora kretati u granicama koje mu sadržinski odredi viši pravni akt i da ne može sadržavati odredbe kojima se uređuju prava i obaveze za građane i pravna lica, za koje u zakonu nema osnova, Ustavni sud je utvrdio da je Skupština opštine Bar osporenim odredbama člana 6. stav 1. Odluke, u dijelu koji glasi: „bez obzira na stepen izgrađenosti”, i stav 2., u dijelu koji glasi: „b) zemljište ispod objekta, zemljište po kulturi dvorište, parking 0,25%”, prekoračila ovlašćenja iz zakona, jer je, bez pravnog osnova sadržanog u zakonu, uredila pravne odnose za koje nije ovlašćena, koji su zakonska materija i u nadležnosti zakonodavca i drugih organa određenih zakonom. Uređujući pravne odnose koji se odnose na obaveze poreskih obveznika, koji su zakonska materija i u nadležnosti zakonodavca, donosilac akta je, po ocjeni Ustavnog suda, povrijedio ustavno načelo saglasnosti pravnih propisa iz odredbe člana 145. Ustava, kako u pogledu formalne (da pravni akt manje pravne snage mora biti saglasan sa pravnim aktima više pravne snage), tako i u pogledu materijalne zakonitosti (sadržine osporenog akta). Ustavni sud je, stoga, ukinuo osporene odredbe člana 6. stav 1. Odluke, u dijelu koji glasi: „bez obzira na stepen izgrađenosti”, i stav 2., u dijelu koji glasi: ‘b) zemljište ispod objekta, zemljište po kulturi dvorište, parking 0,25%.”

### III

#### Zaključak

Iz navedene prakse Ustavnog suda u kojima je ocjenjivao saglasnost s Ustavom različitih poreskih zakona i podzakonskih akata kojima se uvode porezi, Ustavni sud je načelno izrazio stav da nije ovlašćen da ocjenjuje cjelishodnost i opravdanost opšteg poreskog sistema, odnosno pojedinih modela prikupljanja dažbina i drugih prihoda u Crnoj Gori.

Načelo opštosti iz odrebe člana 142. stav 1. Ustava, prema shvatanju, Ustavnog suda, zahtijeva da se porezi i druge dažbine određuju generalno za sva lica unaprijed, a ne od slučaja do slučaja, odnosno selektivno prema pojedinim licima. Osnovni razlog za opštost, u oporezivanju, Ustavnog suda, treba da obezbijedi pravično oporezivanje, odnosno da isključi privilegije po bilo kojem osnovu, i to, kako moguće individualne (biološke, duhovne i materijalne) nejednakosti među ljudima, tako i društvenu stratifikaciju (po statusu, zanimanju, obrazovanju, ugledu i moći). Jednakost pred poreskim zakonom ili zakonom kojim se uvode druge dažbine, prema pravnoj teoriji, obezbjeđuje se kroz opštost plaćanja i pretpostavlja da sva lica, u granicama svoje poreske odgovornosti moraju da plaćaju poreze i druge dažbine, jer koriste javna dobra.

Uređivanje poreskog sistema, izbora oblika i načina oporezivanja, saglasno odredbi člana 142. stav 3. Ustava, dio je ustavne samostalnosti zakonodavca, koji je ovlašćen da zakonom uvodi poreze, određuje vrste poreza i bitne elemente poreske obaveze (obveznika, osnovicu, stopu, način utvrđivanja i plaćanja, poreska oslobođenja i druga pitanja važna za ostvarivanje poreskog sistema u cjelini), uz obavezu uvažavanja ustavnih načela opštosti i jednakosti i pravednosti. Stoga, ustavnosudska ocjena saglasnosti zakona s Ustavom, ne podrazumijeva ocjenu odabranog modela poreskog sistema Crne Gore, njegovog uređenja, posebno ne njegovu opravdanost i cjelishodnost. Ta pitanja, po ocjeni Ustavnog suda, u isključivoj su nadležnosti zakonodavca. Ustavnopravno pitanje, u tom smislu, ne može biti ni propisivanje pojedinih vrsta poreza, kruga poreskih obveznika, visine poreskih stopa ni poreskih olakšica, pod uslovom da je rješenje koje je ponudio zakonodavac ostalo u okviru ustavnopravno prihvatljivih granica.

**Сабахудин Тахировић**  
Судија Уставног суда Републике Србије

## **ПРАКСА УСТАВНОГ СУДА РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ У ОБЛАСТИ ПОРЕСКОГ ПРАВА**

Свака држава тежи да успостави ефикасан порески систем како би обезбедила сопствено функционисање и остварила, пре свега, одређене економске и социјалне циљеве. При томе порези се сматрају главним обликом јавних прихода у савременим (демократским) државама, због значаја њиховог учешћа у бруто домаћем производу. С друге стране, сваки порез непосредно умањује економску снагу физичких и правних лица, односно умањује њихов доходак или имовину и самим тим порески обвезници нерадо прихватају пореску обавезу. Придржавање обвезника пореских закона није само правно обавезно понашање већ своје утемељење има и као морална обавеза која подразумева солидарност и узајамност пореских обвезника у финансирању јавних потреба. Због тога је пореска материја деликатна област, која мора водити рачуна о разним аспектима, како би фискални систем једне државе успешно функционисао.

Финансијски суверенитет државе своје утемељење има у уставу, односно устав је тај који регулише субјективно пореско право државе (право да држава уводи, утврђује и наплаћује порезе)<sup>1</sup> и утврђује пореску дужност за грађане. Будући да је дужност плаћања пореза једна од основних обавеза утврђених и нашим Уставом, то се пред Уставни суд основано постављају питања да ли су порески закони наше државе такви да обезбеђују правну сигурност и владавину права у овој и за грађане и за државу Србију неспорно важној области права.

Полазећи од првог члана Устава Републике Србије, Република Србија као демократска држава, поред зајемчених људских права и слобода, почива управо на темељима владавине права и социјалне правде, што има као последицу на

---

1 Члан 91. став 1. Устава Републике Србије, *Службени гласник РС*, бр. 98/2006.

терену пореског права конституисање одређених уставних принципа као темеља пореског права наше земље. То су на првом месту принцип једнакости грађана пред Уставом и законом, принцип законитости пореза и принцип сразмерности циља и средства у пореском поступку.

Устав у члану 91. став 2. утврђује да је обавеза плаћања пореза и других дажбина општа и да се заснива на економској моћи обвезника. Општост пореза је оличење принципа једнакости који је утврђен у члану 21. ст 1. и 2. Устава пред пореским законом и она подразумева да сва лица морају да учествују у плаћању пореза и других дажбина.

Једнакост представља темељ нашег уставног поретка у односу на који се испитује уставност пореских закона и од суштинске важности је улога Уставног суда, његово овлашћење и спремност да се бави уставношћу пореских закона због неједнаког третмана у пореским ситуацијама. Тај задатак Уставног суда посебно је захтеван у области пореског права, јер је порески закон тај који по својој природи прави разлике из социјалнополитичких, еколошких, административних или неких других разлога, нпр. на разне начине се разликују ситуације које могу бити сличне када се посматрају са економског становишта.<sup>2</sup> Наиме, обавеза плаћања пореза, поред тога што је општа, заснива се на економској моћи обвезника. Управо економска моћ пореског обвезника, његова способност плаћања, представља критеријум који одређује расподелу пореског терета и обезбеђује да опорезивање буде у складу са принципом једнакости у случају када се праве разлике у опорезивању. Владајућа идеја је и да се правично опорезивање везује за економску снагу.

С обзиром на наведени уставни принцип, пореско право не може почивати само на правној форми неког односа, нити може бити само последица правног облика чињеница које су од значаја за одређивање пореске обавезе, оно мора пратити суштину тог односа и правног облика, на којој се правично опорезивање заснива, а то је економска снага тих чињеница. У супротном, начело правичности опорезивања ће бити нарушено. У вези са изналажењем економске суштине конкретне правне ситуације, односно праве економске моћи пореског обвезника, коју би требало опорезивати је пореска евазија, односно легитимна пореска евазија и начин супростављања њој. Наиме, српски Закон о пореском поступку и пореској администрацији (у даљем тексту: ЗПППА) у члану 9. прописује начело фактицитета<sup>3</sup>. Пореска евазија, посебно нелегитимна

2 Д. Поповић, Г. Илић-Попов, „Однос пореског и приватног права”, *Анали Правног факултета у Београду* 1/2016, 13.

3 Члан 9. ЗПППА: Пореске чињенице утврђују се према њиховој економској суштини. Ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске

пореска евазија, представља у пракси све чешћу појаву и проблем за пореске власти. Пореска управа у члану 9. ЗПППА има овлашћење да се супротстави пореској евазији, али управо у пракси ово овлашћење и дискреционо право да примењује начело фактицитета ствара простор за арбитрарност у поступању Пореске управе. Проблем представља то што је начело фактицитета прописано на превише уопштен начин и тиме оставља простор за произвољно тумачење Пореске управе. Арбитрарност је присутна када у пореском поступку порески орган, без објективно утемељених разлога и образложења, утврђује пореске чињенице према њиховој економској суштини, односно одређује која је то економска суштина опорезиве ситуације, или одлучује када симулованим правним послом порески обвезник жели да избегне или умањи пореску обавезу. Због све учесталијег позивања Пореске управе на начело фактицитета, наглашавамо да у случајевима примењивања начела фактицитета мора да се обрати пажња на сукоб правних слобода пореског обвезника и његове правне сигурности, с једне стране, и правичности опорезивања која произлази из уставних принципа, с друге стране.

Други принцип на којем суштински почива пореско право једне земље јесте законитост пореза. Темељно начело правне државе и гаранција од самовоље власти јесте начело законитости. Законитост пореза треба да обезбиједи правну сигурност грађана, њихових права и слобода. Европски суд за људска права у својим бројним одлукама указао је на одређена својства закона, односно квалитет правних норми које морају карактерисати законе и друге правне опште акте земље потписнице Конвенције за заштиту људских права и основних слобода да би својом формом и садржином обезбеђивале владавину права и биле јемства правне сигурности, што се односи и на порески закон. Правна норма, по мишљењу овог суда, а кога у својој пракси следе и уставни судови савремених европских земаља, као и наш Уставни суд, мора бити „прецизна и јасно формулисана, тако да не само појединац већ и државни органи који примењују право могу према њој да управљају своје понашање”. Захтев за одређеност и прецизност правне норме је посебно важан за поступање органа државне управе, који могу поступати у смислу „добре управе” само на темељу довољно јасних и прецизних законских одредаба које је правно везују или јој допуштају одређени степен слободне процене (најчешће у облику дискреционе оцене). У супротном, законске (правне) норме угрожавају слободу грађана од самовоље и злоупотребе државне власти, посебно у случајевима мера и

---

обавезе основу чини дисимуловани правни посао. Када су на начин супротан прописима остварени приходи, односно стечена имовина, Пореска управа ће утврдити пореску обавезу у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза.

радњи које се предузимају према грађанима као што је и утврђивање пореских обавеза. Уставни суд Републике Србије подсећа и овом приликом да је у више својих одлука исказао становиште да начело владавине права не поставља само апстрактни захтев за повиновање власти Уставу и закону већ поставља пред законодавну власт захтеве који се тичу квалитета закона и других прописа које надлежни органи доносе у вршењу нормативне функције.

У конкретном случају наведено значи да захтеви правне сигурности и владавине права из члана 3. Устава и на подручју извршавања уставне обавезе плаћања пореза траже да правне норме које регулишу ова питања буду за пореске обвезнике доступне и предвидиве, тј. такве да грађани и правна лица могу стварно и поуздано знати своје обавезе (и права), како би се према њима могли и понашати, али и каква су и која овлашћења надлежних органа управе у овој области – пре свега Пореске управе и Министарства финансија.

С друге стране, законодавац има широк простор да санкционише друштвено непожељно понашање у погледу неплаћања пореске обавезе грађана, а казна може бити прописана и пореским законом и кривичним законом. Колико је разрезавање пореза битно за државу показује и став Европског суда за људска права када је у питању члан 4. Протокола број 7: право да се не буде суђен или кажњен двапут у истој ствари. Наиме, Европски суд је у предмету *A and B v. Norway*, 15. новембра 2016. године, захтев број 24130/11, закључио да нема кршења члана 4. Протокола број 7 због паралелног управног и кривичног поступка у погледу истог понашања, односно није довео у питање разлоге због којих су у конкретном случају норвешке власти изабрале да регулишу друштвено штетно понашање неплаћања пореза путем дуалног – управног/кривичног поступка. Примећујемо да је Европски суд био „блажи” када је у питању пореско кажњавање него у случају предмета *Engel*, што све говори у прилог важности области опорезивања у једном правном поретку.

У контексту наведених принципа пореског права, у даљем тексту изложићемо, а полазећи од надлежности Уставног суда Републике Србије, праксу Уставног суда у области пореског права.

Према члану 166. Устава Републике Србије, Уставни суд је самосталан и независан државни орган који штити уставности и законитости људска и мањинска права. Сагласно одредби члана 167. став 1. тачка 1. Устава, Уставни суд врши оцену уставности закона и других општих аката са Уставом, општеприхваћеним правилима међународног права и потврђеним међународним уговорима. Уставни суд је кроз своју основну надлежност оцене сагласности нормативних аката са Уставом, односно кроз апстрактну контролу уставности, у области

пореског права, углавном, испитивао сагласност закона са Уставом. У том смислу се излажу најважније одлуке којима је Суд касирао законска решења која нису била у складу, пре свега, са начелом забране дискриминације утврђеним чланом 21. Устава и правом на имовину зајемченим чланом 58. Устава.

У члану 21. ст. 1. и 3. Устава изричито је утврђено да су пред Уставом и законом сви једнаки и да је забрањена свака дискриминација по било ком основу. Ове одредбе Устава представљају један од темеља нашег уставног поретка и односе се на све – како на физичка, тако и на правна лица. Принцип једнакости свих пред Уставом и законом у вези је са остваривањем права и слобода зајемчених Уставом, али и са обавезама и дужностима које су утврђене у Уставу. Такав је случај и са обавезом плаћања пореза и других дажбина, која је у члану 91. став 2. Устава утврђена као општа и заснива се на економској моћи обвезника. Уставни суд је испитивао да ли су се одступања прописана законом од једнаког третмана пореских обвезника могла оправдати рационалним и објективним разлозима. Суд је утврдио да прописивање посебних погодности, пореских ослобођења и пореских привилегија за одређене категорије лица доводи та лица у другачији порески положај у односу на остале пореске обвезнике, а да овако разликовање није имало објективног и рационалног оправдања, нити се њиме тежило одређеном легитимном циљу у сфери пореске политике, као што није постојала ни рационална сразмерност између пореских мера и легитимног циља чијој се реализацији у конкретном случају тежило.

Пред Уставним судом био је оспорен Закон о једнократном порезу на екстрадоходак и екстраимовину који су стечени коришћењем посебних погодности („Службени гласник РС” број 36/01), који је ступио на снагу 22. јуна 2001. године, у време важења Устава Републике Србије од 1990. године. Оспорени закон је имао циљ да се путем једнократног пореза ублаже, односно у највећем делу отклоне велике неправичности настале у расподели дохотка, стицаног искоришћавањем посебних погодности које су биле доступне само појединим физичким и правним лицима<sup>4</sup>. Закон је имао ограничено правно дејство, јер су се, према оспореној одредби члана 2. став 1, једнократним порезом опорезивали само екстрадоходак и екстраимовина стечени у периоду од 1. јануара 1989. године до дана ступања на снагу овог закона, тј. до 22. јуна 2001. године. Пошто се крај периода стицања екстрадохотка и екстраимовине који су предмет опорезивања протезао само до дана ступања на снагу Закона (22. јун 2001. године), Уставни суд је оцењивао уставну заснованост законодавног решења према коме се

4 У члану 3. Закона о једнократном порезу на екстрадоходак и екстраимовину који су стечени коришћењем посебних погодности таксативно су наведене трансакције из којих настаје предмет опорезивања, а чл. 4. до 7. одређени су порески обвезници и други порески дужници.

једнократне пореске обавезе не односе и на будуће опорезиве случајеве који настану након ступања на снагу Закона. Наиме, нема сумње да трансакције из којих настаје предмет једнократног опорезивања искоришћавањем посебних погодности нису постојале само у периоду од 1. јануара 1989. године до 22. јуна 2001. године. Обављање таквих трансакција настављено је и након ступања на снагу Закона. Али, према наведеној одредби Закона, правна и физичка лица која су доходак и имовину стекла на исти начин „коришћењем посебних погодности” после 22. јуна 2001. године нису подлежала обавези плаћања једнократног пореза. По оцени Уставног суда, законодавац је на тај начин довео у питање остваривање једног од основних уставних начела - начела забране дискриминације. Садржина оспорене одредбе члана 2. став 1. Закона није омогућавала да она лица која су стекла екстрадоходак и екстраимовину након ступања на снагу Закона плате и једнократни порез. Уважавајући циљ којим се законодавац руководио приликом доношења оспореног закона, Уставни суд је оценио да остваривање тог циља не сме да буде основ да се без објективног и разумног оправдања створе нове разлике међу потенцијалним пореским обвезницима у зависности од тога да ли у екстрадоходак и екстраимовину стекли пре или после 22. јуна 2001. године (Одлука Уставног суда број IУз-221/2001 од 14. јуна 2011. године).

Уставни суд је потом оценио уставност одредбе члана 14.а став 1. тачка 2) Закона о порезу на доходак грађана, који је прописивао пореску привилегију за лица са зарадом из буџета у односу на остала запослена лица. Наиме, погодности бесплатног становања или становања уз закупнину нижу од тржишне које се пружају запосленим, изабраним, именованим и постављеним лицима у органима и организацијама државе, територијалне аутономије и локалне самоуправе, јавним службама и код других корисника буџетских средстава нису биле оспореном одредбом Закона укључене у зараду која се опорезује Законом о порезу на доходак грађана. Са друге стране, исте такве погодности осталих запослених лица у виду коришћења стамбених зграда и станова, који су у својини послодавца или на располагању послодавца, уз плаћање закупнине или без плаћања закупнине, сматране су опорезивом зарадом. Уставни суд је установио да се оспореним делом законске регулативе омогућавало да се лица са зарадом из буџета стављају у другачији положај у односу на остала запослена лица, будући да имају другачији порески третман у односу на остале запослене. Такође, Суд је био на становишту да се оспореним делом наведене одредбе Закона крши и уставни принцип из члана 91. став 2. Устава, према коме је пореска обавеза конституисана као општа обавеза, која се заснива на економској моћи обвезника, јер, по оцени Суда, законодавац приликом прописивања пореске погодности која је предмет оспоравања није узео у обзир наведени критеријум



који представља уставни услов на коме се заснива уређивање пореског система, односно прописивање пореске обавезе и пореских погодности. Осим изнетог, Суд је оценио и да се оспореним законским прописивањем повређује уставни принцип о равноправности приватне и других облика својине из члана 82. став 1. Устава, будући да се наведена погодност односи само на лица са зарадом из буџета, док се за сва друга запослена лица ова погодност укључује у зараду и опорезује. Имајући у виду изнесено, Уставни суд је оценио да се наведеном одредбом Закона у оспореном делу задира и у основне принципе о владавини права и социјалној правди из члана 1. Устава с обзиром на то да порески систем и пореска политика коју изражава треба да се заснивају на начелима једнакости и праведности (Одлука Уставног суда број IУз-61/2009 од 2. новембра 2011. године).

Уставни суд је повреду уставног принципа забране дискриминације утврдио у односу на још једну одредбу Закона о порезу на доходак грађана. Реч је о одредби члана 9. став 1. тачка 16) наведеног закона која је прописивала да су накнаде за рад лица у органима за спровођење избора биле изузете од опорезивања порезом на доходак грађана. Поред претходно изнесене аргументације у вези са повредом поменутог уставног принципа, Уставни суд се у овој одлуци начелно бавио питањима природе и сврхе пореских ослобођења, као и различитим циљевима којима она теже. Констатовао је да на основу овлашћења из члана 97. став 1. тачка 6. Устава држава има, приликом уређивања пореског система, широко поље слободне процене, али нема и апсолутно, односно дискреционо право, већ је и у вршењу ове функције законодавац везан Уставом, односно основним уставним принципима на којима се темељи правни поредак земље. Различити законски третман пореских субјеката, па и у домену пореских ослобођења и олакшица неспорно доводи у питање уставно начело забране дискриминације уколико се то разликовање не може објективно и разумно оправдати. Према схватању Уставног суда, законодавац јесте самосталан у уређивању пореског система, али мора водити рачуна да пореским мерама не повређује основна уставна начела на којима се темељи правни поредак земље који је јединствен (Одлука Уставног суда број IУз-128/2011 од 8. новембра 2012. године).

Ограничавање права зајемченог Уставом на имовину из члана 58. Устава утврђено је у односу на одредбу члана 38.а Закона о порезима на имовину којом је било прописано да се упис права на непокретностима у земљишним, катастарским и другим јавним књигама не може вршити без доказа о плаћеном порезу на пренос апсолутних права, односно о плаћеном порезу на наслеђе и поклон. Уставни суд је утврдио да је том одредбом био прописан, мимо услова из Закона о основима својинскоправних односа, додатни услов за стицање

права својине на непокретности. Закон о основима својинскоправних односа на системски начин уређује услове за стицање права својине и остала правила о преносу права својине на непокретности, што начелно искључује могућност да се поједина законска решења из тог закона мењају, односно допуњују Законом о порезима на имовину, који уређује другу правну област. Иако је намера законодавца за концепирање оспорене одредбе Закона била да се обезбеди ефикасна наплата пореза, што је легитиман циљ законодавца, Уставни суд је установио да право својине гарантовано Уставом не може да буде ограничено због разлога испуњавања тзв. фискалних формалности према држави. Ово, међутим, по оцени Суда, не искључује могућност да се Законом пропишу друге врсте одговорности за неизвршавање пореских обавеза, имајући у виду императивну одредбу члана 91. став 2. Устава којом се утврђује да је обавеза плаћања пореза и других дажбина општег карактера, као што су прекршајна или кривична одговорност, као и да држава има на располагању и друге законске механизме за обезбеђивање наплате пореза (пореско јемство, принудна наплата пореза и други видови санкционисања у оквиру тзв. алтернативних начина обезбеђења плаћања пореских дугова). Због наведених разлога, Уставни суд није нашао објективно и разумно оправдање за условљавање преноса и стицања права својине доказом о претходно плаћеном порезу на пренос апсолутних права, односно порезу на наслеђе и поклон, већ је такву меру сматрао „сувишним теретом” и непотребним задирањем у сферу зајемчених имовинских права појединаца (Одлука Уставног суда број IУз-225/2005 од 19. априла 2012. године).

Сагласно одредби члана 170. Устава, уставна жалба се може изјавити против појединачних аката или радњи државних органа или организација којима су поверена јавна овлашћења, а којима се повређују или ускраћују људска или мањинска права и слободе зајемчене Уставом, ако су исцрпљена или нису предвиђена друга правна средства за њихову заштиту.

С тим у вези, Уставни суд констатује да је у тзв. пореским предметима, у досадашњој пракси, најчешће одлучивао о томе да ли је појединачним актом или радњом подносиоцу уставне жалбе повређено право на правично суђење и право на имовину, који су зајемчени одредбама члана 32. став 1. и члана 58. Устава. Поред тога, Уставни суд констатује да су се подносиоци обраћали Уставном суду указујући и на повреду права на суђење у разумном року у поступцима који су се водили пред пореским органима.

Примера ради, Уставни суд је у две своје одлуке утврдио повреду права на суђење у разумном року у поступцима који су се водили за утврђивање једнократног пореза на екстрадоходаки екстраимовину стечену искоришћавањем

посебних погодности, јер су наведени поступци трајали чак девет, односно 12 година.

Уставни суд констатује да је у тзв. пореским предметима повреду права на правично суђење из члана 32. став 1. Устава утврђивао најчешће због тога што оспорена пресуда Управног суда којом је оцењено да је законит коначни управни акт о утврђивању пореске обавезе подносиоцу није образложена, као и због тога произвољне примене материјалног права на штету подносиоца уставне жалбе.

Конкретно, Одлуком број Уж-3517/2011 Суд је усвојио уставну жалбу подносиоца, јер је установио да образложење оспорене пресуде не испуњава стандарде правичног суђења, имајући у виду да ни у поступку пред органима управе, нити у управном спору који се водио пред Управним судом није утврђена чињеница да ли је основица једнократног пореза утврђена на тај начин што су од вредности увоза, односно извоза производа на режиму контингената, као опорезиве трансакције, одбијени било какви трошкови, те тако добијена вредност, која би представљала доходак остварен увозним и извозним послом, у смислу члана 2. став 2. Закона о једнократном порезу, опорезована као основица једнократног пореза. Ово посебно имајући у виду становиште Уставног суда изнесено у Одлуци број IY-221/2001 од 14. јула 2011. године, да се одредба члана 8. став 1. тачка 5) Закона о једнократном порезу мора тумачити и примењивати у непосредној вези са одредбама члана 2. став 2. Закона о једнократном порезу, јер би, у супротном, могло бити повређено начело правичности на штету пореског обвезника.

Такође, и у Одлуци број Уж-5588/2014 Суд је оценио да образложење оспорене пресуде не задовољава стандард права на образложену судску одлуку, као елемента права на правично суђење из члана 32. став 1. Устава, с обзиром на то да ни управни органи, нити Управни суд нису дали уверљиво образложење о томе због чега нису прихватили као релевантне доказе које је подносилац приложио у прилог својој тврдњи да спорни промет електричном енергијом није извршен на територији Републике Србије, због чега није ни подлегао плаћању (домаћег) пореза на додату вредност. Подносилац је у поднесеној тужби указао да је на Пореској управи било да докаже чињенице на којима заснива постојање пореске обавезе, те да подносилац није био у могућности да достави доказ о „непостојећим” чињеницама. Подносилац је у прилог својим тврдњама да спорни промет електричном енергијом није уопште извршен на територији Републике Србије доставио, по његовом мишљењу, релевантне доказе, и то потврде Јавног предузећа „Електромрежа Србије” и налаз и мишљење Градског завода за вештачење. Конкретно, подносилац је истакао да наведено јавно предузеће

у потпуности контролише преносни систем Републике Србије, укључујући интерконективне далеководе на границама, те да има увид у целокупне количине електричне енергије које улазе и излазе из Републике Србије, као и количине којима се тргује унутар граница Републике Србије, о чему издаје месечне потврде трговцима електричне енергије, а трговци електричном енергијом су обавезни да предузећу унапред најаве све промете како прекограничне, тако и на домаћем тржишту које планирају да изврше. Даље, у налазу и мишљењу Градског завода за вештачење је наведено да подносилац ни на који начин није могао да тргује и испоручи на територији Републике Србије спорне количине електричне енергије.

Уставни суд је у Одлуци број Уж-9870/2012 утврдио да је подносиоцу повређено право из члана 32. став 1. Устава, имајући у виду да је у спроведеном поступку пред пореским органима ретроактивно примењен закон, конкретно одредба члана 61. став 1. тачка 4) Закона о порезу на доходак грађана, којом је било утврђено да се приходом од капитала сматра и узимање из имовине и коришћење услуга привредног друштва од власника привредног друштва за њихове приватне потребе, извршене у складу са законом, а та повреда није отклоњена ни у управном спору. Ово имајући у виду, прво, да је наведена одредба ступила на снагу тек 1. јануара 2005. године, на основу одредбе члана 73. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС” број 135/04) и, друго, да обавеза обрачуна и уплате пореза настаје у моменту исплате сваког појединачног прихода из чега произлази да се ова одредба није могла применити на исплате извршене у 2004. години.

Када је реч о утврђивању повреде права на правично суђење због произвољне примене материјалног права на штету подносиоца уставне жалбе, Уставни суд указује на следеће одлуке:

Уж-3456/2013 којом је усвојена уставна жалба подносиоца, утврђена повреда права на правично суђење, поништена пресуда Управног суда и наложено поновно одлучивање о тужби подносиоца поднесеној против коначног управног акта којим је подносиоцу утврђена обавеза пореза на капитални добитак, који је, по оцени пореских органа и Управног суда, остварен продајом удела у привредном друштву. У конкретном случају Уставни суд је установио да је оцена дата у оспореним појединачним актима произвољна, односно да је примена права била очигледно арбитрарна, на штету подносиоца уставне жалбе. Уставни суд је указао да порез на пренос апсолутних права и порез на капитални добитак представљају две врсте пореза, да су утврђивање и наплата пореза на пренос апсолутних права регулисани одредбама Закона о порезима

на имовину, а утврђивање и наплата пореза на капитални добитак одредбама Закона о порезу на доходак грађана. Међутим, указао је да између ових двеју врста пореза постоји вишеструка правна веза, што произлази из самих одредаба наведених закона. Наиме, основ за вођење ових пореских поступака представља исти правни посао – уговор којим се врши продаја удела у једном привредном друштву. У оба случаја пореску основицу чини вредност удела који је био предмет преноса, односно у другом случају вредност продатог удела чини полазни основ за израчунавање разлике између продајне и набавне цене удела – капиталног добитка, као пореске основице у том пореском поступку. Порез на пренос апсолутних права се плаћа увек када се врши пренос права уз накнаду, а порез на капитални добитак плаћа се ако је извршеним преносом лице остварило приход, тако што постоји позитивна разлика између цене по којој је удео прибављен и цене по којој је продат. Из тога се закључује да поступак утврђивања пореза на капитални добитак логички следи након поступка утврђивања пореза на пренос апсолутних права. Наведено произлази и из одредаба Закона о порезу на доходак грађана, којим је уређено питање утврђивања и наплате пореза на капитални добитак, а који прописује да се као уговорена, односно тржишна цена која се користи за сврху одређивања капиталног добитка узима цена без пореза на пренос апсолутних права. Уколико је порески орган приликом утврђивања пореза на пренос апсолутних права за пореску основицу узео уговорену цену, због тога што је установио да она није испод тржишне цене, односно јер је пропустио да искористи могућност да у року прописаном законом утврди пореску основицу у висини тржишне вредности, то даље не даје могућност истом пореском органу да за потребе другог поступка поново утврђује вредност удела који је био предмет продаје. Када се у међусобну везу доведу одредбе члана 73. ст. 1. и 2. Закона о порезу на доходак грађана са одредбама члана 27. Закона о порезима на имовину, следи да је у поступку одређивања капиталног добитка порески орган везан вредношћу права, удела, акција који су били предмет промета а која је утврђена као основица пореза на пренос апсолутних права - ако је орган у поступку утврђивања пореза на пренос апсолутних права сам утврдио тржишну цену, њу мора узети као продајну цену и код пореза на капиталну добит, а ако је први пут прихватио уговорену цену, онда га та одлука обавезује и у сваком следећем поступку, ако није стављена ван снаге. Иако не директно, претходно наведено је и у складу са начелом материјалне правоснажности. Правоснажност настаје као последица законитости и правног дејства управног акта, јер се путем поштивања овог института остварује начело законитости. Важност овог својства управног акта не испољава се само у утврђивању начела законитости, у успостављању веће

правне сигурности већ и у потпунијој заштити права и интереса странака, која се огледа и у извесности странака у погледу постојања њихових права и обавеза. Уколико је диспозитивом решења којим је, након законито вођеног пореског поступка, и које је на снази, утврђен порез на пренос апсолутних права који је подносилац дужан да плати, те утврђено да је пореска основица за утврђивање овог пореза цена која је као вредност продатог улога означена у уговору, јер она, по оцени истог пореског органа, није била нижа од тржишне, то се не може ни због разлога правне сигурности и заштите правног положаја подносиоца, али и заштите јавног интереса, за потребе другог пореског поступка који се након тога водио, поново утврђивати да ли вредност истог продатог удела јесте уговорена или тржишна цена. У конкретном случају порески орган је био дужан да, за сврху одређивања капиталног добитка, за продајну цену удела сматра уговорену цену, јер је претходно својим правоснажним решењем утврдио да уговорена цена јесте цена која представља праву вредност продатог удела. Сагласно томе, поступак утврђивања пореза на капитални добитак могуће је било покренути и водити само ако је постојала разлика између уговорене цене по којој је удео набављен и уговорене цене по којој је продат, јер капитални добитак представља разлику између продајне и набавне цене, односно порески органи, а потом суд су само у зависности од те околности морали оценити да ли има уопште места за вођење овог пореског поступка.

Уж-1483/2011 - У конкретном предмету Уставни суд је утврдио да је оспореном пресудом подносиоцу повређено право на правично суђење како због произвољне примене права, тако и због повреде права на правну сигурност. Наиме, подносилац је у прилог својој тврдњи о повреди права на правну сигурност доставио пресуду Управног суда у којој је усвојено другачије становиште него у оспореној пресуди а у истој чињеничној и правној ситуацији. Уставни суд констатује да је у Решењу број Уж-9621/2012 од 23. септембра 2013. године указао да захтев правне сигурности допушта одређена одступања у тумачењу која се прихватају као саставни део сваког правосудног система, те да једна различита одлука не представља довољан разлог да се утврди постојање повреде права на једнаку заштиту гарантованог Уставом - права из члана 36. став 1. Устава. Међутим, имајући у виду да је Управни суд у идентичној чињеничној и правној ситуацији, у року од четири месеца, донео различите одлуке о основаности двеју тужби истог тужиоца, Уставни суд је оценио да је на тај начин Управни суд подносиоца уставне жалбе, одбијајући његову тужбу оспореном пресудом, довео у стање правне несигурности.

Уставни суд констатује да су подносиоци у уставним жалбама, поред повреде права на правично суђење, указивали и на повреду права на имовину из члана

58. Устава. Уставни суд је у више својих одлука указао да одлучивање о постојању пореске обавезе физичког или правног лица не представља одлучивање о његовом праву својине или другом имовинском праву, већ до повреде права на имовину евентуално може доћи у поступку принудног извршења претходно утврђене пореске обавезе предузимањем мера одузимања или ограничења имовине ради наплате пореског дуга, у ситуацији када те мере нису прописане законом, када не служе легитимном циљу, или када су непропорционалне. У конкретном случају, када се уставном жалбом оспорава одлука којом је правоснажно окончан поступак утврђивања пореске обавезе подносиоцу, Уставни суд је оценио да је уставна жалба *ratione materiae* неспојива са повредом права на имовину из члана 58. Устава.





**Dr. sc. Mato Arlović**  
sudac Ustavnog suda Republike Hrvatske

## **USTAVNOSUDSKA KONTROLA POREZNIH ZAKONA U REPUBLICI HRVATSKOJ**

### **Sadržaj**

Sažetak i ključne riječi

- I. Uvod
- II. Osvrt na pojmove: porez, porezni sustav i sustav poreznog prava
- III. Ocjena ustavnosti poreznih zakona
  1. Općenito o ocjeni ustavnosti zakona
  2. Ustavnopравни okvir za ocjenu ustavnosti poreznih zakona
  3. Načelna pravna stajališta Ustavnog suda Republike Hrvatske
- IV. Odluke i rješenja Ustavnog suda Republike Hrvatske
  1. Rješenje u predmetima broj: U-I-2012/2007 i U-I-2013/2007 od 17. lipnja 2009. („Narodne novine” broj 88/09.)
  2. Odluka i rješenje broj: U-IP-3820/2009, U-IP-3826/2009 i dr. od 17. studenoga 2009. („Narodne novine” broj 143/09.)
  3. Odluka broj: U-I-5294/2013 i dr. od 18. lipnja 2014. („Narodne novine” broj 83/14.)
  4. Odluka broj: U-I-28/1993 od 17. travnja 1996. („Narodne novine” broj 33/95., 32/96. i 41/96. - ispravak)
  5. Rješenje broj: U-I-385/2009 i dr. od 18. veljače 2014. („Narodne novine” broj 30/14.)
- V. Zaključak
- VI. Literatura

**Sažetak:** Država koristi poreze kao svoj najvažniji instrument za ubiranje javnih prihoda kojima podmiruje rashode iz svoje nadležnosti. Oni su prinudan, bez protučinidbe ubrani prihod izvršen transferom dijela imovine ekonomskih subjekata (fizičkih i pravnih osoba) u korist javne vlasti da bi ona mogla ispuniti svoje financijske obveze u javnom sektoru, te osigurati nesmetane tijekove u gospodarsko-socijalnom i kulturnom reprodukcijском ciklusu.

Porezi su prisilni prihod države. Zbog toga oni, po prirodi stvari, u državama vladavine prava i ustava moraju biti ustavnopravno regulirani. Tim više što su oni neprijeporno jedan od glavnih instrumenata države za osiguravanje sredstava za financiranje njezinih zadaća utvrđenih ustavom, čime se ostvaruje i štiti javni interes društva koji je in concreto i interes same države. U zakonodavnom reguliranju poreznog sustava (poreznog oblika, obuhvata broja poreznih obveznika, visine poreznih stopa, načina ubiranja poreza itd.) s jedne strane prisutan je javni, a s druge strane privatni interes ekonomskih subjekata (fizičkih i pravnih osoba). Sam proces zakonodavnog uređenja, ubiranja i naplate poreza, izricanje mjera i pokretanje postupaka za neplaćanje poreza, ili neopravdanog kašnjenja u plaćanju poreza, odnosno njihove evazije, bez sumnje je proces miješanja javne vlasti u područje privatnosti. U traganju za što bezbolnijim premoštenjem proturječnosti između javnog i privatnog, odnosno za njegovo dovođenje na podnošljivu razinu i za jedne i za druge, a da se istodobno postignu legitimni ciljevi javne vlasti i ne naruši u bitnom ekonomsko-socijalna pozicija privatnog sektora koja je neophodna za njegov održivi, opravdani i stalno uvećani gospodarsko-socijalni prosperitet kao bitna komponenta rasta, razvoja, stabilnosti i sigurnosti cijele društvene i državne zajednice, u modernim državama su ustavnopravno propisana načela na kojima počivaju porezni sustavi. Ta su načela unutar ustavnopravnog poretka nadahnutna načelima na kojima počivaju porezni sustavi kao ekonomsko-financijske kategorije. Prije svega onima koja povijesno imaju stalniji karakter, kao što su načela pravednosti, jednakosti, ravnomjerne opterećenosti itd. Hoću reći da su se načela na kojima počiva porezni sustav tijekom povijesti iz različitih razloga mijenjali (napose ekonomskih, kulturnih, uslijed ratova i prirodnih katastrofa, razvojem ljudskih prava i sloboda te demokratskog ustroja države itd.). Zbog toga, u pravilu ta načela gledana u globalu od jedne do druge države nisu istovjetna kako po svom obliku tako ni po sadržaju, a razlikuju se i po tome kako ih interpretiraju ovlaštene tumači poreznih zakona u tim državama. Ona, dakle, od države do države odstupaju u formalnom i supstancijalnom, sadržajnom smislu. Međutim, u uvjetima globalizacije gospodarstva u svijetu sve više je potrebna harmonizacija svih političko-pravnih instrumenata koji se odnose na poreze. Potreba za harmonizacijom napose se izoštrava i povećava u različitim asocijacijama kojima pojedina država teži ili im pripada. Na području Europe to osobito dolazi do izražaja u Europskoj uniji te u svim državama članicama Vijeća Europe koje baštine zajedničke ideale, vrijednosti i slobode. Ovo posebno zbog ostvarenja glavnog cilja globalnog društva, a to je sloboda kretanja rada, kapitala, roba i usluga.

*Republika Hrvatska je kroz usklađivanje svog poreznog sustava s europskom zajedničkom pravnom stečevinom postigla visoki stupanj njegove harmonizacije s poreznim sustavima članica EU-a. No, unatoč tome, sukladno svojim specifičnostima i ustavnopravnom poretku, postoje određene razlike. Prije svega one koje ju više po prihvaćenom poreznom modelu približavaju germanskoj grupi zemalja unutar EU-a, a ne takve prirode koje bi bile nekompatibilne s temeljnim načelima oporezivanja unutar EU-a. Da je tako, razvidno je ne samo iz normativno-pravnog uređenja poreznog sustava, već i iz ustavnosudske prakse u ostvarivanju kontrole ustavnosti poreznih zakona koju provodi Ustavni sud Republike Hrvatske. To je razvidno iz uvida u njegove odluke i rješenja koji se odnose na ocjenu ustavnosti tih zakona. Osim toga, iz sadržaja odluka i rješenja Ustavnog suda Republike Hrvatske vidljivo je da on u svojoj praksi donosi odluke i rješenja, te u njihovim obrazloženjima zauzima stajališta koja su kompatibilna i usklađena sa stajalištima Europskog suda za ljudska prava i Saveznog ustavnog suda Savezne Republike Njemačke. O praksi u ustavnosudskoj kontroli ustavnosti poreznih zakona koju provodi Ustavni sud Republike Hrvatske bit će više riječi u ovom radu jer se on tom temom bavi kao glavnim pitanjem.*

***Ključne riječi:*** porezni, ustavnosudska praksa, ustavnopravni okvir, ustavnost, porezna načela, ustavnost zakona, javni interes, vlasništvo, privatni interes, ograničenja.

## I. Uvod

Porezi kao instrument prikupljanja prihoda za financiranje državnih obveza povijesna su kategorija koja se javlja nastankom države. U suvremenim državama porezi su najznačajniji izvor javnih prihoda države. Po obliku svog manifestiranja, predmetu i sadržaju oporezivanja, te po obuhvatu poreznih obveznika, oni se od svog nastanka pa do danas stalno šire i bujaju. Riječ je o jednom od instrumenata države koji bez daljnjeg može biti primjer dovitljivosti i kreativnosti države kada joj je potrebno gurati ruku u tuđi džep da na zakonit način prisvoji dio prihoda radi ispunjenja svojih obveza i financiranja svojih potreba, s jedne strane. S druge strane, ne smije se zanemariti utjecaj na kreiranje i odabiranje poreza kao financijskog instrumenta za realizaciju državne porezne politike koji imaju na njegov razvoj gospodarstvo, suvremene tehničko-tehnološke osnove proizvodnje roba i usluga, razvoj individualnih, općih i zajedničkih potreba ljudi u društvenoj i državnoj sredini sve do potrebe ekološke zaštite životne i radne sredine svakog ljudskog bića. Sve to danas na izravan i/ili neizravan način postaje osnovom zbog koje se razrezuje porez. Neki od današnjih, u zemljama Europe prihvaćenih poreza, kao npr. eko-porezi, porezi na pse i sl., samo prije dvadesetak godina bili su nezamislivi. Oni pokazuju kako razvoj sveukupnih društvenih

odnosa utječe na stvaranje novih poreza koje zakonom propisuju i na temelju njega ubiru države.

U današnjim modernim državama porezi kao instrumenti javnih financija imaju dominantnu ulogu. To je nužna posljedica činjenice da putem njih državna blagajna (državni proračun) dolazi do najvećeg dijela svojih prihoda. Zbog toga oni jesu njezin najizdašniji prihod, ali i najvažnija osnova prihodne strane iz koje se financira najveći dio državnih obveza radi zadovoljavanja javnih i zajedničkih potreba u skladu s javnim interesom, s jedne strane. S druge strane, oni su i značajan (gotovo glavni) izvor prihoda za realizaciju tzv. nefiskalnih ciljeva koji se primarno ostvaruju kroz državni intervencionizam (radi npr. poticanja razvoja pojedinih gospodarskih djelatnosti ili razvoja nedovoljno razvijenih krajeva zemlje), te uloge države putem fiskalne politike u ostvarivanju ciljeva i zadataka socijalne pravde u socijalnoj državi.

Slijedom toga, kod ostvarivanja državne politike u njenom zakonodavnom uređenju, od odabira i propisivanja vrste poreza preko obuhvata broja poreznih obveznika, visine poreza, njihovog obračunavanja i plaćanja te drugih pitanja važnih za zakonsko uređenje, ali i primjenu poreznih zakona u praksi, uvijek je izraženo prisutan na strani države javni interes, a na strani fizičkih i pravnih osoba – poreznih obveznika privatni interes i potreba da porezi budu pravedni te prema ekonomskoj snazi jednako razrezani. Načelo javnog interesa postavlja državu u odnosu na privatni interes (fizičkih i pravnih osoba) u vrlo jaku stvarnu i ustavnopravnu poziciju. U modernim državama ustavi, u pravilu, zakonodavnoj vlasti radi provođenja i zaštite javnog interesa u realizaciji porezne politike daju visok stupanj samostalnosti u njezinom zakonodavnom uređivanju te sistemsku (ustavnu) odgovornost za njihov odabir i svrsishodnost. Pa ipak, usprkos takvom značaju i intenzitetu prisutnosti javnog interesa, ustavotvorci državi – režimu na vlasti nisu dali apsolutno i neograničeno pravo da bez ikakvih ograničenja uređuje i provodi poreznu politiku na prostoru svoga suvereniteta. Razvojem ljudskih prava i sloboda i u ovom području sve je više jačala potreba za ograničavanjem svemoći države, tim više što je stupanj razvoja ljudskih prava i sloboda (prije svega u gospodarskoj i socijalnoj domeni) bio veći. Pored toga, sam ustavni konstitucionalizam kroz sustav narodne demokracije i sustav podjele vlasti na zakonodavnu, izvršnu i sudbenu te njihovu međusobnu suradnju i uzajamnu kontrolu otvorio je ustavnu potrebu da se porezni instrumenti i prihodi (njihovo reguliranje, ubiranje i trošenje) koriste kao jedno od pitanja uzajamne provjere i međusobne kontrole između sastavnica državne vlasti. Sva ta pitanja, kao i samo pitanje prihvatljivosti i opravdanosti poreza (napose; oblika, visine stope, obuhvata poreznih obveznika itd.), zatim ravnomjernosti poreznog opterećenja zahtijevali su propisivanje obligatornih ustavnih načela, i to, primarno, načelo pravednosti i jednakosti na kojima oni moraju biti utemeljeni.

Polazeći od rečenog, nesporno je da pravo države da uređuje porez radi zaštite i ostvarivanja javnog interesa nije apsolutnog već relativnog karaktera. Načelno govoreći, ono je ograničeno temeljnim ustavnim vrednotama i načelima na kojima je konkretna država ustrojena. Nadalje je sasvim konkretno ograničeno dodatnim načelima koja su, prije svega, vezana i imanentna poreznim sustavima. Kad je riječ o Republici Hrvatskoj, njezin porezni sustav jest i mora biti ograničen ustavnopravnim načelima i regulama koji polaze od najviših ustavnih vrednota na kojima počiva njezin Ustav, a to su ponajprije, kad je riječ o poreznom sustavu, vrednote jednakosti, socijalne pravde i vladavine prava. Kad je pak u pitanju koncept države koji je Ustavom Republike Hrvatske konstitucionaliziran, onda su u pitanju ideali i slobode koji proizlaze iz socijalne demokratske države vladavine prava, te ljudskih prava i sloboda. U konkretnom pogledu to su dodatna ustavna načela pravednosti i jednakosti koja su imanentna poreznom sustavu i propisana su Ustavom Republike Hrvatske.

Prema navedenim vrednotama i načelima, Republika Hrvatska (njezina vlast) s jedne strane je samostalna u uređivanju pojedinih pravnih pitanja u poreznim odnosima, kao što su odabir poreznog modela, njegov ustroj, a ponajprije njegova opravdanost i svrsishodnost. Međutim, ona je s druge strane ograničena ustavnim načelima pravednosti i jednakosti kao Ustavom propisanim okvirom. To znači da svako oporezivanje mora biti propisano zakonom, mora biti u javnom interesu, a porezni propisi i porezne politike moraju biti razumne i razmjerne legitimnom cilju koji se želi postići. Pored toga, sama načela pravednosti i jednakosti podrazumijevaju da porezne obveze moraju biti propisane jednako za sve izjednačene jedinice u usporedivoj skupini, zatim da moraju biti raspoređene ravnomjerno po ekonomskoj snazi na sve porezne obveznike, dakle u skladu s načelom ravnomjerne raspoređenosti poreznog tereta.

Takva ustavna pozicija Republike Hrvatske u ostvarivanju javnog interesa i u provođenju poreznih politika je ograničena, ali joj je istovremeno Ustavom priznato pravo da se miješa u privatne interese, primarno u Ustavom propisano pravo vlasništva, kao u jedno od temeljnih ljudskih prava i sloboda u području gospodarsko-socijalnih prava i sloboda.

Time se hrvatski ustavotvorac jasno odredio i prema Ustavom utvrđenom pravu vlasništva kao relativnom, a ne apsolutnom pravu. Dakle, prema pravu koje s ciljem ostvarivanja zakonom propisanog javnog interesa kao legitimnog interesa može biti, ako je to nužno i opravdano u demokratskom društvu, ograničeno zakonom razmjerno potrebi da se postigne tako utvrđeni legitimni cilj.

U traganju za postizanjem ravnoteže između potrebe da se zaštiti i ostvari javni interes s jedne strane, a s druge izbjezne prekomjerno opterećivanje privatnih interesa (prava vlasništva), odnosno njihovog nelegitimnog i nezakonitog ograničavanja,

riječju arbitrarnost i samovolja države primjenjuju se načela pravednosti i jednakosti utvrđena Ustavom i koja su utemeljena na njegovim najvišim utvrđenim vrednotama, načelima, idealima i slobodama, s kojima je i kompatibilna. Što je raskorak manji u postizanju suglasja između javnog i privatnog interesa, to je, ukupno gledano, postignut veći stupanj pravednosti i jednakosti poreznog pravnog sustava neke zemlje. Kako je to u Republici Hrvatskoj pokušat ću prikazati obrađujući ustavnosudsku kontrolu ustavnosti poreznih zakona u praksi Ustavnog suda Republike Hrvatske, prikazom njegovih odluka i rješenja te u njima zauzetih stajališta.

## II. Osvrt na pojmove: porez, porezni sustav i sustav poreznog prava

Porezi kao instrument prikupljanja prihoda za financiranje državnih (javnih) rashoda pojavljuju se, povijesno gledano, samom pojavom i nastankom države. Tokom povijesnih mijenjanja uzrokovanih razvojem proizvodnih snaga, transformacijom države kao nositelja vlasti transformirali su se i porezi kako po obliku svog ispoljavanja tako i po svom sadržajnom utemeljenju. Porezi su danas u suvremenim državama najznačajniji instrument prikupljanja prihoda neophodnih za financiranje (podmirenje) državnih i drugih javnih rashoda koje država plaća.

Porez se uobičajeno definira kao „nepovratni prihod države koji ona ubire na osnovu svoga financijskog suvereniteta od fizičkih i pravnih osoba, za financiranje javnih potreba, a porezni obveznici pri tom ne dobivaju izravnu protunaknadu. Ako porezni obveznici ne ispune poreznu obavezu, država primjenjuje neku od mjera prisile.”<sup>1</sup>

Jednostavnija definicija određuje porez kao „deo dohotka, ređe imovine, koji fizička ili pravna lica obvezatno plaćaju državi ili užim društvenopolitičkim zajednicama, odnosno političko teritorijalnim jedinicama.”<sup>2</sup>

Zapravo, za poreze se može reći da su to prinudni prihodi države koje ona obire na osnovu zakona i svog financijskog suvereniteta, radi podmirenja državnih davanja u javnom interesu bez ikakve njezine obveze na protučinidbu.<sup>3</sup>

Navedene definicije pokazuju da u današnjim, suvremenim državama poreze obilježava nekoliko ključnih karakteristika. To su: a) „da ih može zakonom propisati i

---

1 Pravni leksikon, Zagreb, 2007., str. 1128.

2 Politička enciklopedija, Savremena administracija, Beograd, 1975., str. 794.

3 Jednu od definicija javnog interesa ponudio je Perić B. u svojoj knjizi „Država i pravni sustav”, VI. izd., Informator, Zagreb, 1994., na str. 61., pišući: „... možemo reći da je to opći interes jednog društva, pa prema tome i interes dotične države i pravnog poretka, koji bi trebao biti iznad pojedinačnih, osobnih ili užih interesa.”

na osnovu njega ubirati samo država, ili na osnovu ustavnog i/ili zakonskog ovlaštenja druga političko teritorijalna jedinica, b) da su to prinudna, a ne dobrovoljna davanja, c) nasuprot poreznog davanja poreznog obveznika nema protučinidbe prema njemu od strane države.”<sup>4</sup>

U širem smislu kao porezna obilježja navode se: „1. Porezi su derivativan, izvedeni javni prihod države; 2. porezi su prisilan prihod države; 3. porezi služe podmiranju javnih rashoda; 4. nema izravne protunaknade za naplaćeni porez; 5. obveza plaćanja poreza se izvršava u pravilu u novcu; 6. porezi su uglavnom nenamjenski (nedestimirani) javni prihod; 7. porez se plaća prema teritorijalnom principu.”<sup>5</sup>

Moderne države razvile su velik broj poreznih oblika kojima se kod njih obavlja oporezivanje. Svi porezni oblici po kojima se provodi oporezivanje u jednoj državi nazivaju se njezinim poreznim sustavom. Tako u porezni sustav Republike Hrvatske npr. ulaze porez na dodanu vrijednost, porez na dobit, porez na dohodak, porez na nasljedstvo i darove, porez na promet nekretninama, porez na plovila itd. Republika Hrvatska svoj porezni sustav temelji na tzv. kvotnim porezima.<sup>6</sup>

Za razliku od poreznog sustava, sustav poreznog prava čini „ukupnost pravnih pravila kojima država utvrđuje vrste poreza, uređuje prava i obveze poreznih subjekata, elemente oporezivanja, način utvrđivanja porezne obveze, njezina izvršavanja i provođenja porezne kontrole. Tim se pravilima uređuju odnosi između poreznih obveznika i poreznih vlasti, a primjenjuju se na osobe i dobra, tj. na porezne subjekte i porezne objekte.”<sup>7</sup>

Suvremene države kod odabira svog poreznog sustava opredjeljuju se na kojim osnovnim načelima bi se on trebao temeljiti. Porezna načela, ili veći dio njih, podložna su promjenama kako u pojavnom tako i u supstancijalnom smislu. Te promjene su „logična nužnost povijesnih promjena koje uključuju promjene u poimanju i ocjeni niza civilizacijskih stečevina i njihovih prilagođavanja novonastalim uvjetima, ... Samo je njih nekolicina prisutno – može se slobodno reći, jednako tako dugo kao što je prisutno i oporezivanje.”<sup>8</sup>

Među tim načelima, kako ih navode Jelčić Barbara i Jelčić Božidar, su: a) načelo pravednosti; b) načelo opće porezne obveze; c) načelo ravnopravnosti. No, uz njih,

---

4 Pravna enciklopedija, Savremena administracija, Beograd, 1979., str. 996.

5 Izvor: <https://hr.m.wikipedia.org/wiki/Porez>

6 Kvotni porezi su „porezi kod kojih porezni obveznik točno zna koliki iznos treba platiti da bi podmirio svoj porezni dug (jer su mu poznati za to relevantni elementi: porezna osnovica, porezna stopa, oslobođenja i olakšice), ali država ne zna (točno) koliko će od tih poreza prikupiti prihoda” (Jelčić Barbara i Jelčić Božidar; „Porezni sustav i porezna politika”, Informator, Zagreb, 1998., str. 412.

7 Pravni leksikon, o.c., str. 1149.-1150.

8 Više o ovim načelima vidjeti kod Jelčić Barbare i Jelčić Božidara, o.c., str. 24.-40.

kako ih prethodno navedeni autori nazivaju „vječna” načela na kojima počivaju porezni sustavi, prisutna su i druga načela koja su više ili manje u upotrebi ovisno o odabiru poreznog sustava za koji se opredijelila konkretna država. To su, npr. načelo elastičnosti, načelo izbora poreznog oblika, načelo izdašnosti, načelo transparentnosti, načelo jeftinoće ubiranja poreza, načelo određenosti poreza, načelo plaćanja poreza prema ekonomskoj snazi, načelo ravnomyjernosti oporezivanja itd.<sup>9</sup>

Porezna načela na kojima počiva porezni sustav prelijevaju se i utječu izravno i/ili neizravno na zakonodavca prilikom donošenja pravnih propisa kojima uređuje porezni sustav. Ti pravni propisi u svojoj ukupnosti čine sustav poreznog prava konkretne države. Osim toga, teorijske interpretacije sadržaja pojedinih poreznih načela na kojima počivaju porezni sustav i sustav poreznog prava koje daju u teorijskim radovima znanstvenici i stručnjaci imaju utjecaja, htjeli mi to prihvatiti ili ne, kako na zakonodavca tako i na tijela koja provode i primjenjuju pravne propise koji će sadržajni dio sustava poreznog prava propisati i provoditi.

Na to koji broj, oblik i sadržaj poreznih načela će biti prihvatljiv za porezni sustav, odnosno za pravne akte kojim će on biti reguliran utječe velik broj čimbenika.<sup>10</sup> Jedan od njih, a za sustav poreznog prava osobito važan, jeste ustav i njime konstitucionalizirano ustavno uređenje dotične zemlje. Naime, u samom ustavu se, u pravilu, kod modernih država vladavine prava utvrđuju temeljna ustavna načela koja se moraju poštovati i zakonom razraditi prilikom zakonskog uređivanja poreznog sustava. Ta ustavna načela na kojima počiva porezni sustav su, dakako, bitna za ustavnu kontrolu usklađenosti poreznih propisa s ustavom. Koja porezna načela su prihvaćena i propisana u hrvatskom Ustavu, kako se ona koriste i interpretiraju u ocjeni usklađenosti poreznih zakona s Ustavom Republike Hrvatske više u nastavku ovog rada.

### **III. Ocjena ustavnosti poreznih zakona**

#### **1. Općenito o ocjeni ustavnosti zakona**

Svojim Ustavom Republika Hrvatska se konstitucionalizirala kao moderna demokratska država vladavine prava i ustava, zatim ljudskih i manjinskih prava i sloboda, narodne suverenosti te demokratskog višestranačkog sustava, kao i drugih ideala i vrednota koje takvu državu obilježavaju. Jedna od tih karakteristika proizlazi i

---

<sup>9</sup> Ibidem; str. 413.-415.

<sup>10</sup> „Na broj i sadržaj poreznih načela utječu mnogi čimbenici, kao što su na primjer: ustavno uređenje, gospodarska razvijenost, struktura gospodarstva, broj i vrsta zadataka iz nadležnosti države (funkcije države) ...”, ističu Jelčić Barbara i Jelčić Božidar u svojoj knjizi na str. 25., o.c.



iz činjenice da je Ustav istovremeno u hijerarhijskoj strukturi ustavnopravnog poretka najviši pravni akt s kojim svi drugi moraju biti u suglasnosti, ali i najviše pravo kojem nijedno drugo pravo utvrđeno nižim pravnim aktom ne može biti u suprotnosti.<sup>11</sup> Prema normama ustavne snage sadržanim u Ustavu Republike Hrvatske i Ustavnom zakonu o Ustavnom sudu Republike Hrvatske, zaštitu načela ustavnosti i zakonitosti kao ključnih instrumenata ostvarivanje kojih jamči vladavinu prava, osigurava Ustavni sud Republike Hrvatske kao „zaštitnik i čuvar” Ustava,<sup>12</sup> odnosno kao ono ustavno tijelo koje „jamči poštivanje i primjenu Ustava Republike Hrvatske...”<sup>13</sup>

Ustavni sud provodeći ustavnosudski nadzor putem ustavnog sudovanja kao objektivnog ustavnog spora osigurava poštivanje načela ustavnosti i zakonitosti. Samo načelo ustavnosti i zakonitosti u Republici Hrvatskoj propisano je člankom 5. stavkom 1. Ustava i glasi: „U Republici Hrvatskoj zakoni moraju biti u suglasnosti s Ustavom, a ostali propisi i s Ustavom i sa zakonom.”<sup>14</sup>

Provodeći načelo ustavnosti i zakonitosti, Ustavni sud ispituje, ocjenjuje i utvrđuje ustavnost zakona s Ustavom i ustavnost i zakonitost drugog propisa s Ustavom i zakonom.

Tu svoju nadležnost obavlja u materijalnom (sadržajnom) i formalnom (oblikovnom) smislu. „Materijalna je neustavnost zakona posrijedi onda kada zakon svojim odredbama sadržajno proturječi odredbama ustava. Formalna neustavnost zakona posrijedi je kad zakonodavac ne poštuje ustavom predviđeni postupak donošenja zakona ili kada se krše odredbe o obliku u kojem se donosi zakon.”<sup>15</sup>

Kontrola ustavnosti zakona može biti institucionalizirana kao posredno ili akcesorno ocjenjivanje ustavnosti gdje se to pitanje ne javlja kao sama bit ustavnosudskog spora, već se ono, primarno, iskazuje kao prejudicijalno, odnosno tzv. prethodno pitanje. U tom ustavnosudskom postupku se sprječava donošenje i/ili proglašenje donesenog zakona odnosno njegovo stupanje na snagu, čime se onemogućuje unaprijed primjena neustavnog zakona i nastupanje, manje ili više teških posljedica. Republika Hrvatska opredijelila se za tzv. neposredni nadzor ustavnosti zakona (i drugih propisa) ili za tzv. apstraktno ustavnosudsko ocjenjivanje zakona (i drugih propisa). Bit tog nadzora ogleda se u ustavnom sporu, u kojem ustavni sud *a posteriori*, dakle naknadno, nakon objave i stupanja na snagu zakona provodi ustavnosudski nadzor nad njime.

11 Vidjeti pobliže Sweet Stone Allec: „Ustavna i sudska vlast”, u Caramani D.; „Komparativna politika”, Zagreb, 2013., str. 165.

12 Pojam „zaštitnik i čuvar” ustava preuzeo sam od Häberle P.; „Uloga i utjecaj ustavnih sudova iz komparativne perspektive”, u Bačić A. i Bačić P. „Ustavna demokracija i sudovi”, Split, 2009., str. 353.

13 Članak 2. stavak 1. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske („Narodne novine” broj 49/2002. - pročišćeni tekst).

14 Članak 5. stavak 1. Ustava Republike Hrvatske („Narodne novine” broj 85/2010. - pročišćeni tekst).

15 Pravni leksikon, Zagreb, 2007., str. 1717.

Bit apstraktnog postupka ocjene ustavnosti zakona ogleda se u činjenici da je samo pitanje njegove ustavnosti esencija ustavnog spora. U ustavnom sporu kao središnje pitanje ustavnosudske ocjene zakona je njegova ustavnost. Upravo to pitanje ustavnosti nadležno tijelo, u pravilu ustavni sud, mora riješiti. Zbog toga nadležno tijelo koje rješava ustavni spor (npr. ocjenu ustavnosti zakona) ispituje, ocjenjuje i uspoređuje osporeni zakonski akt, odnosno pojedine njegove odredbe koje se osporavaju u smislu jesu li u skladu s pojedinim odredbama Ustava i njega kao cjelovitog akta. U tom sporu ustavni sud odlučuje *in abstracto*, bez obzira na bilo koji konkretni slučaj. Zapravo, ustavni sud (odnosno drugo nadležno tijelo za ocjenu ustavnosti zakona) u tom ustavnom sporu teži i mora utvrditi ono što odgovara objektivnom ustavnom pravu, a ne, kao npr. u sudskom postupku sudbene vlasti o povredi subjektivnog prava odnosno mogućem protupravnom povrijeđenom interesu jednog ili drugog sudionika spora. Za ovaj ustavnosudski (objektivni) spor nije bitno hoće li se ili neće prihvatiti zahtjev pokretača spora, kao što je to bitno za spor među strankama, već je od temeljne važnosti da se u cijelosti riješi pitanje ustavnosti odnosno neustavnosti zakona čija se ustavnost kontrolira. I to, prije svega, zbog toga da se iz ustavnopravnog poretka otkloni pravni akt (zakon) odnosno pojedina njegova odredba koja nije u skladu s ustavom i koja je zbog toga ugrožavala vladavinu prava i pravnu sigurnost. Naime, „samo pravni akt koji je donijelo nadležno zakonodavno tijelo po utvrđenom postupku i koji je u materijalnom smislu suglasan s ustavom zadovoljava načelo ustavnosti.”<sup>16</sup>

Zato ustavni sud u apstraktnoj kontroli ustavnosti zakona odnosno pojedine njegove odredbe u postupku ocjene nije i ne može biti vezan razlozima i dokazima koje u zahtjevu ili prijedlogu za ocjenu ustavnosti iznosi njegov podnositelj. Takvo stajalište nužno proizlazi iz činjenice da je „cilj ustavnog spora ... utvrditi je li jedan akt ustavan, a ne je li on to s obzirom na određene razloge.”<sup>17</sup> Zapravo, po svojoj pravnoj naravi, ustavni spor u kojem se na apstraktan način ispituje ustavnost zakona je spor između normativnopravnih akata odnosno pravnih normi od kojih je jedna ustavne snage, dok je druga niže pravne snage i njezina se neustavnost ispituje na temelju podneska (zahtjeva ili prijedloga) u kojem podnositelj tvrdi da je neustavan.

Pravne posljedice utvrđenja neustavnosti zakona mogu biti poništenje (*ex tunc*) i ukidanje (*ex nunc*) neustavnog zakona odnosno njegovih pojedinih neustavnih odredbi. Poništenje (*ex tunc*) ima retroaktivni učinak jer djeluje od trenutka donošenja koji se nakon odluke o poništenju smatra nepostojećim pa je nužno sanirati sve posljedice koje je poništeni zakon proizveo dok je bio na snazi. Ukidajuća odluka

---

16 Ibidem; str. 1718.

17 O ustavnosudskom sporu apstraktno kontrole ustavnosti i zakonitosti vidjeti npr. u „Pravnoj enciklopediji”, Savremena administracija, Beograd, 1979., str. 1556.

zakona ili njegove pojedine odredbe zbog neustavnosti djeluje samo *pro futuro*, dakle od trenutka stupanja na snagu ukidajuće odluke kojom se ukida neustavni zakon, odnosno njegove pojedine osporene odredbe. Dakle, ukidajuće odluke ne diraju u nastale pravne posljedice provedbom i primjenom zakona sve do trenutka kada je odluka o njegovoj neustavnosti stupila na snagu.

## 2. Ustavnopravni okvir za ocjenu ustavnosti poreznih zakona

U Republici Hrvatskoj je Ustavom propisano da Ustavni sud Republike Hrvatske može neustavni zakon, odnosno pojedinu njegovu neustavnu odredbu samo ukinuti.<sup>18</sup>

Sama nadležnost Ustavnog suda da „odlučuje o suglasnosti zakona s Ustavom” propisana je, uz ostale njegove nadležnosti, člankom 129. Ustava Republike Hrvatske.

Načelno govoreći, u provođenju apstraktne kontrole ustavnosti zakona Ustavni sud pristupa Ustavu kao cjelini<sup>19</sup> odlučujući je li osporeni zakon, odnosno pojedina njegova odredba nesuglasna s Ustavom ili s nekom od njegovih odredaba kojom se propisuju ustavne vrednote, ustavna načela, ustavna jamstva prava i sloboda čovjeka itd. U konkretnom postupanju, u pravilu se ipak koriste oni njegovi sadržajni dijelovi koji čine ustavni okvir kao mjerodavno ustavno pravo za odlučivanje o suglasnosti konkretnog zakona, odnosno pojedinih njegovih odredaba s Ustavom. Uzgred budi rečeno, taj okvir ustavnog mjerodavnog prava obligatorno se proširuje odgovarajućim odredbama Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, ovisno dakako o prirodi društvenih odnosa koje uređuje konkretni osporeni zakon odnosno pojedine njegove odredbe čija se ocjena ustavnosti traži. Proširenje sadržaja ustavnog okvira konvencijskim normama proizlazi s jedne strane iz monističkog modela koji zastupa hrvatski ustavotvorac u odnosu na ovu Konvenciju i neke druge međunarodne ugovore, a s druge zbog njihovog položaja u odnosu na zakone na ljestvici hijerarhijske

---

18 Vidjeti članak 131. stavak 1. Ustava Republike Hrvatske („Narodne novine” broj 85/2010. - pročišćeni tekst).

19 O tome da je Ustav cjelina i da mu se u provođenju apstraktne kontrole ustavnosti i zakonitosti mora pristupati kao cjelini zauzeo je stajalište i Ustavni sud Republike Hrvatske pišući: „Ustav čini jedinstvenu cjelinu. Njemu se ne može pristupati na način da se iz cjeline odnosa koji se njime strojavaju izvlači jedna odredba, pa se ona onda tumači zasebno i mehanički, neovisno o svim ostalim vrijednostima koje su Ustavom zaštićene. Ustav posjeduje unutarnje jedinstvo i značenje pojedinačnog dijela vezano je uz sve ostale odredbe. Promatra li ga se kao jedinstvo, Ustav odražava pojedina sveobuhvatna načela i temeljne odluke u vezi s kojima se moraju tumačiti sve njegove pojedinačne odredbe. Stoga se nijedna ustavna odredba ne može izvući iz konteksta i samostalno interpretirati. Drugim riječima, svaka pojedina ustavna odredba uvijek se mora tumačiti u skladu s najvišim vrednotama ustavnog poretku koje su temelj za tumačenje samog Ustava.” (Vidjeti njegovu Rješenje broj: U-I-3789/2003 i dr. od 8. prosinca 2010., „Narodne novine” broj 142/10.).

strukture ustavnopravnog poretka Republike Hrvatske.<sup>20</sup> Osim toga, u formalnom smislu u sadržaj ustavnopravnog okvira obligatorno ulaze one ustavne i konvencijske odredbe koje propisuju proceduru donošenja i izglasavanja zakona, način njegove objave i stupanja na snagu, *vacatio legis* i slično. Zapravo sve one odredbe ovih akata koje služe prilikom ocjene i utvrđenja jesu li ispoštovane sve formalne ustavnosti kod donošenja i stupanja na snagu konkretnog zakona ustavnost kojeg se osporava ne samo s aspekta formalne, već i materijalne ustavnosti. Važno je istaći da na odabir ustavnih i konvencijskih odredbi koje u užem smislu čine ustavnopravni okvir mjerodavnog prava za ocjenu ustavnosti konkretno osporenog zakona odnosno pojedinih njegovih odredbi u bitnom utječu ustavnopravna priroda društvenih odnosa koje taj zakon uređuje. Zatim njegov značaj i status u hijerarhijskoj strukturi pravnih akata u odnosu na Ustav, pa u krajnjoj liniji i njihova priroda i namjena koju im je u Ustavu odredio ustavotvorac, kao i sam sustav ustavnih vrednota, načela, prava i sloboda koja se tim zakonom razrađuju. Ova pitanja kod uređivanja ustavnopravnog okvira za odlučivanje o formalnoj i materijalnoj ustavnosti prisutna su kod ocjenjivanja ustavnosti svakog zakona. Međutim, zbog njihove specifičnosti, jer pored ostalog uređuju i miješenje države u privatnu sferu, on je izraženiji kod odlučivanja o usklađenosti s Ustavom poreznih zakona.

Za porezne zakone te odredbe iz:

**a) Ustava Republike Hrvatske su:**

Članak 1., stavak 1.

„Republika Hrvatska jedinstvena je i nedjeljiva demokratska i socijalna država.

(...)”

Članak 2. stavak 4. alineja 1.

„Hrvatski sabor ili narod neposredno, samostalno, u skladu s Ustavom i zakonom, odlučuje:

- o uređivanju gospodarskih, pravnih i političkih odnosa u Republici Hrvatskoj,

(...)”

---

20 Vidjeti pobliže članak 141. Ustava Republike Hrvatske („Narodne novine” broj 85/2010. - pročišćeni tekst).

„Članak 3.

Sloboda, jednakost, nacionalna ravnopravnost i ravnopravnost spolova, mirotvorstvo, socijalna pravda, poštivanje prava čovjeka, nepovredivost vlasništva, očuvanje prirode i čovjekova okoliša, vladavina prava i demokratski višestranački sustav najviše su vrednote ustavnog poretka Republike Hrvatske i temelj za tumačenje Ustava.”

„Članak 14.

Svatko u Republici Hrvatskoj ima prava i slobode, neovisno o njegovoj rasi, boji kože, spolu, jeziku, vjeri, političkom ili drugom uvjerenju, nacionalnom ili socijalnom podrijetlu, imovini, rođenju, naobrazbi, društvenom položaju ili drugim osobinama.

Svi su pred zakonom jednaki.”

„Članak 16.

Slobode i prava mogu se ograničiti samo zakonom da bi se zaštitila sloboda i prava drugih ljudi te pravni poredak, javni moral i zdravlje.

Svako ograničenje slobode ili prava mora biti razmjerno naravi potrebe za ograničenjem u svakom pojedinom slučaju.”

Članak 48. stavak 2.

„(...)

Vlasništvo obvezuje. Nositelji vlasničkoga prava i njihovi korisnici dužni su pridonositi općem dobru

(...)”

„Članak 51.

Svatko je dužan sudjelovati u podmirenju javnih troškova, u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima.

Porezni se sustav temelji na načelima jednakosti i pravednosti.”

## b) Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, prema izmjenama Protokolom br. 11.<sup>21</sup>

Protokol uz Konvenciju za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, prema izmjenama Protokolom br. 11.

### „Članak 1.<sup>22</sup>

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.”

Uz citiranu odredbu sadržanu u članku 1. Protokola br. 11, koji je izvorno članak 1. Protokola br. 1., svakako treba navesti i članak 14. Konvencije koji se odnosi na zabranu diskriminacije. On glasi:

### „Članak 14.

Uživanje prava i sloboda koje su priznate u ovoj Konvenciji osigurat će se bez diskriminacije na bilo kojoj osnovi, kao što je spol, rasa, boja kože, jezik, vjeroispovijed, političko ili drugo mišljenje, nacionalno ili društveno podrijetlo, pripadnost nacionalnoj manjini, imovina, rođenje ili druga okolnost.”

## 3. Načelna pravna stajališta Ustavnog suda Republike Hrvatske

Prilikom odlučivanja o ocjeni ustavnosti poreznih zakona (uostalom kao i kod svih drugih zakona) potrebno je istaći da se nadležno tijelo (ustavni sud) treba držati zauzetih stajališta i izreka u presuđenim istovrsnim i/ili sličnim predmetima koje je zauzeo Europski sud za ljudska prava i Ustavni sud Republike Hrvatske. Ta obveza proizlazi iz:

---

21 Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, prema izmjenama Protokolom br. 11., objavljena je u „Narodnim novinama - Međunarodni ugovori” broj 18/97., 6/99. - pročišćeni tekst, 8/99. - ispravak. Ovdje se citira njezin tekst sadržan u „Izboru međunarodnih ugovora Vijeća Europe”, Zagreb, 2001.

22 Članak 1. Protokola uz Konvenciju za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, prema izmjenama Protokolom br. 11., izvorno je poznatiji kao članak br. 1. Protokola 1. uz Konvenciju.

**a) Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske – njegovog:**

Članka 31. stavka 1.

„Odluke i rješenja Ustavnog suda obvezatni su i dužna ih je poštovati svaka fizička i pravna osoba.

(...)”

**b) Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda prema izmjenama Protokola broj 11. – njenog:**

Članka 46. stavka 1.

„1. Visoke se ugovorne stranke obvezuju da će se podvrgnuti konačnoj presudi Suda u svakom sporu u kojem su stranke.

(...)”

Ustavni sud Republike Hrvatske u svojoj ustavnosudskoj praksi je, interpretirajući navedene ustavne i konvencijske odredbe zakona s jedne strane, a s druge strane prihvaćajući presude i u njima zauzeta stajališta Europskog suda za ljudska prava (dalje u tekstu: ESLJP), izgradio i usvojio načelna stajališta.

Neka od tih stajališta navodim u posebnom poglavlju u nastavku rada. No, jedna presuda i u njoj zauzeta načelna stajališta zaslužuju da ju navedem već u ovom dijelu rada. Naprosto stoga što sadrži gotovo sva bitna načelna stajališta koja su važna za ocjenu ustavnosti poreznih zakona, a uz to su u supstancijalnom smislu vodila računa o stajalištima ESLJP. Radi se o Odluci Ustavnog suda Republike Hrvatske broj: U-I-5294/2013 i dr. od 18. lipnja 2014. („Narodne novine” broj 83/2014.). U navedenoj odluci načelna stajališta izložena su u glavi VI. „Ocjena Ustavnog suda”, podpoglavljju koje nosi naslov „1) Načelna pravna stajališta”, i glase:

„1) Načelna pravna stajališta

9. Načelno je stajalište Ustavnog suda da je zakonodavac samostalan u uređivanju poreznog sustava Republike Hrvatske (članak 2. stavak 4. alineja 1. Ustava), uz obvezu uvažavanja načela razmjernosti u podmirenju javnih troškova (članak 51. stavak 1. Ustava), načela jednakosti i pravednosti poreznog sustava (članak 51. stavak 2. Ustava) te primjenjivih najviših vrednota ustavnog poretka Republike Hrvatske (članak 3. Ustava). U rješenju broj: U-IP-3820/2009, U-IP-3826/2009 i dr. od 17. studenoga 2009. (‘Narodne novine’ broj 143/09.) Ustavni sud je posebno istaknuo:

‘10. Ustavni sud u svojoj je dosadašnjoj praksi već ocjenjivao suglasnost s Ustavom različitih poreznih zakona (primjerice, Zakona o porezu na dobit, Zakona o porezu na dohodak, Zakona o porezu na dodanu vrijednost), što ukazuje da porezni zakoni i drugi porezni propisi nisu izuzeti iz ustavnosudskog nadzora.

Zadaća Ustavnog suda u provedbi ustavnosudskog nadzora poreznih propisa, međutim, bitno je drugačija od zadaća tijela državne i javne vlasti (uključujući i redovne sudove), političkih stranaka, znanstvenika i stručnjaka, odnosno znanstvenih i stručnih institucija, nevladinih udruga, građana i drugih subjekata koji se bave porezima, poreznom politikom i poreznim sustavom u Republici Hrvatskoj, bilo da stvaraju ili neposredno primjenjuju pozitivne pravne norme kojima se to područje uređuje, bilo da su neposredni adresati tih normi ili oni koji ih proučavaju u svom radu ili djelovanju.

Ustavni sud, naime, nije ovlašten prosuđivati svrsishodnost i opravdanost općeg poreznog sustava, odnosno pojedinih poreznih oblika u Republici Hrvatskoj, ... Polazeći od činjenice da zakonodavac ima ustavnu ovlast samostalnog odlučivanja o javnim politikama, pri čemu uživa široku slobodu procjene, ali i isključivu odgovornost za svrsishodnost propisanih zakonskih mjera, u rješenju broj: U-I-2012/2007 i U-I-2013/2007 od 17. lipnja 2009. (‘Narodne novine’, broj 88/09.) Ustavni sud prihvatio je sljedeća načelna pravna stajališta o granicama do kojih seže njegova nadležnost ispitivanja ustavnosti zakonodavnog djelovanja u području porezne politike, odnosno do kojih je dopušten ustavnosudski nadzor poreznih propisa (na primjeru poreza na dobit i poreza na dohodak):

‘6. Člankom 2. stavkom 4. alinejom 1. Ustava propisana je ovlast Hrvatskog sabora da samostalno, u skladu s Ustavom i zakonom, odlučuje o uređivanju gospodarskih, pravnih i političkih odnosa u Republici Hrvatskoj.

Sukladno navedenim ustavnim odredbama, načelno je stajalište Ustavnog suda da je zakonodavac samostalan u uređenju poreznog sustava Republike Hrvatske, uz obvezu uvažavanja ustavnih načela jednakosti i pravednosti. Prema tim načelima, porezne obveze moraju biti utvrđene i raspoređene na sve porezne obveznike na način da budu razmjerne ekonomskoj snazi poreznih obveznika, odnosno u skladu sa zahtjevom ravnomjerne raspodjele poreznog tereta.

(...)

8. Polazeći od navedene ustavne samostalnosti zakonodavca u uređivanju pojedinih pravnih odnosa, stajalište je Ustavnog suda da ustavnosudska ocjena suglasnosti zakona s Ustavom, u konkretnom slučaju, ne podrazumijeva ocjenu odabranog modela poreznog sustava Republike Hrvatske i njegova ustroja, posebno



ne njegovu opravdanost i svrhovitost. Stajalište je izraženo u rješenju Ustavnog suda broj: U-I-2921/2003 i dr. od 19. studenoga 2008. ('Narodne novine', broj 137/08.).

Ustavnopravno pitanje, u tom smislu, ne može biti ni propisivanje pojedinih vrsta poreza, kruga poreznih obveznika, visine poreznih stopa ni poreznih olakšica.

Stoga, nije u nadležnosti Ustavnog suda utvrditi opravdanost i smisao prijedlogom osporene promjene poreznog režima, odnosno odgovoriti na pitanje zašto je zakonodavac propisao mogućnost/obvezu prijelaza iz jednog poreznog režima u drugi. To je dio porezne politike države i njezinih nastojanja da porezni sustav uredi tako da bude i pravedniji i učinkovitiji.

Sažeto, eventualno postojanje drugačijeg rješenja u uređivanju porezne politike u vezi s porezom na dobit i porezom na dohodak još uvijek ne znači da osporeno rješenje nije u suglasnosti s Ustavom, pod uvjetom da je rješenje koje je ponudio zakonodavac ostalo unutar ustavnopravno prihvatljivih granica. (...)"

9.1. Europski sud za ljudska prava iz Strasbourg (u daljnjem tekstu: ESLJP) polazi od načelnog stajališta da je svako oporezivanje u načelu miješanje u pravo na mirno uživanje vlasništva, zajamčeno člankom 1. Protokola br. 1 uz Konvenciju (P1-1.), budući da 'pogođenu osobu lišava imovine, to jest iznosa novca koji ona mora platiti' (predmet *Burden protiv Ujedinjenog Kraljevstva*, presuda, veliko vijeće, 20. travnja 2008., zahtjev br. 13378/05, § 59.). Taj sud oporezivanje (*taxation*) odnosno različite porezne mjere, pristojbe i kazne u pravilu smatra kontrolom korištenja imovine u smislu stavka 2. P1-1. Radi osiguravanja plaćanja poreza i drugih doprinosa ili kazni (u okviru trećeg pravila P1-1.) države članice Konvencije imaju široko područje slobodne prosudbe. No, i pored toga, porezne mjere podvode se pod zahtjev razmjernosti, pri čemu se i kod oporezivanja mora primjenjivati zabrana diskriminacije iz članka 14. Konvencije.

Naime, već je Europska komisija za ljudska prava u predmetu *Lindsay protiv Ujedinjenog Kraljevstva* (odluka, 11. studenoga 1986., zahtjev br. 11089/84) zauzela stajalište da 'oporezivanje (*taxation*) u načelu jest miješanje u prava zajamčena člankom 1. Protokola br. 1, ali to je miješanje opravdano u skladu sa stavkom 2. tog članka (P1-1.-2.) koji izrijeком propisuje iznimku kad je riječ o plaćanju poreza i drugih doprinosa. Ipak, budući da oporezivanje ulazi u opći okvir članka 1., slijedi da je zabrana diskriminacije iz članka 14. Konvencije ... primjenjiva na oporezivanje'.

9.2. Na ovlasti zakonodavca pri uređivanju oporezivanja, kao i na granice ovlasti Ustavnog suda u kontroli tog uređenja, upućuje i praksa Saveznog ustavnog suda Njemačke koja je primjenjiva u hrvatskom ustavnom poretku. Tako je Savezni ustavni sud u predmetu BVerf GE 26,302 (*Einkommensteuergesetz*) – rješenje Drugog senata od 9. srpnja 1969. - 2 BvL 20/65, u postupku ocjene članka 23. stavka 1. Zakona o porezu na dohodak u verziji od 15. kolovoza 1961. /BGBl/, str.1254.), istaknuo:

‘Pri utvrđivanju poreznih osnova zakonodavac ima široku slobodu odlučivanja. Ona završava tek tamo gdje jednako ili nejednako postupanje prema reguliranim činjeničnim stanjima više nije spojivo s načinom promatranja koji je usmjeren prema zamisli pravde, gdje, dakle, nedostaje očigledan razlog za jednako ili nejednako postupanje. Savezni ustavni sud provjerava samo postojanje ovih vanjskih granica zakonodavčeve slobode (zabrane proizvoljnosti), ali ne je li zakonodavac u konkretnom slučaju pronašao najsvrsishodnije, najracionalnije i najpravednije rješenje.’

10. Republika Hrvatska, kao i druge zemlje Europske unije, prihvatila je model tzv. kvotnih poreza. To su porezi kod kojih porezni obveznik točno zna koliki iznos treba platiti da bi podmirio svoj porezni dug. Taj se model zasniva na postavci da poreznom obvezniku moraju biti poznati unaprijed, prije nastanka porezne obveze, svi temeljni elementi relevantni za njezino određivanje kao što su: porezna osnovica, porezna stopa, porezno razdoblje, vrijeme nastanka porezne obveze, oslobođenja i olakšice itd.

10.1. Uz porezne obveze u pravilu se vezuje načelo zabrane povratnog (retroaktivnog) djelovanja zakonskih i drugih propisa, budući da porezne obveze u pravilu ne mogu djelovati retroaktivno, to jest ‘ne mogu se oporezivati određene činjenice koje su nastupile prije nego što je uvedena porezna obveza, odnosno ne može se naknadno donesenim propisima pogoršati položaj poreznog obveznika. Od zabrane djelovanja poreznih propisa unatrag odstupa se onda kada se tim novim propisima poboljšava položaj poreznog obveznika’ (Jelčić, Božidar: Rječnik javnih financija i financijskog prava, Informator, Zagreb, 1981.).

11. Poštovanje i primjena izloženih načela pri zakonskoj regulaciji oporezivanja izraz su načina na koji se u demokratskom društvu osiguravaju vladavina prava i pravna sigurnost kao najviše vrednote ustavnog poretka Republike Hrvatske u području porezne politike.”

Iz ustavnopravnog okvira (uključujući i stajališta Ustavnog suda i ESLJP) koji obuhvaća mjerodavno pravo kod provođenja ispitivanja i odlučivanja o suglasnosti s Ustavom Republike Hrvatske poreznih zakona odnosno pojedinih njihovih odredaba koji su predmet konkretnog ustavnog spora, apstraktne kontrole ustavnosti, izvlačim nekoliko prethodnih stajališta koja su bitne ustavne pretpostavke da bi se moglo pristupiti provođenju ocjene ustavnosti poreznih zakona u Hrvatskoj.

Prvo; unatoč velikoj slobodi i samostalnosti zakonodavca da u javnom interesu uređuje porezni sustav, pa i činjenici da ustavnopravna pitanja ne mogu biti propisivanje pojedinih vrsta poreza, kruga poreznih obveznika, visine poreznih stopa davanja poreznih olakšica i sl., ipak pravo miješanja države u privatnu sferu (ograničavanjem

prava vlasništva) fizičkih i pravnih osoba nije njezino apsolutno pravo, s jedne strane, kao što i pravo vlasništva fizičkih i pravnih osoba nema apsolutni karakter kada je u pitanju primjena porezne politike na njih. I jedno i drugo su ograničeni zbog okolnosti i pod uvjetima utvrđenim u ustavnim i konvencijskim normama.

Drugim riječima, državna vlast je u ostvarivanju javnog interesa koji ima u kreiranju i provođenju porezne politike u zakonodavnoj njezinoj regulaciji samostalna i neovisna, pri čemu uživa široku slobodu procjene. Međutim, ta sloboda je ograničena ustavom utvrđenim i prihvaćenim konceptom Republike Hrvatske kao socijalne države koja je ustavom ustrojena polazeći od njime propisanih najviših vrednota koje određuju ustavne granice svakoj, pa i državnoj vlasti. Zbog toga je zakonodavac kod zakonskog uređivanja ograničen ustavnim vrednotama, posebice vrednotama jednakosti, socijalne pravde i vladavine prava, s jedne strane, a u konkretizaciji zakonskog reguliranja povezana dodatno tome ustavnom utvrđenim poreznim načelima o jednakosti i pravednosti poreza. Prema tome, samo u tim granicama kako ih utvrđuje ustav zakonodavac može ostvarivati svoju slobodu i samostalnost odlučivanja u uređivanju poreznog sustava.

Drugo; Ustav je u članku 48. stavku 2. u vezi s člankom 51. stavkom 1. otvorio prostor zakonodavcu da se kod zakonskog uređivanja poreznog sustava može miješati u pravo na mirno uživanje vlasništva kako ga regulira i jamčuje članak 1. Protokola br. 1. uz Konvenciju za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda Vijeća Europe. Istodobno, stavak 2. članka 1. Protokola otvara prostor (pravo) državi da se miješa u „primjeni zakona koje smatra potrebnima da bi uredila upotrebu vlasništva u skladu s općim interesom ili za osiguranje plaćanja poreza ...”<sup>23</sup> Uz navedene ustavne i konvencijske odredbe treba imati u vidu i članak 16. Ustava Republike Hrvatske kojim se omogućuje da se, kad se steknu osnove i uvjeti koje on propisuje, može ograničiti svaka ljudska sloboda i pravo zajamčeni Ustavom, pa dakle i pravo vlasništva, onda je potpuno razvidno da ni ustavno jamstvo prava vlasništva, te konvencijsko pravo na mirno uživanje vlasništva nema i ne može imati apsolutni karakter. I ono je podložno ograničenju. Međutim, za provođenje ograničenja prava vlasništva propisane su granice u kojima se svatko, pa i zakonodavac, može kretati i mora ih poštivati. Te granice proizlaze iz općih osnova i uvjeta koje propisuje Ustav u članku 16., te onih koje proizlaze iz općih zahtjeva Konvencije kako ih je protumačio ESLJP i izrazio u svojim stajalištima (npr. u presudi u predmetu *Burden protiv Ujedinjenog Kraljevstva* od 20. travnja 2008. zahtjev br. 13378/05, § 59.).

---

23 Članak 1. stavak 2. Protokola br. 1 uz Konvenciju za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda Vijeća Europe („Narodne novine - Međunarodni ugovori” broj 18/97., 6/99. - pročišćeni tekst, 8/99. - ispravak).

Tom presudom ESLJP je zauzeo načelno stajalište da je svako oporezivanje *prima facie* miješanje u pravo na mirno uživanje vlasništva. Drugim riječima, kod zakonskog uređivanja poreznog sustava i provođenja poreznih zakona državi je radi ostvarivanja javnog interesa ili naplate poreza dopušteno miješanje u pravo vlasništva. Iz navedenih ustavnih i konvencijskih odredbi to je, čini se, nesporno. Međutim, ni to miješanje nije i ne smije biti proizvoljno i zasnovano na načelu npr. političkog oportuniteta. Njemu su također određene granice ustavnim i konvencijskih normama. One polaze od toga „da oporezivanje treba biti uređeno tako da zadovoljava opće zahtjeve Konvencije” (i Ustavom RH propisane osnove i uvjete, pri. A. M.), a to su „mora biti propisano zakonom, mora biti u javnom ili općem interesu, a porezni propisi ili mjere porezne politike moraju biti razumne i razmjerne cilju koji se njime želi postići. Drugim riječima, uređenje poreznih prava i obveza smatrat će se suprotnim načelima Konvencije (i Ustava RH, prim. A. M.) ako nema objektivnog i razumnog opravdanja, to jest ako ne teži legitimnom cilju ili ne postoji razumna razmjernost između primijenjene mjere i cilja koji se njome želi postići.”<sup>24</sup>

Ustavni sud Republike Hrvatske nakon provedenog postupka ocjene ustavnosti poreznog zakona za koji se podnesenim zahtjevom ili prijedlogom osporavala njegova ustavnost utvrđuje je li osporeni porezni zakon, odnosno pojedine njegove odredbe neustavan.

U slučaju utvrđenja da nema neustavnosti Ustavni sud Republike Hrvatske donijet će rješenje o neprihvatanju zahtjeva ili prijedloga za ocjenu ustavnosti osporenog poreznog zakona, odnosno pojedinih njegovih odredbi, jer je utvrdio da njegove neustavnosti nema u podnositeljevim osporavanjima njihove suglasnosti s Ustavom.

Međutim, kad Ustavni sud Republike Hrvatske nakon provedenog postupka ocjene ustavnosti osporenog poreznog zakona ili pojedinih njegovih odredbi utvrdi da je on, odnosno njegove odredbe neustavne, donijet će odluku kojom će ukinuti osporeni zakon ili njegove pojedine odredbe ukinute od strane Ustavnog suda nakon što je utvrđeno da su neustavne.<sup>25</sup> Stupanjem ukidajuće odluke Ustavnog suda na snagu, ona počinje proizvoditi pravne učinke *erga omnes*. Dakle, nastupaju dvije nove ustavnopravne situacije. Od tog momenta stupanjem na snagu odluka Ustavnog suda pravni propis (osporeni porezni zakon u cjelini ili pojedine njegove odredbe) za koji je utvrđena njegova neustavnost otklanja se iz ustavnopravnog poretka. On prestaje važiti i njegova primjena je s ustavnopravnog aspekta zabranjena.

---

24 Odluka i rješenje Ustavnog suda Republike Hrvatske broj: U-IP-3820/2009, U-IP-3826/2009 i dr. od 17. studenoga 2009. („Narodne novine” broj 143/09.), točka 14.1., str. 23.

25 Poblje vidjeti članak 131. stavak 1. Ustava Republike Hrvatske („Narodne novine” broj 85/10. - pročišćeni tekst).

Druga ustavnopravna situacija proizlazi iz norme ustavne snage po kojoj su odluke Ustavnog suda Republike Hrvatske obvezatne „i dužna ih je poštovati svaka fizička i pravna osoba.”<sup>26</sup>

Međutim, ne radi se o prestanku važenja bilo kakvog zakona. Prestaje važiti porezni zakon, odnosno njegove pojedine neustavne odredbe. Konkretno govoreći, prestaje postojati instrument za prikupljanje prihoda koji su već na temelju drugih zakona u državnom proračunu planirali za financiranje obveza države u izvršavanju obveza propisanih tim zakonima, a koji su od javnog i općeg interesa, ovisno o tome o kojoj visini prihoda se radi, za što su oni namijenjeni u financiranju općih i zajedničkih potreba od javnog interesa. Zatim, o tome može li se njihov nedostatak prenositi iz drugih stavki proračuna provođenjem njegova rebalansa, te može li refinanciranje tih državnih obveza trpjeti odgodu itekako se mora voditi računa. Drugim riječima, ako bi naglim prestankom važenja zakona i njegove primjene moglo doći do poremećaja fiskalne politike, pa i moguće proračunske i općenito gospodarske financijske krize, svatko, pa dakle i Ustavni sud Republike Hrvatske, mora voditi računa. U takvoj situaciji Ustavnom sudu Republike Hrvatske ostaje mogućnost da odredi drugi (od uobičajenog) rok za stupanje na snagu ukidajuće odluke.<sup>27</sup> Radi se o tzv. odgodnom roku.<sup>28</sup> Odgodni rok Ustavnom sudu Republike Hrvatske omogućuje da *de iure* i *de facto* prolongira „prestanak važenja neustavnog zakona”, ali mogli bi reći iz razloga jer je potrebno „osigurati i zaštititi stabilnost pravnog poretka, pa i u slučaju kad to zahtijeva priznavanje valjanosti neustavnog zakona još određeno (buduće) vrijeme nakon objave odluke ustavnog suda o njegovoj neustavnosti ...”. Prije svega zbog „procjene da učinkovita eliminacija neustavnog zakona ponekad može izazvati veći kaos u pravnom poretku negoli sam neustavni zakon jedan je od najvažnijih razloga koji opravdava takva zakonska rješenja. Isto tako, time se ostavlja prostor zakonodavcu da preispita svoju politiku u smirenoj atmosferi bez vremenskog pritiska, donese zakon koji će biti u skladu s ustavom.”<sup>29</sup> Kod donošenja ukidajućih odluka za porezne zakone

26 Članak 31. stavak 1. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske („Narodne novine” broj 49/02. - pročišćeni tekst).

27 Rokovi stupanja na snagu ukidajućih odluka zbog neustavnosti zakona ... propisani su člankom 55. stavkom 2. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske („Narodne novine” broj 49/02. - pročišćeni tekst). On glasi: (2) Ukinuti zakon i drugi propis, odnosno njihove ukinute odredbe, prestaju važiti danom objave odluke Ustavnog suda u ‘Narodnim novinama’, ako Ustavni sud ne odredi drugi rok” (podvukao A. M.).

28 Više o odgodnom roku vidjeti npr. u mom radu „Odluke Ustavnog suda Republike Hrvatske s posebnim osvrtom na odgodni rok (vrste, pravna priroda i učinci)”, izložen na okruglom stolu: „Pravna priroda odluka ustavnog suda i njihove posljedice”, Miločer, Crna Gora, od 18. do 20. svibnja 2015. u organizaciji Ustavnog suda Crne Gore i Zaklade Hanns Seidel Stiftung iz Savezne Republike Njemačke.

29 Omejec J.; „Pravni učinci ustavnosudske kontrole zakona i drugih propisa”, u „Ustav kao jamac načela pravne države”, Organizator, Zagreb, 2002., str. 106.

zbog njihove neustavnosti nije zanemariva mogućnost odgodnog roka kao posebna ustavnopravna osnova koja može omogućiti Ustavni sud Republike Hrvatske u premošćenju ustavnopravne situacije koja nastupa donošenjem odluke o neustavnosti poreznog zakona. Takve mogućnosti Ustavni sud Republike Hrvatske je u svojoj ustavnosudskoj praksi već koristio.

Osim gore navedene posebnosti, Ustavnom sudu Republike Hrvatske je na raspolaganju snažno ustavno ovlaštenje kojim „može odrediti tijelo kojem povjerava provedbu svoje odluke odnosno rješenja”, te da ustavni sud „može odrediti način provedbe svoje odluke, odnosno rješenja”.<sup>30</sup> I ovu ustavnu mogućnost Ustavni sud je koristio određujući tijelo za provedbu i način provedbe svojih odluka, odnosno rješenja donesenih u ocjeni ustavnosti poreznih zakona.<sup>31</sup>

Nastavno, izloženim primjerima iz ustavnosudske prakse o apstraktnoj kontroli ustavnosti poreznih zakona razvidno je koja je i kakva stajališta zauzeo Ustavni sud Republike Hrvatske postupajući u konkretnim predmetima ocjene ustavnosti zakona.

#### **IV. Odluke i rješenja Ustavnog suda Republike Hrvatske**

##### **1. Rješenje u predmetima broj: U-I-2012/2007 i U-I-2013/2007 od 17. lipnja 2009. („Narodne novine” broj 88/09.)**

Ustavni sud je na sjednici od 17. lipnja 2009. donio rješenje broj: U-I-2012/2007 i U-I-2013/2007, kojim nije prihvatio prijedlog za pokretanje postupka za ocjenu suglasnosti s Ustavom članka 2. stavka 3. Zakona o porezu na dobit („Narodne novine” broj 177/04., 90/05., 57/06. i 146/08.) te članka 26. Zakona o porezu na dohodak („Narodne novine” broj 177/04. i 73/08.).

Rješenje o neprihvatanju prijedloga Ustavni sud donio je jer je kao odlučno utvrdio:

„(9) ... da se osporena zakonska rješenja odnose na sve fizičke osobe – porezne obveznike koji ostvaruju dohodak od samostalne djelatnosti (obrt, slobodna zanimanja, djelatnost poljoprivrede i šumarstva) te da u normativnom smislu nema diskriminacije među njima. Naime, Ustavni sud smatra da je smisao osporenih zakonskih odredbi ravnomjernija raspodjela poreznog tereta, odnosno podmirivanje poreznih obveza

---

30 Vidjeti pobliže članak 31. stavci 4. i 5. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske („Narodne novine” broj 49/02. - pročišćeni tekst).

31 Vidjeti pobliže Odluku i rješenje broj: U-IP-3820/2009, U-IP-3826/2009 i dr. od 17. studenoga 2009. („Narodne novine” broj 143/09.).

prema ekonomskoj snazi, što udovoljava zahtjevima Ustavom propisanih poreznih načela o pravednosti i jednakosti poreznog sustava.”<sup>32</sup>

Međutim ovom odlučnom razlogu zbog kojeg Ustavni sud nije prihvatio prijedlog za pokretanje postupka za ocjenu suglasnosti s Ustavom osporenih odredaba osporenih zakona prethodilo je nekoliko njegovih stajališta sadržanih u obrazloženju rješenja. Prvo; Ustavni sud se odredio prema tome što on smatra porezom i što je kod poreza predmet zakonske regulacije, pa navodi:

„6. (...) Porez je javni prihod za koji je zakonom propisana obveza davanja. Zakonom se propisuju vrste poreza, njihova visina, način obračunavanja i plaćanja, porezni obveznici te druga pitanja važna za pravilnu primjenu poreznih propisa i ostvarivanje poreznog sustava u cjelini.”<sup>33</sup>

Drugo; polazeći od članka 2. stavka 4. alineje 1. Ustava Republike Hrvatske<sup>34</sup> koja propisuje ovlast Hrvatskog sabora da samostalno, u skladu s Ustavom i zakonom, odlučuje o uređivanju gospodarskih, pravnih i političkih odnosa u Republici Hrvatskoj, Ustavni sud je zauzeo „načelno stajalište... da je zakonodavac samostalan u uređenju poreznog sustava Republike Hrvatske, uz obvezu uvažavanja ustavnih načela jednakosti i pravednosti. Prema tim načelima, porezne obveze moraju biti utvrđene i raspoređene na sve porezne obveznike na način da budu razmjerne ekonomskoj snazi poreznih obveznika, odnosno u skladu sa zahtjevom ravnomjerne raspodjele poreznog tereta.”<sup>35</sup> Treće; polazeći od „(...) ustavne samostalnosti zakonodavca u uređivanju pojedinih pravnih odnosa, stajalište je Ustavnog suda da ustavnosudska ocjena suglasnosti zakona s Ustavom, u konkretnom slučaju, ne podrazumijeva ocjenu odabranog modela poreznog sustava Republike Hrvatske i njegova ustroja, posebno ne njegovu opravdanost i svrhovitost.”<sup>36</sup> To je stajalište Ustavni sud zauzeo u rješenju broj: U-I-2921/2003 i dr. od 19. studenoga 2008. („Narodne novine” broj 137/08.). Četvrto; polazeći od prethodnog stajališta Ustavni sud je našao da: „Ustavnopravno pitanje, u tom smislu, ne može biti ni propisivanje pojedinih vrsta poreza, kruga poreznih obveznika, visine poreznih stopa ni poreznih olakšica.

Stoga, nije u nadležnosti Ustavnog suda utvrditi opravdanost i smisao prijedlogom osporene promjene poreznog režima, odnosno odgovoriti na pitanje zašto je zakonodavac propisao mogućnost/obvezu prijelaza iz jednog poreznog režima u

---

32 Točka 9. stavak 2., str. 6.

33 Točka 6. stavak 2., str. 4.

34 Ustav Republike Hrvatske („Narodne novine” broj 85/2010. - pročišćeni tekst).

35 Točka 6. stavak 1., str. 6.

36 Točka 8. stavak 1., str. 5.

drugi. To je dio porezne politike države i njezinih nastojanja da porezni sustav uredi tako da bude i pravedniji i učinkovitiji.”<sup>37</sup>

Kako je vidljivo iz izloženog, očigledno je da se neka od navedenih stajališta Ustavnog suda ponavljaju te se mogu smatrati njegovom ustaljenom praksom. Ona su, po naravi stvari, bili osnova za „odlučni” razlog zbog kojeg u ovom predmetu nije prihvaćen prijedlog za ocjenu suglasnosti osporenih odredbi zakona s Ustavom. Međutim, u kontekstu ovog rada na njih sam dužan skrenuti pozornost jer se ona opetovano ponavljaju u ocjeni ustavnosti drugih poreznih zakona odnosno njihovih spornih pojedinih odredaba. Štoviše, moglo bi se reći da su ona kao ustaljena stajališta Ustavnog suda postala osnova koja se proširuje i dopunjava drugim njegovim stajalištima koja proizlaze iz interpretacije pojedinih ustavnih i konvencijskih načela te najviših ustavnih vrednota koje se pojavljuju u pojedinom zakonskom reguliranju poreza, a o kojima Ustavni sud mora voditi računa prilikom ocjene njihove ustavnosti. Takav primjer je ocjena suglasnosti s Ustavom Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke („Narodne novine” broj 94/09.), o kojem će biti riječi u nastavku. Naime, u tom je predmetu Ustavni sud proširio svoja stajališta u pogledu ustavnopravnih pitanja u ocjeni zakonskog uređenja poreza. To je po mom mišljenju morao učiniti jer navedeni osporeni zakon, odnosno pojedine njegove odredbe, s obzirom na predmet i oblik oporezivanja te porezne obveznike na koje se odnosi, nužno otvara potrebu da Ustavni sud zauzme stajališta npr. oko načela socijalne države i socijalne pravde te oko najviših vrednota iz članka 3. Ustava Republike Hrvatske, koja su u užoj vezi s prirodom ovog tipa izvanrednog poreza uvedenog i propisanog osporenim zakonom.

## **2. Odluka i rješenje broj: U-IP-3820/2009, U-IP-3826/2009 i dr. od 17. studenoga 2009. („Narodne novine” broj 143/09.)**

Značajna odluka za uvid u ustavnosudsku kontrolu poreznih zakona, posebno u pogledu zauzetih stajališta Ustavnog suda Republike Hrvatske u ispitivanju, ocjenjivanju i odlučivanju o njihovoj (ne)ustavnosti je Odluka i Rješenje u predmetu broj: U-IP-3820/2009 U-IP-3826/2009 i dr. od 17. studenoga 2009. godine („Narodne novine” broj 143/09.).

Značaj ove Odluke i Rješenja višeznačan je i proizlazi iz nekoliko razloga i osnova koji se mogu sistematizirati na slijedeći način:

- a. u provođenju postupka i njihovoj pripremi Ustavni sud pribavio je stajališta i mišljenja znanstvenika te praksu ESLJP, Saveznog ustavnog suda Savezne

---

37 Točka 8. stavak 3., str. 6.



Republike Njemačke. Putem Venecijanske komisije pribavio je i podatke o mjerama koje su države članice Vijeća Europe poduzele zbog globalne gospodarske i financijske krize. Održao je i savjetodavnu raspravu o Zakonu o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke („Narodne novine” broj 94/09.; dalje: ZoPPPM), te održao više radnih sastanaka sa znanstvenim savjetnicima Ustavnog suda RH s Katedre za radno i socijalno pravo i Katedre za europsko pravo Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu. Osim toga, pored korištenja Mišljenja Vlade Republike Hrvatske kojim se ona očitovala na zahtjev i prijedlog podnositelja za ocjenu ustavnosti ovog Zakona, Ustavni sud koristio se i materijalima sadržanim u Izvodu rasprave na radnom sastanku predsjednice Vlade RH i predstavnika Hrvatske udruge poslodavca te sindikata od 22. VII. 2009. Zapravo je postupku ispitivanja, raspravljanja i odlučivanja prije zauzimanja stajališta na kojima temelji svoju odluku i rješenje Ustavni sud proveo, moglo bi se reći, stanovitu harmonizaciju prikupljenih i dobivenih stavova i mišljenja te zauzeo svoja, koja su u stanovitom smislu njihov sinergijski izraz.

- b. pokazana je veća fleksibilnost u tumačenju načela i vrednota na temelju kojih je Ustavni sud izgradio svoja stajališta. Moglo bi se reći da je u značajnoj mjeri primijenjen ustavnosudski aktivizam u tumačenju i primjeni poreznih načela i temeljnih ustavnih vrednota. U prilog dokazivanju tog stajališta može se uzeti uvedeni pojam solidarnosti kao načelo, ali i kao vrednota te pitanje tzv. egzistencijalnog minimuma;
- c. ustavnopravna načela i vrednote ustavnog poretka proširena su načelima koja su po prirodi stvari vezana uz porezni sustav. Porezna načela su, sama po sebi, ali i kao polazna načela za tumačenje ustavnih vrednota i ustavom propisanih načela u pogledu poreza, korištena za njihovu interpretaciju u ocjenjivanju predmetnog zakona i njegovih pojedinih odredbi te zauzimanju stajališta na osnovu kojih je Ustavni sud donio odluku i rješenje te gradio obrazloženje za njihovo opravdanje;
- d. svoju odluku i rješenje te zauzeta stajališta u njihovom obrazloženju Ustavni sud Republike Hrvatske je donio o ZoPPPM-u kojim je uredio tzv. izvanredni porez kao privremeni na određeno vrijeme uvedeni porez, primarno, iz fiskalnih razloga.

Polazeći od stajališta da su porezi jedno od neupitnih ustavnopravnih pitanja koji dopuštaju miješanje države u privatnu imovinsku sferu fizičkih i pravnih osoba radi ostvarivanja i zaštite javnog interesa, koji je utvrđen u članku 51. stavka 1. u vezi sa socijalnom funkcijom vlasništva iz članka 48. stavka 2., Ustavni sud je u tom konkretnom predmetu postavio granice svoje ovlasti u kontroli poreznih propisa.

Dakle, iako ih je utvrdio u ovom konkretnom predmetu, on je iskazao kao opće važeće granice ovlasti ustavnosudske kontrole svih poreznih propisa.

Određujući se prema sadržaju svojih ovlasti, Ustavni sud je prije svega odredio što je svrha oporezivanja, što su to javni prihodi, čemu služe, što su javne (državne) potrebe, čime je broj i intenzitet javnih potreba determiniran, što su porezi, zatim što su povećani rashodi i izvanredni prihodi te izvanredne mjere za oporezivanje itd. U određivanju što se pod tim pojmovima razumijeva, Ustavni sud se opredijelio za znanstveno-stručna stajališta naših eminentnih znanstvenika koji se bave ovom problematikom.<sup>38</sup>

Polazeći od svojih do tada zauzetih stajališta u provođenju ustavnosudskog nadzora poreznih propisa, te znanstvenih spoznaja, Ustavni sud je potvrdio svoj stav da porezni zakoni i drugi porezni propisi podliježu ustavnosudskom nazoru, iako Ustavni sud „nije ovlašten prosuđivati svrsishodnost i opravdanost općeg poreznog sustava, odnosno pojedinih poreznih oblika u Republici Hrvatskoj ...”.<sup>39</sup>

Polazeći od članka 2. stavka 4. alineje 1. Ustava kojim je propisana ovlast Hrvatskom saboru da samostalno, u skladu s Ustavom i zakonom, odlučuje o uređivanju gospodarskih, pravnih i političkih odnosa u Republici Hrvatskoj, Ustavni sud je zauzeo stav da je zakonodavac samostalan u odlučivanju o javnim politikama.

„Sukladno navedenim ustavnim odredbama, načelno je stajalište Ustavnog suda da je zakonodavac samostalan u uređenju poreznog sustava Republike Hrvatske, uz obvezu uvažavanja ustavnih načela jednakosti i pravednosti. Prema tim načelima, porezne obveze moraju biti utvrđene i raspoređene na sve porezne obveznike na način da budu razmjerne ekonomskoj snazi poreznih obveznika, odnosno u skladu sa zahtjevom ravnomjerne raspodjele poreznog tereta.”<sup>40</sup>

Kao prethodno pitanje u provedbi postupka ocjene ustavnosti ZoPPPM-a, Ustavni sud je prihvatio da je riječ o izvanrednom porezu koji se propisuje za „određeno vrijeme, u uvjetima gospodarske krize”, te da ZoPPPM „nema systemska obilježja”, a porezna mjera koju propisuje „po svojoj je naravi izvanredna i privremena, a po krugu poreznih obveznika koje obuhvaća ona je i selektivna.”<sup>41</sup>

Polazeći od utvrđenog karaktera ZoPPPM-a, s jedne strane, a s druge strane od ustavnog koncepta Republike Hrvatske kao socijalne države, koje je u „suglasnosti s temeljnim načelima i najvišim vrednotama ustavnog poretka”, Ustavni sud je kao najvažnija za ovaj predmet prihvatio:

---

38 Vidjeti pobliže, točka 9. stavak 3. ove Odluke i Rješenja, str. 13.

39 Ibidem; točka 10. stavak 3.

40 Ibid; točka 10. stavak 4. (citatio), str. 14.

41 Ibid; točka 11. stavak 2., str. 15.

„jednakost, socijalna pravda i vladavina prava kao najviše vrednote ustavnog poretka (članak 3. Ustava),

- načelo zabrane diskriminacije (članak 14. stavak 1. Ustava),
- opće načelo jednakosti svih pred zakonom (članak 14. stavak 2. Ustava),
- posebno načelo porezne jednakosti i pravednosti (članak 51. stavak 2. Ustava),
- opće načelo razmjernosti (članak 16. stavak 1. Ustava) i
- posebno načelo razmjernosti u snošenju javnih troškova (članak 51. stavak 1. Ustava).<sup>42</sup>

Nadalje, Ustavni sud je u ovom predmetu utvrdio „da ustavno jamstvo jednakosti svih pred zakonom (članak 14. stavak 2. Ustava), koje je poseban izraz jednakosti kao najviše vrednote ustavnog poretka Republike Hrvatske (članak 3. Ustava), ne zahtijeva jednak doprinos svakog građanina u podmirenju javnih troškova. To jamstvo zahtijeva da svaki građanin u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima bude na jednak način obvezan u pogledu financiranja općih državnih i javnih zadaća.” I dalje „iz načela jednakosti pred zakonom za zakonodavca, ovisno o predmetu uređenja, proizlaze različite obveze koje idu od jednostavne zabrane proizvoljnog postupanja do strogo vezanja načelom razmjernosti. Nejednako postupanje može se negativno odraziti na ostvarivanje Ustavom zaštićenih ljudskih prava i temeljnih sloboda. Članak 14. stavak 2. Ustava stoga zahtijeva da se prema skupini adresata zakonskih normi, odnosno onima na koje se zakon odnosi, u usporedbi s nekom drugom skupinom ne postupa drugačije ako među obje skupine ne postoje razlike takve vrste i težine da se različito postupanje može opravdati.”<sup>43</sup>

Zauzimajući stajalište u poimanju socijalne države i načelu socijalne pravde, Ustavni sud je u ovom predmetu pošao od stava da „socijalna država konstitutivni je element europskog ustavnog identiteta, što potvrđuje i Ustav Republike Hrvatske.”<sup>44</sup>

U sadržajnom smislu Ustavni sud prihvatio je koncept socijalne države temeljem teorijskog elaboriranja ovog pitanja pravnog znanstvenika Arsena Bačića. Iz tog koncepta za socijalnu državu i javnu vlast proizlazi obveza „da utječe, odnosno da se miješa u tržišnu funkciju, kako bi se osiguralo ostvarenje temeljnih socijalnih prava, ostvarila socijalna sigurnost i izjednačile ili umanjile ekstremne socijalne razlike; - on zabranjuje rastakanje temeljnih struktura države dobiti ili radikalno ograničenje priznatih socijalnih prava.

---

42 Ibid; točka 11. stavak 3., str. 15.

43 Ibid; točka 12. stavak 3., str. 16.

44 Ibid; točka 13.1. stavak 1., str. 18.

Ustavni karakter socijalnih prava, kao temeljnih prava zajamčenih Ustavom, upućuje na dva osnovna zahtjeva socijalne države: - državna i javna vlast dužna je slijediti politiku pravedne i jednake redistribucije nacionalnih resursa kako bi izjednačila ekstremne nejednakosti; - zakonodavna i izvršna vlast pravno su obvezne postizati sklad između ograničenih sredstava državnog proračuna i socijalnih ciljeva koji su postavljeni u Ustavu.<sup>45</sup> Međutim, za ustavnosudski nadzor iz ovako utvrđenih doktrinarnih postavki o socijalnoj državi i socijalnoj pravdi kao bitno pitanje postavlja se: „kako odrediti granicu na kojoj se konstitucionalizacija socijalnih prava sukobljava s demokracijom?”<sup>46</sup>

Ustavni sud Republike Hrvatske smatra da je mjerila za određivanje te granice oblikovao Savezni ustavni sud Savezne Republike Njemačke te da se ona danas „smatraju vladajućim smjernicama u djelovanju europskih ustavnih sudova”, pa citira: „Načelu socijalne države može pripasti značenje prilikom tumačenja temeljnih prava kao i tumačenja i ustavnopravne prosudbe – prema mjerilu zakonskih ograničenja – zakona koji ograničavaju temeljna prava. Ono, međutim, nije pogodno za ograničavanje temeljenih prava neposredno, bez bliže konkretizacije koju provodi zakonodavac. Ono utemeljuje obvezu države da se brine za pravedan socijalni poredak (usp. npr. BVerfGE 5, 85 [198]; 22, 180 [204]; 27, 253 [283]; 35, 202 [235 i dalje]); pri ispunjenju ove obveze zakonodavcu pripada širok prostor slobodnog odlučivanja (BVerfGE 18, 257 [273]; 29, 221 [235]). Načelo socijalne države, prema tome, postavlja državi zadaću, ali ne govori kako se takva zadaća u pojedinostima mora ispuniti – da je drugačije, načelo socijalne države dospjelo bi u proturječje s načelom demokracije: demokratski poredak Temelnog zakona, kao poredak slobodnog političkog procesa, bio bi bitno ograničen i prikraćen kad bi političkom oblikovanju volje prethodno bila zadana ustavnopravna obveza upravo tog i nijednog drugog rješenja. Zbog takve otvorenosti načelo socijalne države ne može temeljnim pravima postavljati neposredne granice.” (BVerfGE 59, 231 /Freie Mitarbeit/ - rješenje Prvog senata od 13. siječnja 1982. - 1 BvR 848, 1047/77 916, 1307/78, 350/79 und 475, 902, 965, 1177, 1238, 1461/80).<sup>47</sup> Prihvaćajući navedena mjerila i Ustavni sud Republike Hrvatske zaključuje: „Stoga se ustavne odredbe o socijalnoj državi i socijalnoj pravdi, pa i Ustavom priznatim socijalnim pravima, ne mogu primjenjivati neposredno. Da bi se mogle primijeniti, potrebna je njihova prethodna zakonska razrada, a vrlo često i njihova daljnja konkretizacija putem donošenja provedbenih propisa za izvršenje mjerodavnih zakona.”<sup>48</sup>

---

45 Ibid; točka 13.1. stavak 4., str. 19.

46 Ibid; točka 13.3. stavak 1., str. 19.

47 Ibid; točka 13.3. stavak 4., str. 20.

48 Ibid; točka 13.3. stavak 5., str. 20.

Ustavni sud Republike Hrvatske temeljem Ustava i članka 1. stavka 2. Protokola broj 1 uz Konvenciju prihvaća načelno stajalište ESLJP da je svako oporezivanje *prima facie* miješanje u pravo na mirno uživanje vlasništva. Međutim, Ustavni sud kao i ESLJP u postupcima na temelju ustavnih tužbi ima pravo sudske kontrole miješanja države putem poreznih mjera u privatnu imovinsku sferu pojedinaca u konkretnim slučajevima.

„To znači da oporezivanje treba biti uređeno tako da zadovoljava opće zahtjeve Konvencije: ono mora biti propisano zakonom, mora biti u javnom ili općem interesu, a porezni propisi ili mjere porezne politike moraju biti razumne i razmjerne cilju koji se njima želi postići.”<sup>49</sup>

Provjera ispunjavanja konvencijskih zahtjeva, i to u kumulativnom opsegu, obavlja se provođenjem testa razmjernosti u kojem se traži odgovor na slijedeća pitanja:

- a) Koji je cilj zakonodavac želio postići donošenjem ZoPPPM-a i je li taj cilj legitiman?
- b) Ako jest, pridonosi li ZoPPPM ostvarivanju legitimnog cilja i čini li dio ukupnih mjera javne politike koje zajedno djeluju u smjeru njegova ostvarivanja?
- c) Ako da, je li porezna mjera propisana ZoPPPM-om razmjerna cilju koji je zakonodavac želio postići?
- d) Ako jest, predstavlja li porezna mjera propisana ZoPPPM-om prekomjeran teret za njegove adresate?”<sup>50</sup>

Provedenim testom razmjernosti Ustavni sud je prihvatio aa) „da je za donošenje ZoPPPM-a postojao osobito važan javni interes: sačuvati stabilnost državnog financijskog sustava u uvjetima gospodarske krize djelovanjem na prihodovnu stranu državnog proračuna u kratkom vremenu”, te „Ustavni sud stoga ocjenjuje da ZoPPPM ima legitiman cilj: očuvanje stabilnosti državnog financijskog sustava u uvjetima gospodarske krize djelovanjem na prihodovnu stranu državnog proračuna u kratkom vremenu, bez koje mjere država ne bi uspjela obavljati svoje Ustavom određene zadaće.”; bb) da Ustavni sud nije nadležan vrednovati svrsishodnost, racionalnost i djelotvornost navedenih mjera, poduzetih tijekom 2009. u uvjetima gospodarske krize u zemlji, ni pojedinačno ni u njihovoj ukupnosti; cc) kako razmjernost može postojati samo u slučaju ako poduzeta mjera nije restriktivnija no što je potrebno da bi se osiguralo ostvarenje legitimnog cilja, „Ustavni sud naglašava da je porezna mjera propisana ZoPPPM-om ustavnopravno prihvatljiva samo tako dugo dok osobito važni razlozi javnog interesa opravdavaju njezinu primjenu”, dd) da „poseban porez,

---

49 Ibid; točka 14.1. stavak 4., str. 23.

50 Ibid; točka 14.2. stavak 1., str. 23.

uveden ZoPPPM-om, čuva navedenu supstancu mjesečnih novčanih primitaka svojih adresata. Posebnim su porezom obuhvaćeni primici viši od iznosa minimalne plaće koja se, u skladu sa Zakonom o minimalnoj plaći, smatra najnižom granicom ...” te se stoga „ne bi moglo zaključiti da ZoPPPM na generalnoj razini opterećuje svoje adresate preko mjere koja bi se morala smatrati nepodnošljivom.”<sup>51</sup>

Određujući se prema načelu porezne jednakosti i pravednosti iz članka 51. Ustava, Ustavni sud pošao je od stajališta koje je u tom pogledu u svojoj dugogodišnjoj ustaljenoj praksi prihvatio Savezni ustavni sud Savezne Republike Njemačke. Ta su stajališta – zbog usporedivih ustavnih osnova – primjenjiva i u hrvatskom ustavnopravnom poretku. Ona glase: „Zakonodavac je vezan načelom porezne pravde, ... Primjena ove norme temeljnog prava svaki put počiva na usporedbi životnih odnosa, koji nisu jednaki u svim, nego uvijek u pojedinim elementima. Koji su elementi mjerodavni za životne odnose koje treba urediti kako bi se prema njima postupalo jednako ili nejednako, načelno odlučuje zakonodavac (...). Pri utvrđivanju poreznih osnova zakonodavac ima široku slobodu odlučivanja. Ona završava tek tamo gdje jednako ili nejednako postupanje prema reguliranim činjeničnim stanjima više nije spojivo s načinom promatranja koji je usmjeren prema zamisli pravde, gdje, dakle, nedostaje očigledan razlog za jednako ili nejednako postupanje. Savezni ustavni sud provjerava samo poštovanje ovih vanjskih granica zakonodavčeve slobode (zabrana proizvoljnosti), ali ne je li zakonodavac u konkretnom slučaju pronašao najsvrsishodnije, najracionalnije i najpravednije rješenje.’ (BVerfGE 26, 302 (Einkommensteuergesetz) - rješenje Drugog senata od 9. srpnja 1969. - 2 BvL 20/65, u postupku ocjene § 23. stavka 1. Zakona o porezu na dohodak u verziji od 15. kolovoza 1961. /BGBl. I, s. 1254/).<sup>52</sup>

Međutim, „b) Načelna sloboda zakonodavca da odredi činjenična stanja onih stručnih područja s kojima zakon povezuje iste pravne posljedice i koje time kvalificira kao pravno identične ..., za područje poreznog prava, a osobito propisa o porezu na dohodak, ograničena je u prvom redu dvjema usko međusobno povezanim direktivama: propisivanjem smjernica poreznog opterećenja prema načelu financijske sposobnosti ... i propisivanjem dosljednosti ... Prema njima, u interesu ustavnopravno zahtijevane porezne jednakosti ... (usp. BVerfGE 84, 239 [268 i dalje]) treba težiti za tim da se porezni obveznici iste financijske sposobnosti jednako porezno opterećuju (horizontalna porezna pravednost), dok (u slučaju vertikalne porezne pravednosti) porezno opterećivanje višeg dohotka u usporedbi s poreznim opterećenjem nižeg dohotka mora biti primjereno...”<sup>53</sup>

---

51 Ibid; točka 14.2. podtočka d) stavak 10. i 11., str. 30.

52 Ibid; točka 15.1. stavak 1., str. 30.

53 Ibid; točka 15.1. stavak 2., str. 31.

ZoPPPM na jednak se način primjenjuje na sve porezne obveznike koji ostvaruju plaću, mirovinu ili druge primitke iz članka 4. ZoPPPM-a. Slijedom toga „ZoPPPM udovoljava načelu horizontalne jednakosti oporezivanja kao izrazu porezne pravednosti: porezni obveznici iste financijske sposobnosti plaćaju jednak poseban porez.”<sup>54</sup> Istovremeno, Ustavni sud utvrđuje da „ima ustavnu obvezu biti suzdržan u procjeni valjanosti odabira vrste porezne stope vezane uz pojedini porezni oblik.” Naprosto stoga što hrvatski Ustav ne sadržava odredbu o tzv. progresivnom oporezivanju.

Stoga: „Ostajući, dakle, na ‘vanjskim granicama’ načela porezne jednakosti u tom pitanju, Ustavni sud utvrđuje da u svjetlu konkretnih obilježja i okolnosti vezanih uz donošenje, učinke i privremeno trajanje ZoPPPM-a nije riječ o proizvoljnoj mjeri.”<sup>55</sup>

Ustavni sud u ovom je predmetu ocijenio i zauzeo stajališta i o drugim prigovorima podnositelja zahtjeva i prijedloga za ocjenu ustavnosti ZoPPPM-a. Ti prigovori odnosili su se na pitanja kao što su: poduzetnička i tržišna sloboda, obustava usklađivanja mirovina, je li ZoPPPM organski zakon, odnos ZoPPPM-a i ZMO-a i ima li ZoPPPM povratno djelovanje. O ocjenama i stajalištima Ustavnog suda o tim pitanjima vidjeti točke od 17. do 17.5. ove Odluke i Rješenja.

„18. Ustavni je sud u ovom ustavnosudskom predmetu ocijenio sljedeće:

a) Nesuglasnost s Ustavom samo pojedinih odredbi ZoPPPM-a i, sukladno tome, njegovo djelomično ukidanje – kako je to istaknuto u zahtjevu podnositelja i u određenom broju prijedloga – nije moguće, jer se kod obuhvatnog poreznog predmeta kao što je ZoPPPM praktično ne može pronaći formulacija kojom bi se neosporeni dio razgraničio od osporenog dijela zakona.

b) U provedenom je ustavnosudskom postupku Ustavni sud utvrdio da je 1. listopada 2009., stupanjem na snagu ZoPPPSD-a, otklonjen ozbiljan prigovor neustavnosti ZoPPPM-a koji bi – da je opstao – morao dovesti do utvrđenja nesuglasnosti osporenog ZoPPPM-a s člankom 14. Ustava i njegova ukidanja.

c) Ustavni je sud također ocijenio da ZoPPPM ne uvažava načelo prema kojem iznos dužnog poreza ne smije biti veći od iznosa povećanja porezne osnovice koji je doveo do oporezivanja. Stoga je teret snošenja posebnog poreza nejednako raspodijeljen u graničnom području, na prijelazima platnih razreda, to jest među skupinama poreznih obveznika čija je visina primanja granična u smislu članka 5. ZoPPPM-a. On, međutim, nije prekomjeran ni za jednu skupinu adresata ZoPPPM-a, pa ni za one adresate primanja kojih ulaze u granično područje na prijelazu platnih razreda,

---

54 Ibid; točka 15.3. stavak 1., str. 32.

55 Ibid; točka 15.3. stavak 8., str. 33.

jer i njima, nakon plaćanja posebnog poreza, ostaju primanja u iznosu od 2.940,80 kuna, dakle primanja iznad 2.814,00 kuna koliko iznosi visina zakonom zajamčene minimalne plaće. Postojanje eventualnog prekomjernog poreznog opterećenja navedenih adresata ZoPPPM-a u pojedinim konkretnim slučajevima Ustavni sud ne isključuje, ali se ta prekomjernost može ispitati samo u svjetlu osobitih okolnosti svakog konkretnog slučaja. U tim bi se postupcima zaštite pojedinačnih ljudskih prava onda primjenjivala i mjerila koja je s aspekta zaštite ljudskih prava ustanovio Europski sud u svojoj praksi, vezujući ih uz članak 3. Konvencije (prvi dio rečenice članka 23. stavka 1. hrvatskog Ustava).

d) Ustavni sud ocjenjuje da posebno značenje koje ZoPPPM ima za stabilnost javnih rashoda Republike Hrvatske trenutno ima prednost pred zahtjevima za ostvarenjem apsolutne jednakosti i pravednosti u ubiranju posebnog poreza. Privremeno ubiranje posebnog poreza zasnovano je na kvalificiranom javnom interesu, pa pojedine razlike koje ZoPPPM stvara među svojim adresatima, iako podložne kritici, ne dosižu stupanj zbog kojeg bi se taj zakon u ovom trenutku mogao proglasiti nesuglasnim s Ustavom.

Slijedi da poseban porez uveden ZoPPPM-om može u postojećem obliku biti privremeno zadržan u pravnom poretku Republike Hrvatske. Krajnja vremenska granica do koje je dopušteno važenje ZoPPPM-a, a time i ubiranje posebnog poreza (31. prosinca 2010.) razumno je postavljena, a Vlada Republike Hrvatske i unutar tog razdoblja ima obvezu pratiti i stalno ispitivati daljnje postojanje nužne potrebe za njegovom opstojnošću radi njegova eventualnog modificiranja ili ranijeg ukidanja.

e) ZoPPPM-om se ne narušava i ne ograničava poduzetnička i tržišna sloboda isplatiteljima poduzetnicima niti se njime utječe na njihovo sudjelovanje u gospodarskim odnosima. ZoPPPM-om se ne dira u pravo poduzetnika – isplatitelja plaća na samostalno određivanje plaća neovisno o tome je li riječ o određivanju plaća na način propisan Zakonom o radu ili Zakonom o trgovačkim društvima.

f) Privremena obustava usklađivanja rasta mirovina, propisana ZoPPPM-om, nije mjera koja bi bila nesuglasna Ustavu, jer ima legitiman cilj u javnom ili općem interesu. Ona vodi zadržavanju postojeće visine mirovina u slučaju smanjenja bruto plaća svih zaposlenih u Republici Hrvatskoj i smanjenja potrošačkih cijena, o kojima ovisi utvrđivanje aktualne visine mirovina.

g) ZoPPPM je donesen većinom glasova svih zastupnika Hrvatskog sabora, pa nije bilo potrebe da se u ovom ustavnosudskom postupku posebno ispituje je li ZoPPPM organski zakon ili ne.

h) Odnos između ZMO-a i ZoPPPM-a odnos je općeg i posebnog zakona koji se treba sagledavati u skladu s načelom *'lex specialis derogat legi generali'*.



i) ZoPPPM prihvaća opće načelo oporezivanja dohotka koje je propisano Zakonom o porezu na dohodak (tzv. načelo blagajne). Posebnim porezom oporezovale su se plaće, mirovine i drugi primici za srpanj 2009. (prije njegova stupanja na snagu 1. kolovoza 2009.), ali plaće, mirovine i drugi primici koji će se ostvariti u prosincu 2010., a koji će se isplatiti u siječnju 2011. ili kasnije neće podlijevati tom oporezivanju, čime je osigurana ravnoteža u razdoblju obračunavanja i plaćanja posebnog poreza. Stoga ZoPPPM ne djeluje povratno na način koji bi bio zabranjen člankom 89. stavkom 4. Ustava.”<sup>56</sup>

Zaključno, Odluku i Rješenje u ovom predmetu Ustavni sud donio je većinom glasova uz dva glasa protiv sudaca Mate Arlovića i Ivana Matije, koji su izdvojili mišljenje u tome predmetu.

Važno je možda ukazati na činjenicu da se Ustavni sud pozvao na svoje ovlasti iz članka 31. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu u točki IV. Izreke Odluke i Rješenja. Sama izreka Odluke i Rješenja glasi:

„**I.** Odbija se zahtjev za ocjenu suglasnosti s Ustavom članka 1. stavka 1., članka 3. i članka 5. stavka 1. Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke (‘Narodne novine’, broj 94/09.).

**II.** Ne prihvaćaju se prijedlozi za pokretanje postupka za ocjenu suglasnosti s Ustavom Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke (‘Narodne novine’, broj 94/09.).

**III.** Ustavni sud utvrđuje da je Zakon o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke (‘Narodne novine’, broj 94/09.) u suglasnosti s člankom 14. Ustava od dana njegova stupanja na snagu (1. kolovoza 2009.), koja je suglasnost pravna posljedica stupanja na snagu Zakona o posebnom porezu na primitke od samostalne djelatnosti i ostale primitke (‘Narodne novine’, broj 119/09.).

**IV.** Vlada Republike Hrvatske dužna je u okviru svojih ustavnih ovlasti:

**a)** u razdoblju do 31. prosinca 2010. pratiti i stalno ispitivati daljnje postojanje nužne potrebe za posebnim porezom u obliku uvedenom Zakonom o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke (‘Narodne novine’, broj 94/09.), i

**b)** predložiti Hrvatskom saboru usklađivanje posebnog poreza ovisno o padu intenziteta gospodarske krize u Republici Hrvatskoj u razdoblju do 31. prosinca 2010., odnosno njegovo ukidanje i prije tog roka.

**V.** U slučaju iz točke IV. b) ove izreke mora biti osigurana porezna jednakost poreznih obveznika obuhvaćenih Zakonom o posebnom porezu na primitke od samostalne djelatnosti i ostale primitke (‘Narodne novine’, broj 119/09.) s poreznim

---

56 Ibid; točka 18., str. 45.-46.

obveznicima obuhvaćenim Zakonom o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke ('Narodne novine', broj 94/09.).

VI. Ova odluka i rješenje objavit će se u 'Narodnim novinama'.

### **3. Odluka broj: U-I-5294/2013 i dr. od 18. lipnja 2014. („Narodne novine” broj 83/14.)**

O ovoj Odluci i u njoj zauzetim stajalištima Ustavnog suda Republike Hrvatske bilo je više riječi u poglavlju u kojem se obrađuju specifična pitanja o kojima Ustavni sud mora voditi računa kad provodi apstraktnu kontrolu ustavnosti poreznih zakona. Naime, u toj odluci većina tih specifičnosti pobrojana je u posebnom podpoglavljju 1. „Načelna stajališta” glave VI. Ocjena Ustavnog suda, str. 11.-13. Upravo stoga se ona ovdje još jednom spominje, bez ponavljanja analize iz točke III.3. *supra*.

### **4. Odluka broj: U-I-28/1993 od 17. travnja 1996. („Narodne novine” broj 33/95., 32/96. i 41/96. - ispravak)**

Ovom Odlukom Ustavni sud Republike Hrvatske ukinuo je odredbu članka 22. Zakona o porezu na promet nekretninama („Narodne novine” broj 53/90., 59/90., 61/91., 26/93. i 95/95.), smatrajući da je neustavan njezin sadržaj kojim je propisano „da se bez dokaza o plaćenom porezu na promet nekretnina ne može upisati prijenos prava vlasništva na nekretnini u zemljišne knjige ...” jer je to „ograničenje koje izlazi iz okvira Ustavom dopuštenih ograničenja prava vlasništva.”<sup>57</sup>

Bez prevelikog obrazlaganja, primjenom metode argumenta *a contrario* može se zaključiti da je stajalište Ustavnog suda Republike Hrvatske sljedeće: U sukobu između javnog i privatnog interesa koji je prisutan u poreznim odnosima moguće je ograničiti i pravo vlasništva, ali samo ako je to u okviru „Ustavom dopuštenih ograničenja prava vlasništva.”<sup>58</sup>

### **5. Rješenje broj: U-I-385/2009 i dr. od 18. veljače 2014. („Narodne novine” broj 30/14.)**

Ovim Rješenjem nisu prihvaćeni prijedlozi za ocjenu ustavnosti Zakona o doprinosima („Narodne novine” broj 84/08., 152/08., 94/09., 18/11., 22/12., 144/12. i 148/13.), kao ni Zakona o njegovim izmjenama i dopunama („Narodne novine” broj 152/08.).

---

57 Izbor odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske 1996. - 2009., „Narodne novine”, Zagreb, 2010., str. 1.

58 Ibid;

Ne ulazim ovdje u sve razloge zbog čega ti prijedlozi nisu prihvaćeni,<sup>59</sup> naprosto stoga što primarno želim ukazati na važno stajalište Ustavnog suda. Naime, Ustavni sud utvrdio je da „se doprinosi, kao jedan od financijskih instrumenata kojim se prikupljaju javni prihodi, po nekim svojim karakteristikama razlikuju od poreza, neka su ustavnosudska stajališta izražena u pogledu poreza, *mutatis mutandis*, primjenjiva i na doprinose, primjerice o granicama ovlasti Ustavnog suda u kontroli propisa.”<sup>60</sup>

## V. Zaključak

Ustavnosudska kontrola ustavnosti poreznih zakona u Republici Hrvatskoj, uz sve zajedničke karakteristike koje obilježavaju formalnu i materijalnu ocjenu ustavnosti bilo kojeg zakona, ima i svoje specifičnosti koje proizlaze iz specifičnosti poreza i njihovog značaja za ostvarivanje javnih kao općih državnih interesa. Specifičnost poreza, *per definitionem*, očituje se prije svega u činjenici da su oni osnovni, najznačajniji i najizdašniji izvor javnih prihoda, koje propisuje i ubire država na prinudan način, bez ikakve protučinidbe, iz dijela imovine fizičkih i pravnih osoba (ekonomskih subjekata) radi financiranja svojih obveza u javnom sektoru koje su od javnog – općeg interesa. Oni se ubiru kao izraz financijske suverenosti države prema načelu teritorijalnosti. Uz sve iskazano treba imati u vidu da su specifičnosti poreza povezane uz same razloge njihovog nastanka, te uz usku povezanost njihove pojave s pojavom same države.

Suvremene demokratske države, sukladno vremenu i prostoru na kojem djeluju, svojem socioekonomskom i sveukupnom političko-kulturnom realitetu, s jedne strane, a s druge, sukladno zadaćama i ciljevima koje žele ostvariti za svoju socijalnu i državnu zajednicu, svoje porezne sustave temelje na vrednotama i načelima na kojima općenito počiva njihovo ustavnopravno uređenje, ali i na dodatnim vrednotama i načelima koje su specifičnost poreznog sustava. Potonja su, u pravilu, visoko koherentna s tzv. stalnim načelima poreznih sustava (kao ekonomsko-financijskih načela). Ustavnopravni poredak Republike Hrvatske je za posebna (dodatna) načela imanentna poreznom sustavu pripisao načela pravednosti i jednakosti. Ta dodatna načela su, uz najviše vrednote ustavnog poretka koje su osnova za tumačenje Ustava, i opća načela na kojima počiva ustavno uređenje Republike Hrvatske kao socijalne države u kojoj se društveni odnosi temelje na socijalnoj pravdi, vladavini prava i zaštiti ljudskih prava i sloboda, obligatorni temelj za svakog tko pravno (zakonodavno) uređuje poreze, tko provodi zakone o porezima, kao i Ustavnog suda Republike Hrvatske kada ocjenjuje usklađenost

59 Zainteresirani čitatelj može ih pročitati u Izboru odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske za 2014., str. 13.-16.

60 Izbor odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske 2014., „Narodne novine”, Zagreb, 2015., str. 13.-16.

poreznih zakona s Ustavom. Razumljivo, jer su sve te vrednote i načela propisane samim Ustavom, pa po prirodi stvari niti jedan porezni zakon ne može izdržati propitivanje svoje ustavnosti ako je donesen suprotno tim načelima. No, uz specifičnosti koje su prisutne u provođenju ocjene ustavnosti poreznih zakona, napose iz sagledavanja dopunskih Ustavom zajamčenih načela pravednosti i jednakosti s cjelinom ustavnog teksta i najviših vrednota koje su temelj za njegovo tumačenje, dodatno treba imati u vidu specifičnost o kojoj se kod ocjene ustavnosti poreznih zakona svakako mora voditi računa. Ta specifičnost proizlazi iz specifičnog međuodnosa između javnog – državnog i privatnog (fizičkih i pravnih osoba gospodarskih subjekata) interesa odnosno Ustavom zajamčenog prava vlasništva. Sama činjenica prisutnosti javnog interesa, koja i jest bitni element na kojem počiva financijsko-fiskalna suverenost države, nominira ju kao isključivog destinatora uređivanja poreznog sustava. No, to nije i ne može biti državno apsolutno pravo. U državama vladavine prava gdje su u hijerarhijskoj nomenklaturi ustavnopravnog poretka ustavi najviši pravni akti i gdje je ustav najviše pravo, sam ustav propisuje okvir u kojem se država (njezin zakonodavac) mora kretati pri zakonodavnom uređivanju poreznog sustava. Unatoč slobodi zakonodavca da samostalno uređuje porezni sustav, ostaje njegova ustavna obveza da se kod tog uređivanja kreće u okviru Ustavom propisanih poreznih načela, te najviših ustavnih vrednota na kojima počiva ustavni poredak Republike Hrvatske. Drugim riječima, porezne obveze moraju biti utvrđene, propisane i raspoređene na sve porezne obveznike na način da budu razmjerne njihovoj ekonomskoj snazi, odnosno sukladno načelu ravnomjerne raspodjele poreznog tereta. Isto tako, zakonodavac kod donošenja poreznih zakona mora voditi računa o načelu socijalne države. Pored toga, propisivanje poreza je miješanje u druga ustavom zajamčena ljudska prava i slobode koja su povezana i/ili izravno proizlaze iz ustavnog jamstva prava vlasništva.

Sukladno Ustavu Republike Hrvatske (članka 16.) i konvencijskom pravu iz članka 1. Protokola 1. Europske konvencije, svako zadiranje (miješanje države) u ustavno jamstvo prava vlasništva mora biti: a) propisano zakonom; b) u javnom ili općem interesu; c) nužno i opravdano u demokratskom društvu, odnosno; d) razumno i razmjerno legitimnom cilju koji je propisan i želi se poreznim zakonom postići.

Drugim riječima, kod propisivanja poreznih zakona traži se da zakonodavac, unatoč javnom ili općem interesu, poštuje načelo razmjernosti da bi postigao ravnotežu između javnog i privatnog interesa. O svim tim pitanjima Ustavni sud dužan je voditi računa prilikom ocjene ustavnosti poreznih zakona. No, i kada utvrdi neustavnost poreznog zakona, odnosno neustavnost pojedinih njegovih odredbi, Ustavni sud vrlo pažljivo propituje kad će propisati stupanje na snagu svoje odluke. Naime, zbog učinaka ukidne odluke koja bi mogla prouzročiti nerazmjerno veće gospodarske štete od štete koju proizvodi njegova neustavnost, odnosno neustavnost pojedinih njegovih odredbi,

Ustavni sud, polazeći od svojih ovlasti, može odrediti kasniji (odgodni) rok stupanja na snagu svoje odluke. Prolongiranjem stupanja na snagu ukidne odluke Ustavni sud daje mogućnost zakonodavcu da u provođenju poreznih politika maksimalno smanji moguće štetne posljedice donošenja izmjena i dopuna, odnosno potpuno novog zakona, prije stupanja na snagu ukidne odluke.

U ovom sam radu pokazao da Ustavni sud Republike Hrvatske tako postupa kod ocjene ustavnosti poreznih zakona. To potvrđuje i njegova, sad se može reći, već stabilna ustavnosudska praksa. Gradeći svoju ustavnosudsku praksu, Ustavni sud Republike Hrvatske izgradio je ustavnopravna stajališta o ustavnopravnim načelima koja primjenjuje i provodi pri ocjeni ustavnosti poreznih zakona. Ta je stajališta izgrađivao i usvajao vodeći računa o znanstvenim stajalištima, stajalištima ESLJP i Saveznog ustavnog suda Savezne Republike Njemačke. Danas s pravom možemo reći da je praksa Ustavnog suda Republike Hrvatske, odnosno njegove odluke i rješenja te u njima zauzeta stajališta o ocjeni ustavnosti poreznih zakona, u skladu s praksom ESLJP, pa i Saveznog ustavnog suda Republike Njemačke, ali i da je postala nezaobilazna za pravne i ekonomske znanstvenike koji se bave poreznim i općenito financijskim pravom.

## VI. Literatura

1. Arlović, Mato: „Ocjena ustavnosti i zakonitosti drugih propisa”, Pravni fakultet Osijek, Pravni vjesnik broj 3-4/14.
2. Arlović, Mato: „Odluke Ustavnog suda Republike Hrvatske s posebnim osvrtom na odgodni rok (vrste, pravna priroda i učinci)”, rad izložen na okruglom stolu: „Pravna priroda odluka ustavnog suda i njihove posledice”, Miločer, Crna Gora, od 18. do 20. svibnja 2015. u organizaciji Ustavnog suda Crne Gore i zaklade Hanns Seidel Stiftung iz Savezne Republike Njemačke.
3. Bačić, Arsen: „Hrvatski izazovi konstitucionalizma”, Split, 2001.
4. Bačić, Arsen: „Prava izgubljena u tranziciji”, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu broj 1-2/2005.
5. Bačić, Arsen, Petar Bačić: „Ustavna demokracija i sudovi”, Split, 2009.
6. Borković, Ivo: „Upravno pravo”, II. izdanje, Zagreb, 2002.
7. Crnić, Jadranko: „Komentar Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske”, Zagreb, 2002.
8. Häberle, Peter: „Ustavna država”, Zagreb, 2002.
9. Jelčić, Barbara, Božidar Jelčić: „Porezni sustav i porezna politika”, Informator, Zagreb, 1998.
10. Jelčić, Božidar, Olivera Lončarić-Horvat, Jure Šimović, Hrvoje Arbutina, Nikola Mijatović: „Financijsko pravo i financijska znanost”, Narodne novine, Zagreb, 2008.
11. Krbek, Ivo: „Ustavno sudovanje”, JAZU, Zagreb, 1960.
12. Ljubić, Dubravko: „Ustav i ustavna država”, Hrvatska pravna revija, Zagreb, travanj 2010.
13. Omejec, Jasna: „Kontrola ustavnosti ustavnih normi”, Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske, broj 1/10.
14. Omejec, Jasna: „Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda u praksi Europskog suda za ljudska prava (*Strasbourgški acquis*)”, Zagreb, 2013.
15. Omejec, Jasna: „Pravni učinci ustavnosudske kontrole zakona i drugih propisa”, u „Ustav kao jamac načela pravne države”, Organizator, Zagreb, 2002.
16. Perić, Berislav: „Država i pravni sustav”, 6. izd., Informator, Zagreb, 1994.

17. Perić, Berislav: „Struktura prava”, Zagreb, 1974.
18. „Pravna enciklopedija”, Beograd, 1979.
19. „Pravni leksikon”, Zagreb, 2007.
20. Radbruch, Gustav: „Filozofija prava”, Beograd, 1980.
21. Smerdel, Branko: „Ustav Republike Hrvatske”, Zbirka propisa s komentarima, Informator, Zagreb, 2010.
22. Smerdel, Branko, Smiljko Sokol: „Ustavno pravo”, Zagreb, 2006.
23. Sweet, Stone A.: „Ustavi i sudska vlast”, u Daniele Caramani; „Komparativna politika”, Zagreb, 2013.
24. Sweet, Stone A.: „Politika ustavnog nadzora u Francuskoj i Europi”, u Arsen Bačić i Petar Bačić; „Ustavna demokracija i sudovi”, Split, 2009.
25. Ustav Republike Hrvatske, „Narodne novine” broj 85/2010. – pročišćeni tekst.
26. Ustavni zakon o Ustavnom sudu Republike Hrvatske, „Narodne novine” broj 49/2002. – pročišćeni tekst.
27. Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, prema izmjenama Protokolom broj 11, objavljena je u „Narodnim novinama – Međunarodni ugovori” broj 18/97., 6/99. – pročišćeni tekst, 8/99. – ispravak.
28. Presude Europskog suda za ljudska prava, navedene u tekstu rada.
29. Odluke i rješenja Ustavnog suda Republike Hrvatske, navedene u tekstu rada.





**Dr. Osman Kadriu**  
Sudija Ustavnog suda Republike Makedonije

## **PROBLEM RAZGRANIČENJA NADLEŽNOSTI REDOVNIH SUDOVA I USTAVNOG SUDSTVA – VAŽAN USLOV USTAVNOSUDSKE ZAŠTITE LJUDSKIH PRAVA**

### **Uvod**

Kao što može da se primeti sam naslov rada upućuje na jedan pokušaj da se problematizira pitanje ljudskih prava s jednog posebnog aspekta. Reč je o njihovom ostvarenju u praksi, u svakodnevnom životu. Za njihovo ostvarenje treba da se obezbedi pravna sigurnost i pravna zaštita. Pravna zaštita se obezbeđuje, između ostalog, i kompetencijom ustavnog sudstva. Međutim, u tom pogledu često se pojavljuju i konkretni problemi. Jedan od njih, skoro uvek prisutan, jeste jasno (precizno) razgraničenje nadležnosti redovnog sudstva, s jedne strane, i ustavnog sudstva, s druge strane. Ovaj problem je „dežurni zadatak” svake zemlje koja se opredeljuje i koja pretendira na kvalitetnu garanciju ljudskih prava i pred ustavnim sudom.

Na početku se zadržavamo na osnovnim pojmovima ljudskih prava i pozitivne regulative za to. O ovim pitanjima imamo, prvo, bogatu pravnu literaturu. Pravna regulativa je isto tako odgovarajuća i adekvatna.

Kad je reč o pozitivnoj regulativi o ljudskim pravima, naglašavamo još na samom početku uvoda ovog rada da ljudska prava predstavljaju materiju ustava, ustavnu materiju – *materia constitutionis* kao najvišeg pravnog akta u svakoj zemlji.<sup>1</sup>

Da su ljudska prava ustavna materija na nivou nacionalnog prava najbolje se može ustanoviti analizom ustavnih odredaba pojedinih ustava. Analiza ustavnih odredaba

---

1 Na osnovu naučnih istraživanja, posebno onih iz oblasti ustavnog prava, danas ima više od 100 zemalja u svetu koje poseduju ustav kao najviši pravni akt. Za njega se sreću i nazivi: osnovni zakon, fundamentalni zakon, zakon nad zakonima i slično.

upućuje na zaključak da se o ljudskim pravima govori da se ona utvrđuju u prvim glavama normativnog dela ustava. Druga posebnost se odnosi na broj odredaba na osnovu kojih se proklamiraju ljudska prava. U nekim ustavima više odnosno u nekim nešto manje od 1/3 ustavnih odredaba od ukupnog broja članova konkretnog ustava su odredbe koje sadrže značajna rešenja o ljudskim pravima. Samo kao primer navodimo primere ustavotvornih skupština odnosno zakonodavnih organa nekoliko zemalja. Ukratko podvlačimo rešenja Ustava Republike Albanije, Republike Makedonije i Republike Srbije. U Ustavu Republike Albanije od ukupno 183 člana odredbe članova 15–59 odnose se na ljudska prava.<sup>2</sup> U Ustavu Republike Makedonije, donesenom 1991. godine, od ukupnog broja od 134 člana, odredbe članova 9–59 ovog ustava posvećene su ljudskim pravima i slobodama.<sup>3</sup> Ustav Republike Srbije donesen je 2006. godine. Sadrži ukupno 206 članova i važna ustavna rešenja o ljudskim pravima. Ustavna rešenja ove zemlje sadržana su u članovima 18–81.<sup>4</sup>

Međutim, kada se govori o ljudskim pravima i njihovim utvrđivanjem i proklamovanjem u ustavima demokratskih zemalja ne može se zaobići međunarodno pravo. Međunarodna zajednica posebno je bila zainteresirana da se međunarodnim normama proklamuju ljudska prava. Međunarodna zajednica interesovanje pokazuje i danas. To se najbolje vidi od opredeljenja međunarodne zajednice u konkretnim međunarodnim aktima kao što su međunarodni paktovi, konvencije, rezolucije, deklaracije i drugo. Kad je reč o značajnim međunarodnim aktima, i u ovom osvrtu treba se podsetiti na poznatu i veoma važnu francusku Deklaraciju o pravima čoveka i građanina, usvojenu 1789. godine, koja predstavlja pisani dokument o ljudskim pravima. Usvajanje ove deklaracije je rezultat teorije, rezultat doktrine liberalizma.

Ljudska prava sankcionirana citiranom deklaracijom predstavljaju granicu državne vlasti, pa i same države. Ovo tim pre, *a fortiori*, što vlast uvek i u svakoj državi u sebi nosi stalnu opasnost od njene zloupotrebe, od njenih nosilaca, od njenih izvršilaca.<sup>5</sup>

Pored francuske Deklaracije o pravima čoveka i građanina, na konkretna opredeljenja o ljudskim pravima nailazimo i u drugim međunarodnim dokumentima. Od njih je dovoljno spomenuti pravnoznačajne i relevantne dokumente na nivou svetske organizacije, tačnije, u okviru OUN. Od njih izdvajamo: Univerzalnu

---

2 Ustav Republike Albanije je usvojen 22. 11. 1998. godine. Tekst Ustava je utvrdila Skupštine ove zemlje, a Ustav je usvojen na referendumu građana.

3 Ustav Republike Makedonije je usvojila Skupštine ove zemlje 17. 11. 1991. godine. Predstavlja prvi ustav usvojen posle osamostaljivanja Makedonije kao samostalne, nezavisne, demokratske i socijalne države.

4 Ustav Republike Srbije je donijela Narodna skupština 2006. godine na Drugoj posebnoj sednici održanoj 8. 11. 2006. godina posle prethodno održanog uspešnog republičkog referenduma.

5 Opširnije o tome, Deklaracija prava čoveka i građanina, 1789. godine.

deklaraciju o ljudskim pravima iz 1948. godine, Međunarodni pakt o građanskim i političkim pravima iz 1966. godine, Međunarodni pakt o ekonomskim, socijalnim i kulturnim pravima, isto tako usvojen 1966. godine. Navedene akte je usvojila Generalna skupština Organizacije ujedinjenih nacija u citiranim godinama.

Na osnovu izloženog, ljudska prava postaju značajan standard. Ona su važni atributi, važni sastavni delovi demokratije u jednoj zemlji. Istini za volju, demokratija je mnogo širi pojam. Fakt je da se demokratija, kao društveno uređenje, ne svodi samo na ljudska prava. No, isto tako je činjenica da nema demokratije bez ljudskih prava.<sup>6</sup> Prema tome, ljudska prava su realna prepreka samovolji moćnika, samovolji nosilaca vlasti. Ona su, drugim rečima, prava otpora državi. To su slobode otpora – *libertés résistances*. Ima i drugih atributa o ljudskim pravima, a oni izloženi u ovom radu imaju posebno značenje. U tom kontekstu, poznati mislilac M. Duverger, govoreći o ljudskim pravima, s pravom će reći da država, posebno ona koja se deklarira kao liberalna, treba uvek da ostavlja pojedincu jednu „zonu za slobodnu privatnu delatnost”, jedan „rezervirani domen”, u koje država ne treba da interveniše. Ako se država u tom smislu ne ponaša, onda je reč o totalitarnoj, a ne liberalnoj državi.<sup>7</sup>

Pri ovakvim opredeljenjima o ljudskim pravima s aspekta ustavnopravne teorije, nije slučajnost što se ljudska prava utvrđuju, proklamiraju i sankcionišu u samom ustavu. Time dobijaju na svome značenju. Ljudska prava postaju ustavna materija. Na taj način dobijaju jaču snagu i zajedno s ustavom jedne konkretne zemlje postaju opšta brana za apsolutnu i neodgovornu vlast.

Izloženo upućuje na zaključak, veoma jasan. Ustavom se jamče ljudska prava. Imamo proklamiranje ljudskih prava. To je jedna dimenzija ljudskih prava. No, ostaje druga strana medalje. Pitanje se odnosi na ostvarivanje odnosno neostvarivanje ljudskih prava. Ne možemo govoriti o ostvarivanju ljudskih prava ako imamo pojavu njihovog kršenja. Kršenje ljudskih prava može biti sistematsko ili incidentalno. Bitno je da u pogledu njihovog kršenja učestvuju državni organi, posebno organi državne vlasti. Vlast i njeni izvršioци su, po pravilu, prekršioци ljudskih prava.

U svim onim slučajevima u kojima imamo proklamiranje ljudskih prava, s jedne strane, imamo i njihovo kršenje odnosno neostvarivanje u praksi i u svakodnevnom životu, s druge strane, pa osnovano govorimo da nemamo **garanciju** ljudskih prava. Njihovo proklamiranje ostaje mrtvo slovo na papiru. Drugim rečima, imamo jednu „listu” lepih želja, međutim bez faktičkog ostvarivanja u praksi. Poradi izloženog, skoro svi savremeni ustavi ne zadovoljavaju se samo pukom proklamacijom ljudskih

6 Za izložena opredeljenja o ljudskim pravima i kod prof. dr Ratka Markovića, *Ustavno pravo i političke institucije*, Beograd, 1995. godine, str. 555.

7 Maurice Duverger, *Element de droit public*, Pariz, 1983, na više mesta u radu.

prava. Ustavom i ustavnim normama se sankcionišu celi kompleksi pitanja koja se prvenstveno tiču uslova čije ispunjenje je neminovnost, nužnost - *conditio sine qua non* za jedno kvalitetno uživanje ljudskih prava.

Za odgovarajuću pravnu zaštitu ljudskih prava, savremeni ustavni sistemi posebno potenciraju pravna sredstva i pravne mehanizme za njihovu zaštitu. Od pravnih mehanizama, u svakom pravnom sistemu, važno mesto imaju sudovi (sudska vlast), narodni pravobranilac (*ombudsman persona*), nadležne skupštinske komisije, i bez svake sumnje ustavni sud jedne zemlje u pitanju. U radu se elaborira uloga i nadležnost ustavnog sudstva s aspekta jasnih ograničenja između njegovih nadležnosti i nadležnosti redovnih sudova (razume se ako takvih ima – podvukao O. K.).

Zbog izloženih razloga, u zaokruženju ove problematike i u okviru prostora koji je dozvoljen, u nastavku ovog rada se zadržavamo na sledećim pitanjima: prvo, stanovišta za i protiv uvođenja ustavne žalbe i drugo, jasno razgraničenje nadležnosti redovnih sudova i ustavnog sudstva po pitanjima ustavnosudske zaštite ljudskih prava.

## 1. Stanovišta *pro et contra* uvođenja ustavne žalbe

### 1.1. Prethodne napomene

Nesumnjivo je da je pitanje ustavne žalbe i ustavnosudske zaštite ljudskih prava složeno pitanje. U sebi sadrži dosta pitanja, tema i dilema. Prethodno se zadržavamo na nekoliko ključnih pitanja u vezi s postavljenom temom.

Postoje razne podele ljudskih prava. Prema jednom kriterijumu, za podelu ljudskih prava koristi se vremenska distanca, vremenska dimenzija njihovog nastanka. Razlikuju se tri „generacije” ljudskih prava. U prvu generaciju ulaze lična i politička prava, u drugu generaciju ulaze ljudska prava koja se tiču ekonomskih, socijalnih i kulturnih prava i trećoj generaciji pripadaju takozvana „prava naroda”. No, zbog ograničenosti prostora, na njima se u ovom osvrtu nećemo zadržati.<sup>8</sup>

Važno je tretirati sledeća pitanja. Pitanja se tiču ostvarivanja ljudskih prava. Njihovim ostvarivanjem treba omogućiti da se ostvare važni ciljevi. Oni su mnogobrojni. Ciljevi koji se postižu ostvarivanjem ljudskih prava mogu se manifestirati u dva važna područja ili na dva nivoa. Prvi nivo se tiče domena ograničenja državne vlasti. Poštovanje ljudskih prava znači da se država i vlast uvek nalaze u određenim granicama. Prava i slobode čoveka su, faktički, granice u čijim okvirima se vrši vlast.

8 Opširnije o klasifikaciji ljudskih prava, Slobodan Perović, *Ljudska prava – tekovina škole prirodnog prava*, Beograd, 1998, str. 74–79.

Vlast ne sme da prekorači granice. Ako se granica prekorači imamo povredu, kršenje, nepoštovanje ljudskih prava.<sup>9</sup>

Drugi i veoma važan nivo ljudskih prava je onaj koji se tiče i koji se odnosi na domen socijalne pravde. Reč je o ekonomskim, socijalnim i kulturnim pravima. Ova „generacija” prava koja nastaje krajem XIX i početkom XX veka „obavezuje” državu da bude i socijalna. Država postaje jedna vrsta socijalne ustanove. Time država dobija i druge atribute. Ona nije samo pravna i politička ustanova. Ona je, prema tome, i socijalna ustanova.

Država kao socijalna ustanova treba da ima, u skladu s opredeljenjima doktrine liberalizma, aktivnu ulogu. Ona treba da interveniše u konkretnim oblastima. Potrebno je da interveniše u privredni život, da se stara o fizičkom razvoju čoveka, kao i o njegovom kulturnom razvitku. To su ciljevi i to je ideja ljudskih prava. U izloženoj dimenziji jasna su mišljenja M. Duvergera kada će on, između ostalog, reći da je osnovna ideja ljudskih prava „da obezbedi svim građanima materijalne uslove koji im omogućuju vršenje drugih javnih prava i sloboda”.<sup>10</sup>

Za ostvarivanje ljudskih prava potrebno je intervenirati na više nivoa. Reč je o kompleksu pitanja koja treba rešiti. Pitanja su povezana i tiču se konkretnih uslova. Njih ima mnogo i prema svojoj sadržini su različita. Opredeljujem se za njihovu podelu u dve grupe ili dva kompleksna uslova, i to: pod jedan - društveni uslovi i pod dva - pravna sredstva i pravni mehanizmi.

U pogledu društvenih uslova u jednom društvu, tačnije u svakoj državi, treba obezbediti i imati materijalnu proizvodnju. U višepartijskim sistemima da nema deoba između njih po pitanjima ljudskih prava. Ljudska prava treba tretirati kao najveće dobro društvene zajednice. Razume se, ne sme da bude verskih i nacionalnih deoba, kao ni raznih konflikata. U društvu treba da postoji društvena tolerancija. Birokratizacija u društvenim odnosima je ozbiljna smetnja razvitku i promoviranju ljudskih prava. Za ostvarivanje ljudskih prava važno je imati i osigurati razvijeno i efikasno javno mnjenje. I nešto važno. I pored činjenice da u višepartijskim sistemima postoje različite partijske ideologije, uvek treba graditi jednu opštu ideologiju. To, drugim rečima, znači da politika političkih stranaka treba da bude javna. Javnim politikama ostvaruju se opšti interesi. I zato se za javnu politiku često kaže da predstavlja javnu stvar – *res publica*. Javnim politikama ostvaruju se interesi građana. Ako se ne postupa na takav način, javna politika postaje privatna. Ona se privatizira i njom se ostvaruju partijski, lični, grupni, porodični, klanski interesi. Sve ovo se kosi s pozitivnim pravom i moralnim normama. Pri takvim devijacijama, koje nastaju s namerom ili bez nje,

9 Po pitanju ostvarivanja i neostvarivanja ljudskih prava, Slobodan Perović, citirano delo, str. 87–89.

10 Citirano iz dela prof. dr Ratka Markovića, citirano delo, str. 558.

s konkretnim ciljem ili bez cilja, gubi se iz vida jedna činjenica „da je čovek najveća vrednost društva”. Ovo je društveni fakt.<sup>11</sup>

Drugi kompleks uslova tiče se pravnih sredstava i pravnih mehanizama. Istakli smo da nije dovoljno samo proklamovati ljudska prava. Za njihovo ostvarivanje važno je obezbediti pravna sredstva i konkretne mehanizme. Mehanizmi treba da budu utvrđeni ustavom. Ako se to obezbedi, govorimo da se ljudska prava ostvaruju, s jedne strane, i dužnosti se ispunjavaju, s druge strane.

Prava i dužnosti utvrđeni ustavom se ostvaruju odnosno ispunjavaju neposredno na osnovu ustava. Kada ustav upućuje na zakon, zakonom se propisuje postupak i način ostvarivanja pojedinih prava. Ova konstatacija proizlazi iz sledećeg opšteprihvaćenog stanovišta u teoriji ustavnog prava. Naime, pri činjenici da se ljudska prava jamče ustavom jedne zemlje, jedno takvo opredeljenje ustavotvorca upućuje na jednu važnu ustavnu garanciju. Naime, ljudska prava su ustavna materija. Drugo, ljudska prava dobijaju status ustavnih prava. Treće, ljudska prava neposredno ostvaruje njihov titular, a to su građani, to su ljudi kao subjekti u pravu.

U ustavnonaučnom smislu posebno se elaboriraju izuzetci. A to znači da pored izloženih pravila ima izuzetaka u smislu da ustavna norma za pojedina ustavom garantovana prava i slobode upućuje na potrebu da se donese zakon. Zakon donosi zakonodavac. Zakonom i zakonskim rešenjima uređuje se način i postupak ostvarivanja ljudskih prava. Zakonom ne može da se ograniči, da se smanjuje ili na neki način degradira ustavom garantirano konkretno ljudsko pravo ili sloboda. I mišljenja poznatih konstitucionalista o ovom pitanju su nepokolebiva.

Ostvarivanje ljudskih prava na osnovu pravnih sredstava i pravnih mehanizama se zasniva na sledećim važnim načelima: prvo, obezbediti jednaku pravnu zaštitu; drugo, treba sankcionirati zloupotrebu prava; treće, svakome se jamči pravo na žalbu ili drugo pravno sredstvo (pravni lek) protiv odluka državnih organa, sudova ili drugih institucija; četvrto, treba obezbediti sudsku zaštitu u smislu upotrebe „redovnog pravnog puta”; peto, ustavna žalba i ustavnosudska zaštita ljudskih prava u onim zemljama u kojima se sankcionira ovakvo pravno sredstvo; šesto, treba omogućiti građanima da ostvare pravo u postupku za zaštitu ljudskih prava i sa upotrebom konkretnih pravnih sredstava i pred međunarodnim institucijama; sedmo, ograničenost slobode i prava da postoje samo u jednakim slobodama i pravima drugih; osmo, pravo na naknadu štete koja se građanima prouzrokuje radnjama, postupcima i ponašanjem državnih organa, a sve to u skladu s normama građanskog prava i na osnovu odredaba zakona o obligacionim odnosima jedne zemlje.

---

11 O izloženom, prof. dr Ratko Marković, citirano delo, str. 589. i u nastavku.

## 1.2. Uvođenje ustavne žalbe kao važnog instituta u zaštiti ljudskih prava

Za ustavnopravnu teoriju je uvek bilo aktuelno pitanje potrebe da se ustavna žalba ustanovi ili ne ustanovi. Drugim rečima, bilo je diskutabilno, da ne kažemo i sporno, a diskutabilno je i sada pitanje konstitucionalizacije ustavne žalbe. Naziv ustavna žalba (na engleskom – *constitutional complaint*) faktički je bukvalni prevod nemačkog naziva *verfassungsbeschwerde*. Tvorcem ovog naziva smatra se poznati nemački teoretičar Seydel s kraja XIX veka.<sup>12</sup> U teoriji su prisutni argumenti *pro et contra* ustavne žalbe, no, s druge strane, prednjače argumenti za uspostavljanje ovog pravnog sredstva koje predstavlja dopunski mehanizam i izuzetno se koristi. Prema tome, postoje dva stanovišta u ovom pogledu. Svako od njih ima svoje argumente. Ukratko rečeno, uzimamo si za pravo da raspravljamo o dvema teorijama, i to o negativnoj i pozitivnoj.

Prema negativnoj teoriji ima dovoljno pravnih sredstava i pravnih mehanizama za zaštitu ljudskih prava. Uvođenje ustavne žalbe je nepotrebno i suvišno. Ova teorija svoje tvrđenje bazira na važnim pravnorelevantnim okolnostima. Praksa potvrđuje jednu okolnost, a naime, u onim pravnim sistemima u kojima se koristi ustavna žalba za zaštitu ljudskih prava, dobar broj žalbi se odbija. Ustavne žalbe nisu bile uspešne. Drugi argument se odnosi na činjenicu da ustavna žalba nije opšteprihvaćeni institut. Njenim uspostavljanjem stvara se kontroverzna funkcija suda.<sup>13</sup>

Ozbiljna primedba koja se upućuje stanovištu za uspostavljanje ustavne žalbe je problem između redovnog i ustavnog sudstva. U svim slučajevima, odnosno u onim pravnim sistemima u kojima je ustanovljena ustavna žalba, ona ne može da se podnese pre iscrpljivanja pravnih sredstava u redovnom pravnom putu. I kada je u pitanju odnos između redovnog sudstva, s jedne strane, i ustavnog sudstva, s druge strane, zagovornici ove teorije govore o partnerskom odnosu između ovih institucija. Govore da obe institucije imaju isti cilj, a to je zaštita ljudskih prava zajamčenih ustavom date zemlje. Polazeći i od ovih argumenata, u jednom delu pravne nauke s pravom se podvlači da uvođenjem ustavne žalbe nastaje paralelizam između navedenih institucija u pogledu njihovih ustavom utvrđenih nadležnosti.

Važan je i sledeći argument koji upućuje na negaciju ustavne žalbe. Naime, uspostavljanjem ustavne žalbe ozbiljno se povređuje samostalnost i nezavisnost sudske vlasti. Ovo tim pre, *a fortiori*, što skoro sve odluke sudske vlasti podležu preispitivanju

---

12 Olivera Vučić, *Ustavna žalba – o razlozima uvođenja ovog sredstva neposredne zaštite ljudskih prava i sloboda ujemčenih ustavom*, „Pravna riječ”, broj 18/2009, str. 97.

13 Opširnije o izloženim stavovima, Dragan Stojanović, *Ustavno pravo*, II, Niš, 2007, str. 369 i Darko Simović, *Ustavna žalba – teorijskopravni okvir*, Anali Pravnog fakulteta u Beogradu, broj 1/2012, str. 204–205.

od strane ustavnog suda. Faktički, dolazimo u situaciju da se ustavni sud transformiše u „svojevrsnu vrhovnu instancu redovnog suda”. Ustavni sud postaje sud četvrtog stepena u sudskoj vlasti.

Od drugih argumenata protiv uspostavljanja sudske žalbe potencira se i sledeće. Naime, kada građanin odnosno čovek koristi sva redovna i vanredna pravna sredstva i pravne lekove u redovnom pravnom putu i na svim instancama, mala je verovatnoća da će njegova ustavom zajamčena prava biti povređena. Ovo je dodatni argument da nema potrebe za uvođenjem ustavne žalbe pred ustavnim sudom.

## **2. Ljudska prava i nadležnosti ustavnog sudstva i redovnih sudova**

Izloženi argumenti teorije koja negira potrebu uvođenja ustavne žalbe ili ustavne tužbe nisu sasvim bez osnova. Osnov i povod za negativnu teoriju daju konkretna ustavna i zakonska opredeljenja nacionalnog prava pojedinih zemalja u pogledu nadležnosti redovnog i ustavnog sudstva, koje pitanje je postavljeno u ovom radu. Pravna regulativa u pojedinim zemljama nije koherentna. Ona je šarolika po pitanjima uslova i postupka pred ustavnim sudovima o ostvarivanju konkretnih ljudskih prava i sloboda, tačnije rečeno njihove pravne zaštite.

U gore navedenom „sporu” tri situacije zaslužuju da budu razmotrene. Govorimo o nadležnostima redovnog i ustavnog sudstva. Prva situacija je ona kada za povredu određenog prava ili određene slobode nije predviđen „redovni pravni put”. Samo kao primer, razrešenje sudija sudova opšte nadležnosti na svim instancama; razrešenje predsednika konkretnog suda; razrešenje državnih tužilaca; razrešenje člana ili članova sudskih saveta kao i saveta državnih tužilaca, kao i drugih nosilaca konkretnih funkcija. Po pravilu, u ovim slučajevima pravo na pravnu zaštitu je isključeno. Ovo zbog toga što nisu predviđena pravna sredstva i pravni lekovi (redovni i vanredni) protiv prvostepenih odluka nadležnih organa. Njihove odluke su konačne, pravosnažne i izvršne. U onim zemljama u kojima je utvrđena nadležnost ustavnih sudova da rešavaju o ustavnim žalbama (tužbama) navedenih nosilaca pravosudnih ili drugih funkcija, je veoma pozitivno rešenje. U Republici Makedoniji ova mogućnost ne postoji. U ovim slučajevima ustavni sud postupa kao sud prvog i poslednjeg stepena.

Druga situacija je znatno složenija. Reč je o slobodama i pravima za koje je, usled njihove povrede, obezbeđena redovna sudska zaštita. Reč je o zaštiti pred redovnim sudstvom. Za ova prava i slobode nije sporno da postupak pred redovnim sudstvom treba da bude okončan pravosnažnim aktom na konkretnoj sudskoj instanci. Međutim, problem je za koja prava i slobode može da se obezbedi pravna zaštita pred ustavnim



sudstvom. Pristup u komparativnim ustavnopravnim sistemima je različit. U pogledu ove situacije nailazimo na tri opredeljenja u komparativnim pravnim sistemima. Prvo, u pojedinim zemljama je obezbeđena pravna zaštita i pred ustavnim sudom za osnovna ljudska prava za koja je prethodno vođen postupak pred redovnim sudovima. Drugo, u nekim sistemima, veoma retkim, pravna zaštita pred ustavnim sudom je obezbeđena jednom generalnom klauzulom, jednom opštom odredbom. Naime, ustavnosudska zaštita se obezbeđuje za povredu onih sloboda i prava ako je u redovnom sudstvu građaninu, kao stranci u postupku, povređeno „pravo na suđenje” pred nadležnim sudom ili ako građaninu nije obezbeđeno „pravo na odbranu pred sudom”. Osnovano se postavlja kao problem pred ustavnim sudom, s napomenom kako je moguće da takve povrede nisu odstranjene na višim instancama redovnog sudstva. Tumačenjem ustavne norme ustavnom sudu ostaje da zaključi o dozvoljenosti upotrebe pravnog sredstva pred njim u gore navedenim slučajevima.

Treća situacija je ona koja ukazuje da je broj osnovnih ljudskih prava za koja se predviđa ustavnosudska zaštita ograničen. Ustavotvorac ima restriktivan pristup prema osnovnim ljudskim pravima u pogledu njihove ustavnosudske zaštite. Drugim rečima, primenjuje se metod – *numerus clausus* ljudskih prava za koja država obezbeđuje pravnu zaštitu pred ustavnim sudom. Ovoj grupi pravnih sistema pripada i ustavnosudski sistem Republike Makedonije. Saglasno Ustavu Republike Makedonije iz 1991. godine,<sup>14</sup> ustavnosudska zaštita je obezbeđena samo za tri slobode i prava. Te slobode i prava su: prvo, sloboda ubeđenja, savesti, misli i javnog izražavanja mišljenja; drugo, pravo političkog udruživanja i dejstvovanja; i treće, zabrana diskriminacije među građanima po osnovu pola, rase, religije, nacionalne, društvene i političke pripadnosti.<sup>15</sup>

Prema tome, kad ustavni sud jedne zemlje raspravlja o povredi konkretnih prava i konkretnih sloboda, za koja je obezbeđena ustavnosudska zaštita, a koja povreda bude izvršena konkretnim zakonom ili drugim pozitivnim propisom, sud ove akte tretira i za njih vodi „konkretan spor”. Ovo ne slučajno se naglašava. Ovo zbog toga što se drugačije postupa u slučaju „apstraktnog” spora. Naime, u okviru nadležnosti ustavnog sudstva u pogledu normativne kontrole, njegove odluke o neustavnosti odnosno nezakonitosti normativnih akata, imaju dejstvo *erga omnes*. U ovom smislu njegove odluke imaju kasatorno dejstvo. To proizlazi iz prirode ustavnog spora, kao „apstraktnog”<sup>16</sup>.

14 Ustav Republike Makedonije je objavljen u „Službenom vesniku RM” br. 52/1191.

15 Za diskriminaciju Ustav Republike Makedonije ima konkretno opredeljenje u vezi s njenom zabranom, koje pitanje se određuje odredbama člana 9. Ustava Republike Makedonije, 1991. godine. Po odnosu slobode i prava za koja se predviđa i garantuje ustavnosudska zaštita, konkretnije u odredbama člana 110, stav 1, alineja 3. Ustava Republike Makedonije.

16 O izloženom, prof. dr. Pavle Nikolić, Ustavno pravo, Beograd, 1995., str. 385-390

**Poreska prava u Makedoniji i njihova zaštita.** - U vezi izloženih pravila sasvim ukratko o poreskim pravima i obavezama građana u Republici Makedoniji. Za poreska prava u Makedoniji nije obezbeđena ustavno sudska zaštita. Naime, za eventualnu povredu prava iz oblasti poreza i poreskog sistema, a ima ih, građanima je obezbeđen „redovan pravni put”, pred upravnim i sudskim organima. Za poreska prava nije obezbeđena ustavno sudska zaštita u smislu vođenja „konkretnog” spora pred Ustavnim sudom Makedonije. Međutim, ako postoji konkretna povreda poreskih prava na osnovu zakonskih rešenja ili rešenja drugih propisa, pokrenutom inijcijativom pred Ustavnim sudom Republike Makedonije, sud o konkretnim zakonima odnosno drugim propisima rešava o njihovoj ustavnosti odnosno zakonitosti prema pravilima ustavnog „apstraktnog” spora. U slučaju utvrđivanja neustavnosti odnosno nezakonitosti zakona odnosno propisa – odluke Ustavnog suda su kasatorne.

Pred Ustavnim sudom Makedonije imalo je, ima i sada, konkretnih ustavnih sporova „apstraktne” prirode za konkretne zakone iz oblasti poreskog prava<sup>17</sup>.

Prema drugom stanovištu odnosno teoriji, opredeljujemo se da je nazovemo pozitivna, uspostavljanje ustavne žalbe je potreba. Njom se doprinosi zaštiti ljudskih prava, i to na dva nivoa kao što su: prvo, kada postoji povreda ustavnih prava u redovnom pravnom putu, što podrazumeva i iscrpljivanje svih pravnih sredstava; i drugo, u svim onim slučajevima u kojima se konkretnim aktom ili radnjom organa povređuju konkretna ustavna prava, no, u ovom drugom slučaju nije obezbeđena redovna sudska zaštita.

U prilog pozitivnoj teoriji nabrajaju se značajni argumenti. Od njih potenciramo: prvo, ustavna prava se ostvaruju neposredno. Imamo neposredno ostvarivanje, a to je rezultat ustavne norme. Ustavno je opravdano da građani imaju i neposrednu ustavnosudsku zaštitu u smislu ustavnosudskog sudovanja.

U pogledu zagovora da uspostavljanjem ustavne žalbe nastaje paralelizam navedenih institucija (sudska vlast i ustavni sud), pozitivno stanovište koje se zalaže *pro* ima svoje argumente. Tačno je da su retki primeri povrede ljudskih prava u onim slučajevima u kojima je pravosnažno okončan postupak u redovnom pravnom putu, no, i za takve slučajeve u korist građanina je da se obezbedi zaštita pred ustavnim sudom. Ustavni sud treba da utvrdi da li je povređeno neko konkretno pravo, proklamovano ustavom, u redovnom sudstvu. S druge strane, da ne može biti reči o paralelizmu proizlazi i iz sledećeg. Naime, ustavni sud u postupku po ustavnoj žalbi ne postupa kao sud pune jurisdikcije. Time on ne utvrđuje činjenično stanje; on ne ispituje da

---

17 Konkretnije o tome, samo kao primere i za jednu celovitiju pretstavu citiramo nekoliko odluka Ustavnog suda Republike Makedonije: U. Br. 213/2007; U.br. 152/2008 od 11. 02. 2009. godine i U.br. 237/2016 od 21. 11. 2017 godine.

li je činjenično stanje potpuno, niti utvrđuje tačnost činjeničnog stanja. Ustavni sud ne ispituje primenu materijalnog prava. Ustavni sud ispituje povredu ustavnih normi, odnosno povredu ustavom proklamovanih ljudskih prava.<sup>18</sup>

Posebno treba potencirati da je osnovna - primarna nadležnost ustavnog suda da ceni i oceni ustavnost zakona i drugih propisa. Kada ustavni sud postupa po ustavnoj žalbi, ovde je njegova nadležnost subsidijarne prirode. Ovde sud ispituje ustavnost **primene** zakona ako je primenom povređeno ustavno pravo žalioaca. Drugim rečima, sud ne rešava „obične pravne greške”.<sup>19</sup> Ustavni sud u postupku odlučivanja po ustavnoj žalbi vrši kontrolu „mikroustavnosti”. Pravni zaključak je jasan. Na osnovu izloženog jasno proizlazi da ustavni sud štiti ustavna prava odnosno ustavom proklamovana ljudska prava **tumačenjem i primenom ustava**, dok redovno sudstvo ovu zaštitu obezbeđuje **tumačenjem i primenom zakona**.

Argumentima pozitivnog stanovišta za uvođenje ustavne žalbe mogu se izvući sledeće konstatacije. Ustavna žalba je dopunski mehanizam. Ona nije redovno pravno sredstvo. Ona se podnosi i koristi kao izuzetak. Ove konstatacije još jednom upućuju na zaključak da uspostavljanjem ustavne žalbe ne nastaje paralelizam između sudske vlasti i ustavnog suda. I obrnuto. Kad bi se prihvatilo stanovište da je ustavna žalba redovno pravno sredstvo onda bi proizašlo da je ustavni sud jedini i isključivi zaštitnik ustavom proklamovanih ljudskih prava, što nije tačno.<sup>20</sup>

Na osnovu izloženih argumenata, mišljenja smo da pozitivna teorija, teorija o uvođenju ustavne žalbe danas preovlađuje. Nju prihvata veći broj ustavnosudskih sistema. Razume se, sistem ustavne žalbe nije savršen i nije završen, o čemu je bilo reči u ovom radu.

## Umesto zaključka

U radu je učinjen jedan pokušaj da se tangira i ustavnopravno istraži jedan segment ljudskih prava i njihovog ostvarivanja. Bilo je reči o problemu razgraničenja nadležnosti redovnih sudova i ustavnog sudstva s aspekta njihove pravne zaštite i, posebno, ustavnosudske zaštite.

Za jednu jasniju predstavu o postavljenim pitanjima polazili smo od jedne, za nas važne činjenice i okolnosti, tj. da se dâ jedan pregled važnih institucija i ključnih reči

---

18 O izloženom konkretnije, Dragan Stojanović i Olivera Vučić, *Domašaj ustavnosudskog ispitivanja odluka redovnih sudova u postupku odlučivanja o ustavnim žalbama građana*, „Pravni život”, Beograd, broj 14/2009, str. 891.

19 Ratko Marković, *Ustavni sud u Ustavu Republike Srbije*, iz 2006. godine. Anali Pravnog fakulteta u Beogradu broj 2/2007, str. 36.

20 Darko Simović, citirano delo, str. 206–209.

o ljudskim pravima. U tom kontekstu je apostrofirana međunarodna i nacionalna regulativa. Za ljudska prava je ključno pitanje njihovo ostvarivanje u praksi. Ovo tim pre što ako jedna zemlja nije obezbedila pravna sredstva i pravne mehanizme, tada još uvek ne možemo govoriti da imamo garanciju ljudskih prava. Govorimo o spisku „lepih želja”, no, faktički, bez konkretne realizacije. Zbog toga se u radu posebno zadržavamo na ustavnosudskoj zaštiti ljudskih prava. Od pravnih sredstava – ustavna žalba je aktuelno pitanje. Nezavisno od argumenata „za” i „protiv” nje, podržavamo mišljenje da je ona veoma uspešno pravno sredstvo pred ustavnim sudovima.

Izloženo u ovom radu ukazuje i upućuje na jedan važan zaključak. Ovde ne završava lista svih potrebnih odgovora na celu jednu lepezu pitanja koja se tiču ljudskih prava i njihove pravne zaštite.

Kada pravimo jednu dublju analizu prakse ustavnih sudova zemalja našeg regiona, posebno u sferi ustavnosudske zaštite ljudskih prava, možemo slobodno konstatovati da su ustavni sudovi još uvek u doba svoje „mladosti”. Treba učiniti još veće misaone napore, prvo, u razvoju naučne misli; drugo, u sferi zakonodavstva; i treće, posebno u praktičnoj primeni ustavnih rešenja, sve to s ciljem da se obezbedi da ustavni sud bude u pravom i punom smislu zaštitnik ljudskih prava.

**Prof. Dr. Marc Desens**  
Universität Leipzig

## **VERFASSUNGSRECHTLICHE GRENZEN FÜR DAS STEUERRECHT IN DEUTSCHLAND**

### I. Rechtsstaatliche Grenzen

1. Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung
2. Grundsatz des Vertrauensschutzes und Bestimmtheitsgebot
3. Grundsatz des Vertrauensschutzes und Rückwirkungsverbot

### II. Grundrechtliche Grenzen

1. Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) als Maßstab der Lastengleichheit im Steuerrecht
  - a) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Konkretisierung des Gebots gleicher steuerlicher Lastenverteilung
  - b) Der Grundsatz der vertikalen und horizontalen Steuergerechtigkeit
  - c) Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch andere Verfassungsinhalte
    - aa) Das Gebot der Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums
    - bb) Das Gebot der Förderung von Ehe und Familie im Steuerrecht
  - d) Rechtfertigungen für eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips
    - aa) Typisierung
    - bb) Lenkungsnormen
2. Die Eigentumsgarantie

Das deutsche Grundgesetz geht von einem Staat aus, der die **Rahmenbedingungen einer freien Wirtschaft garantiert** und **nicht selbst erwerbswirtschaftlich tätig** wird. Er ist daher auf die **Erhebung von Steuern** angewiesen<sup>1</sup>. Das deutsche Grundgesetz geht damit von der **öffentlichen Teilhabe an der privaten Finanzkraft** aus. Er begrenzt diese jedoch durch das **Rechtsstaatsprinzip** und die **Grundrechte**, die das **Eigentum** (Art. 14 Abs. 1 GG) sowie die **Berufsfreiheit** (Art. 12 Abs. 1 GG) gewährleisten und durch den **allgemeinen Gleichheitssatz** (Art. 3 Abs. 1 GG) die gleiche Heranziehung zu den öffentlichen Lasten anordnen<sup>2</sup>.

## I. Rechtsstaatliche Grenzen

### 1. Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Das deutsche Grundgesetz nicht ausdrücklich den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung. Als **Eingriffsrecht** trifft das Steuerrecht jedoch immer auf **grundrechtliche Gesetzesvorbehalte** und damit auf den **Vorbehalt formeller (Parlaments-)Gesetze**. Steuerliche Eingriffe sind nur zulässig, wenn und soweit sie auf **einer gesetzlichen Grundlage** beruhen – sog. **Gesetzmäßigkeit der Besteuerung**. Selbst wenn kein Eingriff in ein spezielles Grundrecht vorliegt, ergibt sich nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung „jedenfalls“ aus der **allgemeinen Handlungsfreiheit** (Art. 2 Abs. 1 GG)<sup>3</sup>. Darüber hinaus setzt auch **Art. 20 Abs. 3 GG** den **Vorbehalt des Gesetzes** und damit die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung voraus, da die Gesetzesbindung der Verwaltung zumindest im Eingriffsbereich ein eigenmächtiges Vorgehen der Exekutive ausschließt.

Jedoch ist es auch im Steuerrecht nicht ausgeschlossen, dass sich aus dem Wortlaut **keine Entscheidung über eine bestimmte Rechtsfrage** entnommen werden kann, also eine sog. **Gesetzeslücke** besteht<sup>4</sup>. Dann stellt sich die Frage, ob es möglich ist, diese auch durch eine **Analogie zu Lasten des Steuerpflichtigen** zu schließen. Das wird zum Teil mit dem Argument verneint, dass die Analogie zu einem Grundrechtseingriff ohne gesetzliche Grundlage führe<sup>5</sup>. Seit einigen Jahren gehen

---

1 P. Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof, HStR V, § 118 Rn 1 ff.

2 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 20. Aufl., 2017, Rn. 155.

3 BVerfG, 2 BvL 5/91 ua, BVerfGE 87, 153 (169).

4 Zum Begriff der Gesetzeslücke Barth, Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht, 1996, S. 63 ff.

5 Vgl. hierzu die Nachweise bei Englisch, in: Tipke/Lang, § 5 Rn 81 ff und Jochum, Grundfragen des Steuerrechts, 2012, S. 99.

jedoch der Bundesfinanzhof (BFH)<sup>6</sup> und andere Teile des Schrifttums<sup>7</sup> zunehmend davon aus, dass unter besonderen Bedingungen auch eine Analogie zum Nachteil des Steuerpflichtigen zulässig ist. Voraussetzung ist aber, dass das Gesetz – gemessen an seiner eigenen Absicht und der ihm immanenten Teleologie – **unvollständig** und somit **ergänzungsbedürftig** ist und seine Ergänzung nicht einer gesetzlich gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht. In solchen Fällen dient die Analogie der **Verwirklichung des Gleichheitssatzes** und durchbricht auch nicht das Vertrauen auf das Gesetz. Es muss sich aber um eine „**planwidrige Regelungslücke**“ handeln. Das ist aber nur der Fall, wenn die Bürger nach dem erkennbaren Zweck des Gesetzes davon ausgehen konnten, dass der Regelungsgehalt auch über den Wortlaut hinausgeht, also auch Fälle erfasst werden, die zwar nicht anhand der bloßen Begriffe, aber anhand des **Bedeutungszusammenhangs** und des **Sinngehalts der Norm** in dessen Regelungsbereich einbezogen werden können.

## 2. Grundsatz des Vertrauensschutzes und Bestimmtheitsgebot

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung wird ergänzt durch den rechtstaatlich und grundrechtliche abgeleiteten **Grundsatz des Vertrauensschutzes**. Nach diesem müssen Eingriffe in das Vermögen des Einzelnen müssen für den Steuerbürger aus dem zugrunde liegenden Gesetz erkennbar sein. Er muss sich auf die Belastungen einstellen können, die auf ihn zukommen. Daher folgt aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes u.a. das sog. **Bestimmtheitsgebot**.

Nach dem **Grundsatz der Tatbestandsbestimmtheit** muss ein Steuertatbestand nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß bestimmt sein<sup>8</sup> und sich vom Bürger erschließen lassen<sup>9</sup>. Dem ist jedoch bereits Genüge getan, wenn der Gesetzgeber die wesentlichen Bestimmungen mit hinreichender Genauigkeit trifft, so dass Behörden und Gerichte „auftauchende Zweifelsfragen mithilfe der anerkannten Auslegungsmethoden“ beantworten können<sup>10</sup>. Mit diesem Maßstab hat sich das Gebot bisher als stumpfes Schwert erwiesen. In der bisherigen Spruchpraxis des BVerfG waren die Anforderungen stets erfüllt.

---

6 BFH BStBl II 1992, 956 mwN; BStBl II 2014, 806.

7 Schenke, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, 2007, S. 216 ff; Desens, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 2011, S. 238 ff.

8 BVerfGE 13, 153 (160).

9 BVerfGE 34, 348 (367); 49, 343 (362); 99, 216 (243); 108, 186 (235).

10 BVerfGE 21, 209 (215); 127, 335.

Auch der Versuch, aus dem Bestimmtheitsgrundsatz einen **Grundsatz der Normenklarheit** abzuleiten, der besagen soll, dass der Gesetzgeber die steuerlichen Vorschriften so genau, verständlich und klar fassen muss, wie dies nach der Eigenart des zu steuernden Lebenssachverhalts mit Rücksicht auf den Normzweck möglich ist<sup>11</sup>, ist bisher noch nicht praktisch wirksam geworden.

### 3. Grundsatz des Vertrauensschutzes und Rückwirkungsverbot

Im Steuerrecht kommt es nicht selten vor, dass sich steuerliche Belastungen **rückwirkend** negativ auf **Vermögensdispositionen** des Steuerpflichtigen auswirken. So ist es etwa möglich, dass der Gesetzgeber im Laufe einer Veranlagungsperiode das Einkommensteuergesetz verschärft (etwa die Bemessungsgrundlage erweitert oder den Tarif erhöht), so dass bereits zugeflossene Teile des Jahreseinkommens zusätzlich belastet werden. Der Steuerpflichtige kann die ihn treffende Steuerlast aber nur dann **vorausberechnen** und diese Berechnung zur Grundlage seines Handelns machen, wenn ihm die **Rechtsfolgen des Steuertatbestandes bekannt** sind. Grundsätzlich gilt deshalb auch im Steuerrecht das **Rückwirkungsverbot**. Das BVerfG leitet es aus den Grundrechten und dem Rechtsstaatsprinzip ab<sup>12</sup>.

Anders als im Strafrecht mit Art. 103 Abs. 2 GG) erklärt das deutsche Grundgesetz rückwirkende **belastende Gesetze** im Steuerrecht nicht als schlechthin unzulässig. Traditionell wird unterschieden zwischen **echter Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen)** und **unechter Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung)**.

Eine **echte Rückwirkung** liegt vor, wenn der Beginn des zeitlichen Anwendungsbereichs einer Rechtsnorm auf einen Zeitpunkt festgelegt ist, der vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem die Norm rechtlich existent, dh gültig geworden ist<sup>13</sup>. Demgegenüber liegt eine **unechte Rückwirkung** vor, wenn eine Norm den Eintritt ihrer Rechtsfolgen von Gegebenheiten aus der Zeit vor ihrer Verkündung abhängig macht<sup>14</sup>.

Eine **echte Rückwirkung** ist im Steuerrecht grundsätzlich **unzulässig**. Eine **Ausnahme** ist nur möglich, wenn **zwingende Gründe des Gemeinwohls** oder ein **nicht (mehr) vorhandenes schutzwürdiges Vertrauen** des Einzelnen eine

---

11 Dazu *Birk*, in: FS Spindler, 2011, S. 13 (21).

12 BVerfGE 97, 67 (78); 127, 1; 127, 61; 27, 31.

13 BVerfGE 72, 200 (241).

14 BVerfGE 72, 200 (242).



Durchbrechung gestatten<sup>15</sup>. Dies kann etwa der Fall sein, wenn eine Regelung **unklar bzw. verworren** ist und der Betroffene nach der rechtlichen Situation zu dem Zeitpunkt, auf den der Eintritt der Rechtsfolge vom Gesetz bezogen wird, mit einer Klarstellung rechnen musste. „Unklar“ ist aber nicht mit „auslegungsbedürftig“ gleichzusetzen. Der Gesetzgeber darf einen Auslegungstreit nicht mit einer rückwirkenden Gesetzesänderung entscheiden<sup>16</sup>.

Dagegen wird eine **unechte Rückwirkung** verfassungsrechtlich regelmäßig als **zulässig** angesehen. Ursprünglich hatte das BVerfG hier angenommen, dass das Wohl der Allgemeinheit dem Vertrauen der Betroffenen in den Fortbestand der alten Regelung normalerweise vorgeht<sup>17</sup>. Seit 2010 legt das BVerfG jedoch einen strengeren Maßstab an und prüft auch, ob die **Verhältnismäßigkeit** gewahrt ist<sup>18</sup>.

Die **Abgrenzung** zwischen echter und unechter Rückwirkung kann im Einzelfall schwierig sein. Für das **Einkommensteuerrecht** geht das BVerfG davon aus, dass eine **echte Rückwirkung** vorliegt, wenn die Norm **nach Ablauf des Veranlagungszeitraums** verkündet wird und für den abgeschlossenen Veranlagungszeitraum die Rechtsfolgen nachträglich ändert<sup>19</sup>. Wird dagegen eine Regelung **während des Veranlagungszeitraums** verkündet, liegt lediglich eine **unechte Rückwirkung** vor<sup>20</sup>, weil die Rechtsfolge (= das Entstehen der Steuer) regelmäßig erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (= Kalenderjahr) eintritt (vgl. § 36 Abs. 1 iVm § 25 Abs. 1 EStG).

Gerade bei Änderungen, die noch den **laufenden Veranlagungszeitraums** betreffen, prüft das BVerfG auch die unechte Rückwirkung an einem strengeren Maßstab. Berücksichtigt werden dabei vertrauensbegründende Dispositionen des Steuerpflichtigen und die Verhältnismäßigkeit im Einzelfall. Die unechte Rückwirkung ist dann nur zulässig, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt<sup>21</sup>.

---

15 BVerfGE 72, 200 (258); 97, 67 (79 f); 123, 111 (129 f).

16 BVerfGE 135, 1; *Drüen*, Ubg 2014, 683; *Hey*, JZ 2014, 500; *Michael*, JZ 2015, 425; a.A. *Lepsius*, JZ 2014, 488; *ders.*, JZ 2015, 435.

17 BVerfGE 97, 67 (79) unter Hinweis auf BVerfGE 92, 277 (344); krit bereits *Pieroth*, Rückwirkung und Übergangsrecht, 1981, S. 84 ff.

18 BVerfGE 127, 1; 127, 61; 127, 31. dazu *Birk*, FR 2011, 1; *Desens*, StuW 2011, 113. Danach (leicht abweichend) BVerfGE 132, 302; dazu *Desens*, FR 2013, 148.

19 BVerfGE 72, 200 (242 ff); 127, 1.

20 BVerfGE 97, 67 (80); 127, 1 mwN.

21 BVerfGE 127, 1; 127, 61; 127, 31.

Eine strengere Prüfung bei unechten Rückwirkungen nimmt das BVerfG auch an, wenn die Änderungen zwar nur für die Zukunft gelten, aber **konkret vorhandene Vermögensbestände** durch die Besteuerung „entwerten“<sup>22</sup>. So dürfen bei der **Verlängerung einer sog. Spekulationsfrist** die Wertsteigerungen nicht erfasst werden, die in den Zeitraum der **alten (bereits abgelaufenen) Frist** fallen, auch wenn die **neue gesetzlich verlängerte Frist** noch nicht abgelaufen ist<sup>23</sup>.

## II. Grundrechtliche Grenzen

Der Steuereingriff des Staats wird ferner durch die **Grundrechte** begrenzt. Maßgeblich ist hier der **allgemeine Gleichheitssatz** (Art. 3 Abs. 1 GG), der den Gesetzgeber auf das gerechte Maß der Belastung verpflichtet. **Freiheitsgrundrechte**, die einen Abwehr steuerlicher Eingriffe in grundrechtlich geschützte Freiheitspositionen gewährleisten, haben bisher vor allem als Verstärkung des gleichheitsrechtlichen Prüfungsmaßstabes Bedeutung erlangt.

### 1. Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) als Maßstab der Lastengleichheit im Steuerrecht

Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) ist die **Fundamentalnorm staatlicher Verteilungsgerechtigkeit** und gebietet die konsequente **Gleichbehandlung des (wesentlich) Gleichen** und die Ungleichbehandlung des (wesentlich) Ungleichen durch Bildung und Anwendung gerechter Vergleichsmaßstäbe<sup>24</sup>.

Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) fordert hierbei sowohl **Rechtsetzungsgleichheit** durch den Gesetzgeber als auch **Rechtsanwendungsgleichheit**, also die gleichmäßige Anwendung der Steuergesetze durch Verwaltung und Gerichtsbarkeit. Wird die **Gleichheit im Belastungserfolg** bereits durch die **rechtliche Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens** prinzipiell verfehlt, kann zur Verfassungswidrigkeit der Gesetzes selbst führen (sog. **strukturelles Vollzugsdefizit**)<sup>25</sup>.

---

22 BVerfGE 127, 1; 127, 61; 127, 31.

23 BVerfGE 127, 1.

24 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 20. Aufl., 2017, Rn. 171 mwN.

25 BVerfGE 84, 239 (LS 1, 268 ff.); 10, 94 ff.; dazu *Birk*, *StuW* 2004, 277 ff.; *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, 1999.

## a) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Konkretisierung des Gebots gleicher steuerlicher Lastenverteilung

Der Gleichheitssatz muss bereichsspezifisch konkretisiert werden<sup>26</sup>. Gleichheit im Steuerrecht heißt unterschiedliche Belastung je nach **individueller wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit**<sup>27</sup>. Teilweise verbindet das BVerfG das Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Gleichheitsprüfung mit dem **Gebot der Folgerichtigkeit**<sup>28</sup>. Danach ist der Gesetzgeber ist verpflichtet, „die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig iSd **Belastungsgleichheit** umzusetzen“<sup>29</sup>. Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gilt besonders strikt für die **Einkommensteuer**<sup>30</sup>.

Im **Einkommensteuerrecht** wird der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durch das sog. **Nettoprinzip** konkretisiert. Die Bestimmung der **Ist-Leistungsfähigkeit** erfolgt, indem von dem erzielten **Roheinkommen** die **erwerbssichernden** und **existenzsichernden Aufwendungen** abgezogen werden. Leistungsfähigkeit entsteht also erst, nachdem der Einkommensbezieher seine **Erwerbsvoraussetzungen geschaffen** und seine **zwangsläufigen Daseinsvoraussetzungen** finanziell gesichert hat<sup>31</sup>. Das steuerbare Einkommen eines Steuerpflichtigen muss deshalb auch als Netto-Größe aufgefasst werden, wobei zwischen objektivem und subjektivem Nettoprinzip unterschieden wird.

Nach dem **objektiven Nettoprinzip** sind grundsätzlich diejenigen Beträge bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zu verschonen, die der Steuerpflichtige zur **Erhaltung** und **Sicherung** seiner Einkommensquelle aufwendet. Allerdings muss der Gesetzgeber nicht unbedingt den tatsächlichen Aufwand zum Abzug zulassen, sondern kann auch **typisieren**. Zudem kann er das objektive Nettoprinzip bei Vorliegen **gewichtiger Gründe** durchbrechen<sup>32</sup>.

Nach dem **subjektiven Nettoprinzip** kommt eine steuerliche Teilhabe des Staates an dem privatwirtschaftlichen Einkommen des Steuerbürgers nur in Betracht, soweit

---

26 BVerfG, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (134).

27 BVerfGE 82, 60 (86); *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 169 ff; *Desens*, StuW 2016, 240; *F. Kirchhof*, BB 2017, 662.

28 Krit *Tappe*, JZ 2016, 27.

29 BVerfGE 117, 1 (31); 122, 210 (231) mwN.

30 BVerfGE 61, 319 (351); 66, 214 (223).

31 BVerfGE 99, 280 (290 f); 101, 297 (310), stRspr.

32 BVerfGE 81, 228 (237); 122, 210 (234); dazu *Desens*, StuW 2016, 240 (247 ff.).

das **Einkommen** für die Steuerzahlung überhaupt **verfügbar** („disponibel“) ist<sup>33</sup>. Daher sind auch leistungsfähigkeitsmindernde Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die ihm zur Gewährleistung der **persönlichen, ökonomischen Daseinsvoraussetzungen** notwendig erwachsen, zu berücksichtigen. Das gilt unabhängig vom sozialen Status der Familie, denn indisponible Aufwendungen können nicht Grundlage der steuerlichen Leistungsfähigkeit sein und sind damit nicht steuerbar<sup>34</sup>.

Im **Verbrauch- und Verkehrsteuerrecht** spielt das Leistungsfähigkeitsprinzip keine Rolle<sup>35</sup>. Gerade bei **indirekte Steuern** kann auf die individuelle Leistungsfähigkeit keine Rücksicht genommen werden. Auch die durch Verbrauchsteuern relativ stärkere Belastung der Familien ist im System der indirekten Steuern notwendig angelegt und muss daher bei der Einkommensteuer durch eine sachgerechte Bemessung des indisponiblen Einkommens, das nicht besteuert werden darf, kompensierend berücksichtigt werden<sup>36</sup>.

## b) Der Grundsatz der vertikalen und horizontalen Steuergerechtigkeit

Bei der Prüfung von Steuergesetzen am Maßstab des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) ist zwischen **horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit** zu unterscheiden: „In vertikaler Richtung muss die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen. In horizontaler Richtung muss darauf abgezielt werden, dass Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden“<sup>37</sup>. Kurz: Gleich Leistungsfähige müssen gleich, unterschiedlich Leistungsfähige entsprechend ihrer unterschiedlichen Leistungsfähigkeit ungleich behandelt werden.

## c) Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch andere Verfassungsinhalte

Als Ordnungsprinzip ist das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auf die **Konkretisierung durch den Gesetzgeber** angewiesen<sup>38</sup>. Der normative

---

33 BVerfGE 99, 88 (96); dazu *Desens*, *StuW* 2016, 240 (250 f.).

34 BVerfGE 82, 60 (87 f.).

35 Krit dazu *Englisch*, *StuW* 2015, 52 (54).

36 BVerfG, 1 BvR 2129/07, DVBl 2008, 105.

37 BVerfGE 82, 60 (89) unter Verweis auf *Birk*, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, 1983, S. 165, 170.

38 *Birk/Desens/Tappe*, *Steuerrecht*, 20. Aufl., 2017, Rn. 182 mwN.

Gehalt des Leistungsfähigkeitsprinzips wird deshalb auch ganz wesentlich durch die **verfassungsrechtlichen Wertentscheidungen des Grundgesetzes** beeinflusst.

### **aa) Das Gebot der Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums**

Das BVerfG bindet die Lastenverteilungsentscheidung des Gesetzgebers auch an die Wertentscheidungen des Grundgesetzes zur **Menschenwürde** (Art. 1 Abs. 1 GG) und zum **Sozialstaatsprinzip** (Art. 20 Abs. 1 GG)<sup>39</sup>. Hat danach der Staat dem mittellosen Bürger die Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein durch **Sozialleistungen** zu sichern, wäre es systemfremd, dem Bürger zunächst durch Besteuerung zu nehmen, was ihm danach als Sozialhilfe zurückgewährt werden müsste. Was der Steuerpflichtige für seine **Existenzsicherung** benötigt, darf ihm nicht wegbesteuert werden<sup>40</sup>. Das Gebot der Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums konkretisiert so das subjektive Nettoprinzip. Es verlangt, dass **sachliche Existenzminimum** in **realitätsgerechter Höhe** anhand des sozialhilferechtlichen Existenzminimums freigestellt wird<sup>41</sup>, was durch den einen **Grundfreibetrag im Einkommensteuertarif** (§ 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG: 9000 € [2018]) geschieht. Auch Beiträge zu einer **Krankenversicherung**, die einen Schutz gewährleistet, der auch Sozialhilfeempfängern gewährt wird, gehören zum zu verschonenden Existenzminimum<sup>42</sup> und müssen daher abziehbar sein (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

### **bb) Das Gebot der Förderung von Ehe und Familie im Steuerrecht**

Ehe und Familie stehen nach Art. 6 Abs. 1 GG unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung. Für das Steuerrecht wird hieraus ein **Benachteiligungsverbot von Ehe und Familie** entnommen<sup>43</sup>. An die Existenz einer Ehe oder Familie dürfen also keine steuerlichen Nachteile im Verhältnis zu Nicht-Verheirateten und Nicht-Familien geknüpft werden. Deshalb war etwa eine Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer nach § 26 EStG aF, die einen Progressionsnachteil mit sich brachte, verfassungswidrig<sup>44</sup>.

---

39 BVerfGE 82, 60; 99, 216 (233); 99, 246 (259).

40 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 20. Aufl., 2017, Rn. 182 mwN.

41 BVerfGE 87, 153 (169).

42 BVerfGE 120, 125.

43 BVerfGE 99, 216 (232).

44 BVerfGE 6, 55.

Das BVerfG folgert aus Art. 6 Abs. 1 GG zudem, dass bei der Einkommensteuer das **sachliche Existenzminimum** des unterhaltsberechtigten **Ehegatten** und der **Kinder** steuermindernd berücksichtigt wird<sup>45</sup>. Beim Ehegatten geschieht dies durch die Verdoppelung des Grundfreibetrags im **Ehegatten-Splittingtarif** (§ 32a Abs. 5 EStG). Für Kinder werden **Freibeträge** gewährt (§ 32 Abs. 6 EStG: 4788 € für das sachliche Existenzminimum und 2640 € für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf [2018]).

Die eingetragene **Lebenspartnerschaft gleichgeschlechtlicher Paare** wird der Ehe im Steuerrecht gleichgestellt. Das hat das BVerfG auf der Grundlage des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) eingefordert, der auch eine mittelbare Benachteiligung aufgrund der sexuellen Orientierung verbietet<sup>46</sup>.

#### d) Rechtfertigungen für eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips

Soll der Grad der Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips ein hohes Maß erreichen, muss der gesetzgeberische Spielraum für Durchbrechungen sehr eng gefasst werden.<sup>47</sup> Kein Rechtfertigungsgrund ist daher jedenfalls ein **rein fiskalischer Zweck**<sup>48</sup>, weil dann jede Ungleichbehandlung mit dem Ziel staatlicher Einnahmenerhöhung begründet werden könnte.

Allgemein lässt sich zudem die Aussage treffen, dass eine Durchbrechung einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zumindest einen **besonderen sachlichen Grund** bedarf, das BVerfG aber beim subjektiven Nettoprinzip (etwa beim Gebot der Steuerfreiheit des Existenzminimums) einen strengeren Maßstab anlegt. Welche Anforderungen an den besonderen sachlichen Grund zu stellen sind, lässt sich nicht allgemein sagen. Nach jüngster BVerfG-Judikatur steigen die Anforderungen für eine Abweichung mit ihrem **Umfang und Ausmaß** und damit mit ihrer **Intensität**,<sup>49</sup> was Ausdruck einer strengen **Verhältnismäßigkeitsprüfung** ist. Allgemein werden – neben Missbrauchsbekämpfungsnormen<sup>50</sup> und Kompensationen<sup>51</sup> – vor allem **Typisierungen**

---

45 BVerfGE 82, 60 (86 ff); 99, 216 (231 ff); 99, 246 (259 f).

46 BVerfGE 126, 400 zur ErbSt; 132, 179 zur GrEStG; 133, 377 zur ESt.

47 Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 171.

48 BVerfGE 82, 60 (89); 116, 164 (182); 122, 210 (233); 126, 286 (299 f.); 135, 126 (150 f.); BVerfG DStR 2016, 359 (371).

49 So BVerfGE 138, 136 (181); 139, 285.

50 BVerfGE 127, 224 (255); 139, 285.

51 Vgl. BVerfGE 105, 73 (113 f.) zu Rechtfertigung steuerlicher Vorteile durch Kompensation außersteuerlicher Nachteile; BVerfGE 116, 164 (187) zur Rechtfertigung steuerlicher Vorteile zur Kompensation anderer steuerlicher Nachteile; enger Hey, AöR 128 (2003), 226 (241 ff.); BVerfGE

und **außerfiskalische Lenkungs- und Förderungsziele** als Rechtfertigungsgründe anerkannt.

### aa) Typisierung

Im „Massenfallrecht“ des Steuerrechts muss der Gesetzgeber nicht jeden Einzelfall nach seiner Eigenart betrachten, sondern darf grundsätzlich die „Normalfälle“ in einem Tatbestand erfassen und abweichende Fälle entsprechend behandeln (sog. **Typisierung**). Werden rechnerischen Grundlagen (Freibeträge, Pauschbeträge für den Werbungskostenabzug, vgl. § 9a EStG), handelt sich um eine **Pauschalierung**. Die damit verbundene **Gleichbehandlung von Ungleichem** kann vor Art. 3 Abs. 1 GG durch **Vereinfachungszwecke** gerechtfertigt sein<sup>52</sup>, indem der Verwaltung der Normvollzug erleichtert wird.

Die von Typisierungen und Pauschalierungen setzt stets voraus, dass der Gesetzgeber tatsächlich den „typischen Fall“ – realitätsgerecht – erfasst hat<sup>53</sup>. Zudem muss die Typisierung **verhältnismäßig**, also zur Vereinfachung geeignet, erforderlich und angemessen sein<sup>54</sup>. Daran fehlt es etwa, wenn die Vereinfachungsnorm neue (andere) schwierige Abgrenzungskriterien einführt, die ihrerseits ähnlich schwierig zu handhaben sind wie die eine Einzelfallprüfung verlangende Regelung.

### bb) Lenkungsnormen

Nach Judikatur des BVerfG ist es heute zweifelsfrei, dass der Gesetzgeber mit Hilfe des Steuerrechts **außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele** zu verfolgen darf.<sup>55</sup> Widerspricht eine solche Förder- oder Lenkungsnorm einer Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, stellt sich die Frage, mit welcher Strenge die Durchbrechung gerechtfertigt werden muss.

Im Schrifttum wurde hier einerseits gefordert, der außerfiskalische Förder- und Lenkungszweck einen „**Gemeinwohlgrundwert**“<sup>56</sup> verlangt, also einen Zweck mit

---

125, 1 (35 f.) zur (strengeren) Rechtfertigung steuerlicher Nachteile zur Kompensation anderer steuerlicher Vorteile.

52 BVerfGE 137, 350 (375 f.); 138, 136 (225); BVerfG DStR 2015, 1678 (1686 f.).

53 BVerfG, 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6 f.); 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 (310); BVerfGE 112, 164 (180 f.); 112, 268 (280 f.); 116, 164 (182 f.); 117, 1 (31); 120, 1 (30); 122, 210 (232 f.); 123, 1 (19); 125, 1 (37); 126, 268 (278 f.); 127, 224 (245 f.); 137, 350 (375 f.); 139, 285.

54 BVerfGE 103, 310 (319).

55 BVerfGE 15, 147 (161); 19, 119 (125); 29, 327 (331); 30, 250 (264); 36, 66 (70 f.); 84, 239 (284); 93, 121 (147); 99, 280 (296); 105, 73 (112); 110, 274 (292); 138, 136 (181 f.).

56 Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 249.

„**verfassungsrechtlich bedeutsamen Stellenwert**“<sup>57</sup>. Andere haben den Schwerpunkt auf eine **strenge Abstimmung** zwischen verfolgten Lenkungsziel und Ausgestaltung des Lenkungsstatbestandes gelegt.<sup>58</sup>

Das BVerfG war hier bisher großzügiger: Zwar muss eine Lenkung bzw. Förderung zwar zumindest aus **Gründen des Gemeinwohls** erfolgen.<sup>59</sup> Dafür sollen aber grundsätzlich „**sachbezogene Gesichtspunkte**“ ausreichen, die sich „nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Umstände stütz(en)“.<sup>60</sup>

Zudem verlangt das BVerfG zwar einerseits, dass der **Begünstigtenkreis sachgerecht abzugrenzen** ist.<sup>61</sup> Andererseits wird aber hervorgehoben, dass der Gesetzgeber bei Entscheidung weitgehend frei sei, welche **Sachverhalte, Personen oder Unternehmen** gefördert werden sollen<sup>62</sup>. Und wenn im Vergünstigungsstatbestand zumindest eine gleichheitsgerechte Umsetzung<sup>63</sup> mit einem Mindestmaß **zweckgerechter Ausgestaltung** verlangt wird<sup>64</sup>, ist wirklich auch nur ein Mindestmaß gemeint. Nach jüngster BVerfG-Judikatur soll zumindest bei der Abwägung das **Ausmaß** der mit der Verschonung bewirkten Ungleichbehandlung berücksichtigt werden, was je nach ihrer Intensität zu einer strengeren Kontrolle der Förderziele bis hin zu einer **strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung** führen kann.<sup>65</sup>

Zwischenzeitlich hatte das BVerfG den Maßstab angezogen und verlangt, dass ein Förderungs- und Lenkungsziel nur dann geeignet ist, rechtfertigende Gründe für Durchbrechungen zu liefern, wenn der Lenkungsziel mit **hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet** ist<sup>66</sup>. Mittlerweile hat das BVerfG auch hier die Anforderungen wieder zurückgeschraubt und verlangt lediglich, dass der Lenkungsstatbestand von einer **erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung** getragen sein muss,<sup>67</sup> was anhand der üblichen Auslegungsmethoden festgestellt werden kann.<sup>68</sup>

---

57 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 20. Aufl., 2017, Rn. 197.

58 Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 245 ff.

59 BVerfGE 93, 121 (147) mit Verweis auf BVerfGE 38, 61 (79 ff.); 138, 136 (181 f.).

60 BVerfGE 138, 136 (182); vgl. bereits den insoweit „großen Spielraum“ bei BVerfGE 110, 274 (293) BVerfGE 117, 1 (32).

61 BVerfGE 117, 1 (32); 110, 274 (293); 138, 136 (182).

62 BVerfGE 117, 1 (32); 110, 274 (293); 138, 136 (182).

63 BVerfGE 122, 210 (231 f.).

64 BVerfGE 105, 73 (113); 117, 1 (33); 122, 210 (231).

65 BVerfGE 138, 136 (182 f.); ebenso zu Typisierungen BVerfGE 139, 285.

66 BVerfGE 93, 121 (148); 99, 280 (296).

67 BVerfGE 105, 73 (112 f.); 110, 274 (293); 116, 164 (182); 117, 1 (31 ff.); 121, 108 (120). Zurückgehend auf BVerfGE 93, 121 (148); 99, 280 (296): „Lenkungsziel (muss) mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet (sein)“.

68 BVerfGE 135, 126 (151 f.); 137, 350 (367 f.).



## 2. Die Eigentumsgarantie

Der Besteuerungseingriff wird auch durch die Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) begrenzt. Traditionell ist das BVerfG jedoch davon ausgegangen, dass die Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) nur **konkrete vermögenswerte Rechtspositionen** schützt, aber grundsätzlich nicht das Vermögen als solches und somit auch nicht vor der Auferlegung von Geldleistungspflichten<sup>69</sup>.

Eine Ausnahme galt nur, wenn die Steuer den Betroffenen übermäßig belastet und seine Vermögensverhältnisse so grundlegend beeinträchtigt, dass sie eine **erdrosselnde Wirkung** hat, die einem Zugriff auf das Eigentumsobjekt gleichkommt<sup>70</sup>. Der Eingriff in die Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) folgt dann aber letztlich nicht aus der Belastungswirkung der Steuer, sondern ist Folge der **Gestaltungswirkung**: Eine überhöhte Hundesteuer beschränkt nicht das Eigentum am Geld, aus dem die Steuer entrichtet wird, sondern das Eigentum am Hund („**faktische Verbotswirkung**“)<sup>71</sup>.

Der 2. Senat des BVerfG hat versucht, strengere Maßstäbe zu entwickeln und ausgeführt, dass die steuerliche Gesamtbelastung durch Ertragsteuern und Vermögensteuer „in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand“ liegen muss<sup>72</sup>. Nach teilweise deutlicher Kritik in Rspr und Literatur<sup>73</sup> ist der 2. Senat des BVerfG von dieser Auffassung abgerückt und hat klargestellt, dass sich aus der Eigentumsgarantie (Art. 14 GG) **keine** allgemein verbindliche, absolute Belastungsobergrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung („**Halbteilungsgrundsatz**“) ableiten lässt<sup>74</sup>.

Jedoch wurde vom 2. Senat des BVerfG daran festgehalten, dass Steuern in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) eingreifen, wenn der Steuerzugriff tatbestandlich an das **Innehaben vermögenswerter Rechtspositionen anknüpft** („Bestand des Hinzu erworbenen“)<sup>75</sup>. Eine Belastungsobergrenze ergibt sich dabei höchstens aus dem **Verhältnismäßigkeitsgrundsatz**<sup>76</sup>.

---

69 BVerfGE 81, 108 (122); 95, 267 (300); 96, 375 (397); 115, 97 (109 f, 114 f).

70 BVerfGE 78, 232 (243); 95, 267 (300).

71 Vgl BVerwGE 150, 225 (229 f).

72 BVerfGE 93, 121 (138); zurückgehend auf *P. Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213 ff.; zustimmend *Lang*, NJW 2000, 457; *Seer*, FR 1999, 1280.

73 Sondervotum, Böckenförde zu BVerfGE 93, 121 (149 ff); BVerfG, 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 (300); *Birk*, DStJG 22 (1999), 7 (20 f); *Wieland*, DStJG 24 (2001), 29 (37 ff).

74 BVerfG, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (114 f); vgl auch BVerfG, 1 BvR 1334/07, BVerfGK 15, 89.

75 BVerfG, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (112 f).

76 BVerfG, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (111 f); *Wernsmann*, NJW 2006, 1169 ff.



**Prof. dr. Marc Desens**  
Univerzitet u Lajpcigu

## **USTAVNOPRAVNE GRANICE POREZNOG PRAVA U NJEMAČKOJ**

### I. Granice sa stanovišta pravne države:

1. Načelo zakonitosti oporezivanja,
2. Načelo zaštite povjerenja i određenosti,
3. Načelo zaštite povjerenja i zabrana retroaktivnog dještva.

### II. Granice sa stanovišta osnovnih prava:

1. Opće načelo jednakosti (član 3. stav 1. Osnovnog zakona) kao mjerilo jednakosti opterećenja u poreznom pravu
  - a) Princip ekonomske sposobnosti kao konkretizacija načela jednake raspodjele poreznog opterećenja;
  - b) Načelo vertikalne i horizontalne porezne pravičnosti;
  - c) Konkretizacija principa ekonomske sposobnosti putem drugih sadržaja ustava;
    - aa) Zahtjev za uvažavanje egzistencijalnog poreznog minimuma,
    - bb) Zahtjev za pružanje podrške braku i porodici u poreznom pravu,
  - d) Opravdanja za odstupanje od principa ekonomske sposobnosti;
    - aa) Tipizacija,
    - bb) Norme usmjeravanja.
2. Garancija vlasništva

Ustav SRNj polazi od države koja **garantira okvirne uvjete slobodne privrede, a sama država ne učestvuje kao komercijalni učesnik na tržištu.** Zato je primorana

da **naplaćuje poreze**<sup>1</sup>. Njemački ustav u tom smislu polazi od **učesća javnog sektora u privatnoj finansijskoj sposobnosti**. Mada to učesće ograničavaju **principi pravne države i osnovna prava**, kojima se garantira **vlasništvo** (član 14. stav 1. GG), sloboda izbora zanimanja (član 12. stav 1. GG) i **opće načelo jednakosti pred zakonom** (član 3. stav 1. GG) koji nalažu jednako raspoređivanje javnih opterećenja<sup>2</sup>.

## I. Granice sa stanovišta pravne države

### 1. Načelo zakonitosti oporezivanja

Njemački ustav ne navodi izričito načelo zakonitosti oporezivanja. Kao **pravo kojim se zadire u prava drugih**, porezno pravo, ipak, uvijek nailazi na **ograničenja usljed osnovnih prava**, a time i na **uvjet postojanja formalnih (parlamentarnih) zakona**. Porezni zahvati su dozvoljeni samo i u mjeri u kojoj se temelje na **nekoj zakonskoj osnovi** - (riječ je o) tzv. **zakonitosti oporezivanja**. Čak i u slučaju da nije riječ o zahvatanju u neko posebno osnovno pravo, prema shvatanju Saveznog ustavnog suda (BVerfG), načelo zakonitosti oporezivanja „u svakom slučaju” temelji se na **općoj slobodi postupanja** (član 2. stav 1. GG)<sup>3</sup>. Pored toga, i član **20. stav 3. Osnovnog zakona (GG)** polazi od **uvjeta postojanja zakona**, a time i zakonitosti oporezivanja, pošto se obavezivanjem uprave da poštuje zakon, makar u oblasti zahvatanja u prava drugih, isključuje neovlašćeno postupanje izvršne vlasti.

Ni u okvirima poreznog prava ne može da se isključi mogućnost da iz samog teksta (propisa) ne može da se izvede (odgovarajući) zaključak o nekom određenom pravnom pitanju i da, prema tome, postoji takozvana **pravna ili zakonska praznina**<sup>4</sup>. U tom slučaju nameće se pitanje da li je moguće da se takva praznina popuni putem **analogije na teret poreznog obveznika**. Na to pitanje se dobija negativan odgovor koji u nekim slučajevima glasi da analogija dovodi do zahvatanja u osnovna prava bez zakonskog osnova<sup>5</sup>, mada Savezna revizorska ustanova (BFH)<sup>6</sup> i drugi pisani iz-

1 P. Kirchhof, izvor: Isensee/Kirchhof, HStR V, § 118brn 1 ff.

2 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 20. izdanje, 2017, broj 155.

3 BVerfG, 2 BvL 5/91 i dr., BVerfGE 87, 153 (169).

4 O pojmu zakonske praznine vidi: Barth, Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht, 1996, str. 63 ff.

5 Vidi u vezi sa ovim pitanjem i dokaze kod Englisch, izvor: Tipke/Lang, § 5 br 81 ff i Jochum, Grundfragen des Steuerrechts, 2012, str. 99.

6 BFH BStBl II 1992, 956 sa daljim dokazima; BStBl II 2014, 806.

vori<sup>7</sup> već izvjesno vrijeme u sve većoj mjeri polaze od pretpostavke da je pod posebnim uvjetima dopuštena i analogija koja ide na štetu poreznog obveznika. Međutim, preduvjet za primjenu analogije jeste da je zakon - na osnovu namjere koju sadrži i teleologije koja mu je imanentna - **nepotpun** a time i **da postoji potreba da se dopuni** i da njegova dopuna nije u suprotnosti sa nekim namjernim zakonskim ograničenjem na određene elemente. U tim slučajevima analogija služi za potrebe **ostvarivanja principa jednakosti pred zakonom** i ona ne dovodi ni do povrede povjerenja u zakon. Neophodno je da je riječ o **nenamjernoj regulatornoj praznini**. Međutim, to je slučaj samo onda kada su građani na osnovu prepoznatljive svrhe zakona mogli da zaključie da sadržaj regulative prevazilazi sadržaj teksta i da se, prema tome, odnosi i na one slučajeve koji - iako ne mogu na osnovu samih pojmova da se podvedu pod datu normu, ipak, svakako mogu, na osnovu **konteksta značenja** i **smisla norme**, da se uvrste u oblast koja se njome uređuje.

## 2. Načelo zaštite povjerenja i određenosti

Načelo zakonitosti oporezivanja dopunjuje **načelo zaštite povjerenja**, koje se izvodi iz principa pravne države i osnovnog prava. Prema njemu, zahvatanja u imovinu pojedinca poreznom obvezniku moraju da budu jasna na osnovu zakona na kome se temelje. Potrebno je da građanin ima priliku da se pripremi za opterećenja koja ga očekuju. Zato iz načela zaštite povjerenja proistječe, između ostalog, i tzv. **načelo određenosti**.

U skladu sa **načelom određenosti** činjeničnog stanja, takvo *porezno* činjenično stanje ili porezni elementi moraju da budu određeni<sup>8</sup> u pogledu na njihov sadržaj, predmet, svrhu i razmjere, a također je neophodno i da građanin može da dođe do odgovarajućeg zaključka o tom pitanju<sup>9</sup>. Međutim, ovaj uvjet je ispunjen već kada zakonodavac donese najvažnije odredbe sa dovoljnom tačnošću, tako da organi vlasti i sudovi na „pitanja koja se javljaju zbog nedoumice mogu da odgovore sa priznatim metodama tumačenja”<sup>10</sup>. Zbog tog kriterija, ovaj zahtjev se ispostavio kao mač bez oštrice. A u dosadašnjoj sudskoj praksi Saveznog ustavnog suda uvjeti su uvijek bili ispunjeni.

Do sada praktično nije zaživio ni pokušaj da se iz načela određenosti izvede **načelo jasnoće normi**, koje treba da sadrži iskaz da zakonodavac porezne propise

7 Schenke, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, 2007, str. 216 ff; Desens, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 2011, str. 238 ff.

8 BVerfGE 13, 153 (160).

9 BVerfGE 34, 348 (367); 49, 343 (362); 99, 216 (243); 108, 186 (235).

10 BVerfGE 21, 209 (215); 127, 335.

treba da formulira toliko tačno, razumljivo i jasno, koliko god je to moguće, na osnovu specifičnosti životnih odnosa koji se oporezuju i imajući u vidu svrhu norme<sup>11</sup>.

### 3. Načelo zaštite povjerenja i zabrana retroaktivnog dještva

Nije rijetkost da se u okviru poreznog prava porezna opterećenja **retroaktivno** odraze negativno na **imovinske dispozicije** poreznog obveznika. U tom smislu moguće je, naprimjer, da zakonodavac tokom perioda za koji se razrezuje porez pooštiri zakon o porezu na prihode (naprimjer u vidu proširivanja porezne osnovice ili povećanja neke tarife), čime se opterećuju neki dijelovi godišnjih prihoda koji su već ostvareni. Ali, porezni obveznik samo može **unaprijed da obračuna** porezno opterećenje i da postupi na osnovu tog proračuna, ako su mu poznate **pravne posljedice elemenata nekog poreznog djela**. I zato načelno i kod poreznog prava važi **zabrana retroaktivnog dještva**. Ovu zabranu Savezni ustavni sud izvodi iz osnovnih prava i principa pravne države<sup>12</sup>.

Za razliku od krivičnog prava sa članom 103. stav 2. (GG), njemački Ustav u domenu poreznog prava **zakone koji dovode do retroaktivnog opterećenja** ne proglašava nedopustivim same po sebi. Tradicionalno se pravi razlika između **pravog retroaktivnog dještva (retroaktivno dještvo sa pravnim posljedicama)** i **prividnog retroaktivnog dještva (naknadno nadovezivanje na neko činjenično stanje)**.

**Pravo retroaktivno dještvo** je dato u slučaju kada je početak vremenske primjene neke pravne norme određen u trenutku koji je vremenski prethodio trenutku u kome je norma postojala u pravnom smislu, odnosno u kome je počela da važi<sup>13</sup>. Za razliku od toga, o **prividnom pravom retroaktivnom dještvu** je riječ onda kada neka norma nastupanje svojih pravnih posljedica dovede u zavisnost od nekih okolnosti prije početka njenog proglašavanja<sup>14</sup>.

**Pravo retroaktivno dještvo** je **nedopustivo** u poreznom pravu. **Izuzetak** je moguć samo ako **bitni razlozi opće dobrobiti** ili **povjerenje pojedinca koje (više) ne postoji** pravdaju odstupanje<sup>15</sup>. To može da se dogodi kada je neki propis **nejasan, odnosno zamršen** i kada je lice na koje se on odnosi na osnovu pravne situacije u trenutku kada počinje da se primjenjuje pravna posljedica, moralo da računa na pojašnjenje. Međutim, ne mogu da se izjednače pojmovi „nejasan” i „koji zahtijeva

---

11 O ovom pitanju vidi: *Birk*, in: FS Spindler, 2011, S. 13 (21).

12 BVerfGE 97, 67 (78); 127, 1; 127, 61; 27, 31.

13 BVerfGE 72, 200 (241).

14 BVerfGE 72, 200 (242).

15 BVerfGE 72, 200 (258); 97, 67 (79 f); 123, 111 (129 f).

dodatno tumačenje”. Zakonodavac nema pravo da razriješi spor o tumačenju putem promjene zakona sa retroaktivnim djejtvom<sup>16</sup>.

Za razliku od toga, **prividno retroaktivno djejtvo** se u svjetlu ustavnog prava, uglavnom, smatra **dopuštenim**. Savezni ustavni sud je u vezi s tim pitanjem svojevremeno pošao od pretpostavke da opća dobrobit, po pravilu, ima prednost nad povjerenjem u dalji opstanak starih propisa pojedinaca na koje se te promjene odnose<sup>17</sup>. Od 2010. godine Savezni ustavni sud primjenjuje strožiji kriterij i provjerava, također, i da li je ispunjena **srazmjernost**<sup>18</sup>.

U konkretnom slučaju razlikovanje između pravog i prividnog retroaktivnog djejtva može da se ispostavi kao složen zadatak. Kada je riječ o **pravnim propisima o porezu na prihode**, Savezni ustavni sud polazi od toga da je riječ o **pravom retroaktivnom djejtvu** onda kada se norma proglašava nakon **isteka perioda za koji se razrezuje porez** i kada naknadno mijenja pravne posljedice za protekli period za koji se razrezuje porez<sup>19</sup>.

Međutim, ako se, za razliku od toga, za vrijeme trajanja **perioda za koji se razrezuje porez proglasi neki propis**, riječ je samo o **prividnom retroaktivnom djejtvu**<sup>20</sup>, pošto pravna posljedica (= nastajanje porezne obaveze), po pravilu, nastupa tek po isteku perioda na koji se razrezuju porezi (= kalendarske godine) (vidi, § 36. stav 1. u vezi sa § 25. stav 1. Zakona o porezu na prihode).

Upravo kod izmjena koje se odnose na **tekući fiskalni period** Savezni ustavni sud provjerava i prividno retroaktivno djejtvo pomoću jednog strogog mjerila. Pri tome se vodi računa o dispozicijama poreznog obveznika, koje se temelje na povjerenju, i o srazmjernosti u konkretnom slučaju. Prividno retroaktivno djejtvo je dozvoljeno samo onda kada služi za potrebe unapređivanja svrhe zakona i ako je u te svrhe neophodno i ako u slučaju cjelokupnog poređenja između težine iznevjerenog povjerenja i težine razloga kojima se pravda urgentnost promjene pravnih propisa ostaje očuvana granica prihvatljivosti<sup>21</sup>.

Strožiju kontrolu u slučaju prividnih retroaktivnih djejtava Savezni ustavni sud predviđa i onda kada izmjene važe samo za budućnost, ali se njima „obezvređuje”

16 BVerfGE 135, 1; *Drüen*, Ubg 2014, 683; *Hey*, JZ 2014, 500; *Michael*, JZ 2015, 425; drugačije shvatanje *Lepsius*, JZ 2014, 488; *isti*, JZ 2015, 435.

17 BVerfGE 97, 67 (79) za ukazivanje na BVerfGE 92, 277 (344); kritički stav zauzima još *Pieroth*, Rückwirkung und Übergangsrecht, 1981, str. 84 ff.

18 BVerfGE 127, 1; 127, 61; 127, 31. dazu *Birk*, FR 2011, 1; *Desens*, StuW 2011, 113. Potom (sa blagim odstupanjem) BVerfGE 132, 302; o tome vidi: *Desens*, FR 2013, 148.

19 BVerfGE 72, 200 (242 ff); 127, 1.

20 BVerfGE 97, 67 (80); 127, 1 sa daljim dokazima.

21 BVerfGE 127, 1; 127, 61; 127, 31.

**konkretno postojeći obim imovine** putem oporezivanja<sup>22</sup>. U tom smislu prilikom **produžetka takozvanog spekulativnog roka** ne smiju da se obuhvate povećanja vrijednosti koja padaju u period **starog (već isteklog) roka** iako **novi zakonom produženi rok** još nije istekao<sup>23</sup>.

## II. Granice sa stanovišta osnovnih prava

Porezne zahvate koje izvrši država, također, ograničavaju i **osnovna prava**. U tom smislu je mjerodavno **opće načelo jednakosti pred zakonom** (član 3. stav 1. GG), kojim se zakonodavac obavezuje da odredi pravednu mjeru opterećenja. **Osnovna prava na slobodu**, koja osiguravaju odbranu od poreznih zahvata u pozicije slobode zaštićene ustavom, do sada su dobila na značaju, prije svega, u vidu pojačavanja kriterija za provjeru prava jednakosti.

### 1. Opće načelo jednakosti (član 3. stav 1. Osnovnog zakona) kao mjerilo jednakosti opterećenja u poreznom pravu

Opće načelo jednakosti (član 3. stav 1. GG) je osnovna norma pravedne raspodjele od države i nalaže konsekvantno jednak tretman onoga što je (u načelu) istovjetno i različit tretman onoga što je (u načelu) različito putem formiranja i primjene pravednih mjerila za poređenje<sup>24</sup>.

Načelo jednakosti (član 3. stav 1. GG) pri tome zahtijeva i **jednako normiranje prava** od zakonodavca, ali i **jednaku primjenu prava**, a to znači jednaku primjenu poreznih zakona od uprave i sudova. Ako se **jednak ishod opterećenja** načelno ne postiže putem samog **pravnog uređivanja postupka oporezivanja**, onda to po sebi već može da dovede do neustavnosti samog zakona (tzv. **strukturni deficit izvršenja**)<sup>25</sup>.

#### a) Princip ekonomske sposobnosti kao konkretizacija načela jednake raspodjele poreznog opterećenja

Potrebno je da se načelo jednakosti konkretizira u zavisnosti od specifičnosti date oblasti<sup>26</sup>. Jednakost u okvirima poreznog prava znači različit stepen opterećenja u

---

22 BVerfGE 127, 1; 127, 61; 127, 31.

23 BVerfGE 127, 1.

24 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 20. izdanje, 2017, broj 171 sa daljim dokazima.

25 BVerfGE 84, 239 (LS 1, 268 ff); 10, 94 ff; o tome vidi: *Birk*, StuW 2004, 277 ff; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999.

26 BVerfG, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (134).



zavisnosti od **individualnih ekonomskih kapaciteta**<sup>27</sup>. Savezni ustavni sud princip ekonomske sposobnosti prilikom provjere jednake raspodjele djelimično dovodi u vezu sa **zahtjevom za dosljednost**<sup>28</sup>. Prema tome, zakonodavac je dužan da „jednom donesenu odluku o opterećenju dosljedno provede u skladu sa **načelom jednakosti opterećenja**”<sup>29</sup>. Izuzeci od dosljednog provođenja zahtijevaju poseban stvaran razlog. Princip oporezivanja u skladu sa ekonomskim sposobnostima, prije svega, striktno se primjenjuje kada je riječ o porezu na prihode<sup>30</sup>.

Kod **pravnih propisa o porezu na prihode** načelo oporezivanja u skladu sa ekonomskim sposobnostima konkretizira se putem tzv. **netoprincipa**. **Stvarna ekonomska sposobnost** se određuje tako što se od ostvarenog čistog prihoda odbiju rashodi kojima se **osiguravaju prihodi i egzistencija**. Prema tome, ekonomska sposobnost se uspostavlja tek kada lice koje ostvaruje prihode **osigura uvjete za zaradu** i kada finansijski **osigura neophodne uvjete za svoje postojanje**<sup>31</sup>. Zato oporeziv prihod poreznog obveznika mora da se shvati kao netoveličina, pri čemu se pravi razlika između objektivnog i subjektivnog netoprincipa.

Prema **objektivnom netoprincipu**, načelno se izuzimaju oni iznosi pri utvrđivanju oporezivog prihoda koje porezni obveznik troši za potrebe **očuvanja i osiguravanja** izvora svog prihoda. Međutim, zakonodavac ne mora da odobri odbitak stvarnog troška, već ima pravo i na **tipiziranje**. Osim toga, on može i da postupi mimo objektivnog netoprincipa ako za to postoje **bitni razlozi**<sup>32</sup>.

Prema **subjektivnom neto principu**, učešće države u prihodima državljana iz privatne privrede u vidu poreza može se primijeniti samo ako je **prihod** uopće **raspoloživ** („disponibilan”) za potrebe plaćanja poreza<sup>33</sup>. Zato se uzimaju u obzir i rashodi usljed kojih se smanjuje ekonomska sposobnost poreznog obveznika, a koji su neophodni da bi osigurao **uvjete za ličnu ekonomsku egzistenciju**. Ovo načelo važi nezavisno od socijalnog statusa porodice jer rashodi koji nisu raspoloživi ne mogu biti osnov za poreznu ekonomsku sposobnost i zato se ne mogu ni oporezivati<sup>34</sup>.

U oblastima **potrošačkog prava i pravnih propisa kojima se uređuje porez na promet** princip ekonomske sposobnosti ne igra nikakvu ulogu<sup>35</sup>. Upravo kod

27 BVerfGE 82, 60 (86); *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 169 ff; *Desens*, StuW 2016, 240; *F. Kirchhof*, BB 2017, 662.

28 *Krit Tappe*, JZ 2016, 27.

29 BVerfGE 117, 1 (31); 122, 210 (231) sa daljim dokazima.

30 BVerfGE 61, 319 (351); 66, 214 (223).

31 BVerfGE 99, 280 (290 f); 101, 297 (310), stRspr.

32 BVerfGE 81, 228 (237); 122, 210 (234); o tome vidi: *Desens*, StuW 2016, 240 (247 ff.).

33 BVerfGE 99, 88 (96); o tome vidi: *Desens*, StuW 2016, 240 (250 f.).

34 BVerfGE 82, 60 (87 f).

35 Kritički stav o tom pitanju: *Englisch*, StuW 2015, 52 (54).

**indirektnih poreza** ne može se voditi računa o individualnoj ekonomskoj sposobnosti. Isto tako, na osnovu poreza na potrošnju relativno veće porezno opterećenje porodica nužno je definirano u okviru sistema indirektnih poreza i zato se treba uzeti u obzir i prilikom stvarno primjerenog odmjeravanja nerasploživog prihoda, koji se ne može oporezivati, kao vid kompenzacije<sup>36</sup>.

### **b) Načelo vertikalne i horizontalne porezne pravičnosti**

Prilikom provjere poreznih zakona na osnovu kriterija načela jednakosti (član 3. stav 1. GG) razlikuju se **horizontalna i vertikalna porezna pravičnost**: „U vertikalnom pravcu oporezivanje većih prihoda treba udovoljiti zahtjevu pravičnosti u poređenju s poreznim opterećenjem manjih prihoda. U horizontalnom pravcu treba ciljati ka tome da porezni obveznici istih ekonomskih sposobnosti trebaju isto tako biti podjednako oporezovani”<sup>37</sup>. Skraćeno formulirano: lica s istim ekonomskim sposobnostima trebaju biti tretirana istovjetno, a lica s različitim ekonomskim sposobnostima različito – u skladu sa svojim različitim ekonomskim sposobnostima.

### **c) Konkretizacija principa ekonomskih sposobnosti putem drugih sadržaja ustava**

Kao regulatorni princip, princip oporezivanja prema ekonomskim sposobnostima upućen je na **konkretizaciju od strane zakonodavca**<sup>38</sup>. I zato **ustavnopravne vrijednosne odluke iz ustava** imaju snažan utjecaj na normativni sadržaj principa ekonomskih mogućnosti.

#### **aa) Zahtjev za uvažavanje poreznog minimuma egzistencije**

Savezni ustavni sud odluku zakonodavca o raspodjeli opterećenja dovodi u vezu i s vrijednosnim odlukama Ustava o **ljudskom dostojanstvu** (član 1. stav 1. GG) i o **principu socijalne države** (član 2. stav 1. GG)<sup>39</sup>. Ako je u tom smislu država dužna da građaninu lišenom sredstava osigura minimalne uvjete za egzistenciju u skladu s ljudskim dostojanstvom putem **socijalnih davanja**, bilo bi suprotno sistemu da se tom

---

36 BVerfG, 1 BvR 2129/07, DVBl 2008, 105.

37 BVerfGE 82, 60 (89) uz ukazivanje na: *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, str. 165, 170.

38 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 20. izdanje, 2017, br. 182 sa daljnjim dokazima.

39 BVerfGE 82, 60; 99, 216 (233); 99, 246 (259).

građaninu najprije putem oporezivanja oduzima ono što bi mu se potom trebalo ponovo osigurati u vidu socijalne pomoći. Ono što je poreznom obvezniku neophodno radi **osiguravanja egzistencije**, to ne smije da mu se oduzme putem oporezivanja<sup>40</sup>. Zahtjev da se uzme u obzir porezni egzistencijalni minimum time konkretizira subjektivni neto princip. On zahtijeva da se oslobodi **stvarni egzistencijalni minimum u visini koja je usklađena s realnošću** na osnovu egzistencijalnog minimuma u skladu s propisima o socijalnoj pomoći<sup>41</sup>, što se provodi na osnovu **dijela prihoda koji se oslobađa od oporezivanja u okviru tarife poreza na prihode** (§ 32a stav 1. broj 1. Zakona o porezu na prihode: 9.000 € [2018]). Isto tako, i doprinosi za **zdravstveno osiguranje**, putem kojeg se osigurava zaštita koja je zagaranirana i primaocima socijalne pomoći, spadaju u egzistencijalni minimum koji se izuzima<sup>42</sup> i zato se ne mora oduzimati (§ 10. stav 1. broj 3. Zakona o porezu na prihod).

### bb) Zahtjev za podršku braku i porodici u poreznom pravu

Brak i porodica su prema članu 6. stav 1. GG stavljeni pod posebnu zaštitu u okviru državnog poretka. Kada je riječ o poreznom pravu, iz toga se izvodi **zabrana diskriminacije braka i porodice**<sup>43</sup>. Prema tome, za život u braku ili u porodici ne mogu se vezivati porezni nedostaci u poređenju s licima koja nisu u braku ili ne žive u porodici. Iz tog razloga je i zajedničko razrezivanje poreza na prihod supružnicima u skladu sa § 26. Zakona o porezu na prihode u staroj verziji bilo protivustavno, a što je za sobom povlačilo diskriminaciju usljed progresije<sup>44</sup>.

Savezni ustavni sud iz člana 6. stav 1. GG pored toga izvodi i zaključak da kod poreza na prihod treba uzeti u obzir i **stvarni egzistencijalni minimum supružnika i djece** koji imaju pravo na izdržavanje umanjnjem poreza<sup>45</sup>. Kod supružnika to se provodi putem udvostručavanja dijela prihoda koji je oslobođen od oporezivanja u **tarifi za odvojeno oporezivanje dohodaka supružnika** (§ 32a stav 5. Zakona o porezu na prihode). Za djecu se odobravaju **iznosi koji su oslobođeni poreza** (§ 32. stav 6. Zakona o porezu na prihode: 4.788 € za stvarni egzistencijalni minimum i 2.640 € za potrebe čuvanja, odgoja i obrazovanja [2018]).

Registrirano životno partnerstvo istospolnih parova u poreznom pravu je izjednačeno s brakom. Takvo rješenje je zahtijevao Savezni ustavni sud na osnovu

---

40 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 20. izdanje, 2017, br. 182 sa daljnjim dokazima.

41 BVerfGE 87, 153 (169).

42 BVerfGE 120, 125.

43 BVerfGE 99, 216 (232).

44 BVerfGE 6, 55.

45 BVerfGE 82, 60 (86 ff); 99, 216 (231 ff); 99, 246 (259 f).

načela jednakosti (član 3. stav 1. GG), koji ujedno zabranjuje i posrednu diskriminaciju na osnovu seksualne orijentacije<sup>46</sup>.

#### d) Opravljanja za odstupanje od principa ekonomske sposobnosti

Ako stepen ostvarivanja principa ekonomske sposobnosti treba doseći visok nivo, potrebno je dosta suziti zakonodavni manevarski prostor za odstupanja.<sup>47</sup> Kao razlog kojim se obrazlaže takav stav svakako se ne može uzeti čisto fiskalna svrha<sup>48</sup> jer bi se na taj način svaki nejednak tretman mogao pravdati ciljem povećavanja državnih prihoda.

Uopćeno, pored toga, može se dati iskaz da odstupanje od oporezivanja na osnovu ekonomske sposobnosti makar zahtijeva **poseban stvarni razlog**, dok Savezni ustavni sud kod subjektivnog neto principa (kao naprimjer kod principa oslobađanja egzistencijalnog minimuma od poreza) primjenjuje strože aršine. Ne može se uopćeno reći koje zahtjeve treba ispuniti takav poseban stvaran razlog. Prema najnovijoj sudskoj praksi Saveznog ustavnog suda, uvjeti za odstupanje se pooštavaju, njihov **obim i razmjeri** se povećavaju, a time i njihov **intenzitet**,<sup>49</sup> što je odraz jedne stroge **kontrole razmjernosti**.

Uopćeno se – pored normi za suzbijanje zloupotrebe<sup>50</sup> i kompenzacije<sup>51</sup> – kao razlozi za obrazloženje prije svega uvažavaju **tipiziranje** i **vanfiskalni ciljevi usmjeravanja i podsticanja**.

#### aa) Tipiziranje

U „pravu masovnih slučajeva” poput poreznog prava, zakonodavac nije dužan da ocjenjuje svaki pojedinačni slučaj na osnovu njegove specifičnosti, već ima pravo da načelno obuhvati sve „normalne slučajeve” elementima određenog činjeničnog

---

46 BVerfGE 126, 400 o pitanju poreza na nasljedstvo; 132, 179 o pitanju poreza na prijenos apsolutnih vrijednosti (GrEStG); 133, 377 o pitanju poreza na prihod (Est).

47 Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, str. 171.

48 BVerfGE 82, 60 (89); 116, 164 (182); 122, 210 (233); 126, 286 (299 f.); 135, 126 (150 f.); BVerfG DStR 2016, 359 (371).

49 So BVerfGE 138, 136 (181); 139, 285.

50 BVerfGE 127, 224 (255); 139, 285.

51 Vidi: BVerfGE 105, 73 (113 f.) o pitanju pravdanja poreznih prednosti putem kompenzacije vanporeznih nedostataka; BVerfGE 116, 164 (187) o pitanju pravdanja poreznih prednosti putem kompenzacije drugih poreznih nedostataka; bliže: Hey, AöR 128 (2003), 226 (241 ff.); BVerfGE 125, 1 (35 f.) o pitanju (strožeg) pravdanja poreznih nedostataka putem kompenzacije drugih poreznih prednosti.

stanja i da na odgovarajući način tretira one slučajeve koji se razlikuju od toga (tzv. **tipiziranje**). Kada se koriste računski osnovi (dijelovi prihoda oslobođeni oporezivanja, paušalni iznosi za odbitak po osnovu reklamiranja, vidi § 9a Zakona o oporezivanju prihoda), riječ je o **određivanju paušalnih iznosa**. S time povezan **jednak tretman različitih sadržaja** u skladu sa članom 3. stav 1. GG može se opravdati **svrhom pojednostavljivanja**<sup>52</sup>, tako što se upravi olakšava izvršavanje normi.

Primjena tipiziranja i paušalnih iznosa uvijek polazi od pretpostavke da je zakonodavac zaista evidentirao stvaran „tipičan slučaj” u skladu sa stvarnošću<sup>53</sup>. Uz to, tipiziranje treba biti i **razmjerno**, a to znači da bude pogodno za pojednostavljivanje, potrebno i primjereno<sup>54</sup>. Taj kriterij nije ispunjen kada, naprimjer, norma koja služi pojednostavljivanju uvodi nove (druge) složene kriterije razgraničenja, kojima se sa svoje strane na sličan način teško barata, kao što to važi za pravilo koje zahtijeva provjeru konkretnog pojedinačnog slučaja.

## bb) Norme usmjeravanja

Prema sudskoj praksi Saveznog ustavnog suda, danas nema sumnje da zakonodavac ima pravo da se uz pomoć poreznog prava zalaže za ostvarivanje **nefiskalnih ciljeva podsticanja i usmjeravanja**.<sup>55</sup> Ako takva norma za podsticanje ili usmjeravanje stoji u suprotnosti s principom oporezivanja prema finansijskoj sposobnosti, postavlja se pitanje koliko strogo treba pravdati odstupanje.

U literaturi se u tom smislu s jedne strane zahtijevalo da svrha vanfiskalnog podsticanja i usmjeravanja treba biti vezana za „**osnovnu vrijednost opće dobrobiti**”<sup>56</sup>, odnosno za svrhu neke „bitne **ustavnopravne vrijednosti**”<sup>57</sup>. U drugim izvorima težište se stavlja na **strogo usaglašavanje** između svrhe željenog usmjeravanja i uređivanja elemenata kojima se upravlja.<sup>58</sup>

Savezni ustavni sud je u vezi s tim do sada bio velikodušniji: usmjeravanje odnosno podsticanje, s jedne strane, mora uslijediti iz **razloga opće dobrobiti**.<sup>59</sup> Ali, s druge

52 BVerfGE 137, 350 (375 f.); 138, 136 (225); BVerfG DStR 2015, 1678 (1686 f.).

53 BVerfG, 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6 f.); 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 (310); BVerfGE 112, 164 (180 f.); 112, 268 (280 f.); 116, 164 (182 f.); 117, 1 (31); 120, 1 (30); 122, 210 (232 f.); 123, 1 (19); 125, 1 (37); 126, 268 (278 f.); 127, 224 (245 f.); 137, 350 (375 f.); 139, 285.

54 BVerfGE 103, 310 (319).

55 BVerfGE 15, 147 (161); 19, 119 (125); 29, 327 (331); 30, 250 (264); 36, 66 (70 f.); 84, 239 (284); 93, 121 (147); 99, 280 (296); 105, 73 (112); 110, 274 (292); 138, 136 (181 f.).

56 Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, str. 249.

57 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 20. izdanje, 2017, br. 197.

58 Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, str. 245 ff.

59 BVerfGE 93, 121 (147) sa ukazivanjem na BVerfGE 38, 61 (79 ff.); 138, 136 (181 f.).

strane, za to su navodno načelno dovoljni „stvarni aspekti” koji se ne zasnivaju na uvažavanju nekih okolnosti, koje bi gotovo bilo u suprotnosti sa životnim iskustvom”.<sup>60</sup>

Osim toga, Savezni ustavni sud, s jedne strane, zahtijeva **primjereno razgraničavanje kruga povlašćenih lica**.<sup>61</sup> Međutim, s druge strane se ističe da je zakonodavac prilikom odlučivanja uglavnom slobodan da ocijeni koje **okolnosti, lica ili preduzeća** treba podsticati<sup>62</sup>. I kada se u okviru elemenata za povlašćivanje zahtijeva najmanje ravnopravno provođenje<sup>63</sup> s minimumom **namjenski pravednog uređivanja**<sup>64</sup>, onda se pod time zaista podrazumijeva samo minimum. U skladu s najnovijom sudskom praksom Saveznog ustavnog suda, smatra se da se makar prilikom odmjeravanja treba imati u vidu **razmjer** nejednakog tretmana koji je postignut usljed izuzimanja, što u zavisnosti od njegovog intenziteta može voditi ka strožoj kontroli ciljeva koji se podstiču pa sve do **stroge provjere razmjernosti**.<sup>65</sup>

Svojevremeno je Savezni ustavni sud pooštrio kriterije i zahtijevao da se cilj podsticanja ili usmjeravanja smatra odgovarajućim za opravdavanje razloga za izuzeće samo u slučaju kada je svrha usmjeravanja **u dovoljnoj mjeri predodređena putem dovoljne mjere činjenične određenosti**<sup>66</sup>. U međuvremenu je Savezni ustavni sud i u tom smislu ponovo spustio kriterije i zahtijeva samo da se elementi usmjeravanja moraju zasnivati na **prepoznatljivoj odluci zakonodavca**,<sup>67</sup> što se može utvrditi putem uobičajenih metoda tumačenja.<sup>68</sup>

## 2. Garancija vlasništva

Zahvat u vidu oporezivanja je ograničen i putem garancije vlasništva (član 14. stav 1. GG), mada je Savezni ustavni sud tradicionalno polazio od toga da se garancijom vlasništva (član 14. stav 1. GG) štite samo **konkretne imovinske pravne pozicije**, ali ne i imovina kao takva, a spomenuta garancija ne predstavlja ni zaštitu od nametanja novčanih obaveza<sup>69</sup>.

---

60 BVerfGE 138, 136 (182); vidi: u tom smislu već „širok manevarski prostor” u BVerfGE 110, 274 (293) BVerfGE 117, 1 (32).

61 BVerfGE 117, 1 (32); 110, 274 (293); 138, 136 (182).

62 BVerfGE 117, 1 (32); 110, 274 (293); 138, 136 (182).

63 BVerfGE 122, 210 (231 f.).

64 BVerfGE 105, 73 (113); 117, 1 (33); 122, 210 (231).

65 BVerfGE 138, 136 (182 f.); također o pitanju tipiziranja: BVerfGE 139, 285.

66 BVerfGE 93, 121 (148); 99, 280 (296).

67 BVerfGE 105, 73 (112 f.); 110, 274 (293); 116, 164 (182); 117, 1 (31 ff.); 121, 108 (120). Pozivajući se na BVerfGE 93, 121 (148); 99, 280 (296): „Svrha usmjeravanja (mora) biti predodređena na osnovu dovoljne određenosti činjeničnih elemenata”.

68 BVerfGE 135, 126 (151 f.); 137, 350 (367 f.).

69 BVerfGE 81, 108 (122); 95, 267 (300); 96, 375 (397); 115, 97 (109 f, 114 f.).

Izuzetak je važio samo onda kada porez prekomjerno opterećuje lice kojem je nametnut i toliko suštinski utječe na njegove imovinske odnose da djeluje poput „**gušenja**” koje se može izjednačiti sa zahvatom u objekt vlasništva<sup>70</sup>. Međutim, zahvat u garanciju vlasništva (član 14. stav 1. GG) u tom slučaju ne proistječe iz opterećujućeg djelovanja poreza, već je posljedica **djelovanja uređivanja**: prevelik porez na pse ne ograničava vlasništvo nad novcem kojim se porez plaća, već vlasništvo nad psom („**faktičko djelovanje zabrane**”)<sup>71</sup>.

Drugi senat Saveznog ustavnog suda je pokušao razviti strože kriterije i zaključio je da ukupno porezno opterećenje u vidu poreza na prihod i poreza na imovinu treba biti „negdje u blizini podjele popola između privatnog i javnog sektora”<sup>72</sup>.

Nakon djelimično jasnije kritike u sudskoj praksi i literaturi<sup>73</sup>, Drugi senat Saveznog ustavnog suda je odustao od ovog shvatanja i jasno je istakao da se iz garancije vlasništva (član 14. GG) ne može izvesti općeobavezujuća, apsolutna gornja granica opterećenja koja bi se kretala oko podjele na dvije polovine („princip podjele popola”)<sup>74</sup>.

Drugi senat je zadržao stav da porezi zadiru u domen zaštite garancije vlasništva (član 14. stav 1. GG) kada se porezni zahvat činjenično *nadovezuje* na **posjedovanje imovinskih pravnih pozicija** („očuvanje novostečenog”)<sup>75</sup>. Gornja granica opterećenja pri tome maksimalno proistječe iz **principa razmjernosti**<sup>76</sup>.

---

70 BVerfGE 78, 232 (243); 95, 267 (300).

71 Vidi: BVerwGE 150, 225 (229 f).

72 BVerfGE 93, 121 (138); pozivajući se na *P. Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213 ff.; saglasan stav: *Lang*, NJW 2000, 457; *Seer*, FR 1999, 1280.

73 Poseban stav: Böckenförde u vezi sa BVerfGE 93, 121 (149 ff); BVerfG, 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 (300); *Birk*, DSTJG 22 (1999), 7 (20 f); *Wieland*, DSTJG 24 (2001), 29 (37 ff).

74 BVerfG, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (114 f); vidi također BVerfG, 1 BvR 1334/07, BVerfGK 15, 89.

75 BVerfG, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (112 f).

76 BVerfG, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (111 f); *Wernsmann*, NJW 2006, 1169 ff.





**Ustavni sud Bosne i Hercegovine uz podršku IRZ-a**  
**Regionalna konferencija ustavnih sudova – Brčko, april 2018. godine**  
**Tema: Porezno pravo i ustavno sudstvo**

## **ZAKLJUČCI**

Na osnovu izloženih referata i veoma konstruktivnih izlaganja, bez namjere da donose obavezujuće zaključke, učesnici su se složili da su ključne poruke Konferencije sadržane u sljedećem:

1. Pravo države je da uvodi i ubire poreze. To pravo može biti i jeste i ustavnopravno pitanje u kontekstu, odnosno u postupcima apstraktne kontrole ustavnosti, ili ocjene zakonitosti propisa iz porezne oblasti (zavisno od pojedine države), te u pojedinačnim postupcima zaštite konvencijskih i ustavnih prava poreznih obveznika;

2. U propisivanju, odnosno uređivanju sistema poreza država ima široko polje procjene. Međutim, to pravo države nije neograničeno;

3. S obzirom na to da država putem poreznog sistema, na mnogo načina i oblika, zadire u imovinu poreznih obveznika (svojih građana ili drugih obveznika), to, pored prava, podrazumijeva i obaveze države, odnosno javne vlasti. Utvrđeni porez mora biti razmjeran ekonomskoj moći poreznog obveznika;

4. Prilikom normativnog uređivanja i u postupku ubiranja (naplate) poreza država je (shodno ili direktno) obavezna poštovati garancije, odnosno sljedeće standarde:

- člana 6. Evropske konvencije o ljudskim pravima i osnovnim slobodama (EKLJP) - pravo na pravično suđenje,
- člana 1. Protokola broj 1 uz EKLJP - javni ili opći interes,
- člana 8. EKLJP - nediskriminacija u sferi privatnog i porodičnog života,
- člana 14. EKLJP i člana 1. Protokola broj 12 uz EKLJP - opća zabrana diskriminacije;

5. Garancije i standardi iz čl. 6, 8. i 14. EKLJP, te člana 1. Protokola broj 1 uz EKLJP uključuju primjenu načela zakonitosti, načela pravičnosti i pravednosti u poreznom opterećenju, načela jednakosti i načela ekonomske efikasnosti, kao i zabranu retroaktivnog djelovanja poreznog zakonodavstva.



**Verfassungsgericht von Bosnien und Herzegowina mit  
Unterstützung der Deutschen Stiftung für internationale  
rechtliche Zusammenarbeit (IRZ)**

**Regionalkonferenz der Verfassungsgerichte, Brčko, April 2018**

**zum Thema  
„Steuerrecht und Verfassungsgerichtsbarkeit“**

**FAZIT**

Aufgrund der vorgetragenen Referate und der sehr konstruktiven Ausführungen stellten die Teilnehmer, ohne jedoch dabei verbindliche Beschlüsse fassen zu wollen, fest, dass die wesentlichen Lehren aus der Konferenz in Folgendem bestehen:

1) Es ist das Recht des Staates, Steuern einzuführen und einzuziehen. Dieses Recht kann im Kontext bzw. in abstrakten Normenkontrollverfahren oder (abhängig vom Recht des jeweiligen Staates) bei der Beurteilung der Gesetzmäßigkeit der Vorschriften aus dem Bereich der Steuern zu einer verfassungsrechtlichen Frage und in einzelnen Verfahren auch zu einer Frage des Schutzes von Rechten von Steuerpflichtigen, die diesen aufgrund der Konvention oder der Verfassung zustehen, werden.

2) Bei der Regelung des Steuersystems hat der Staat einen weiten Ermessensspielraum. Dieses Recht des Staates besteht jedoch nicht unbegrenzt.

3) Da der Staat über das Steuersystem auf verschiedene Art und Weise in das Vermögen seiner Steuerpflichtigen eingreift (seiner Bürger und anderer Steuerpflichtiger) hat der Staat diesbezüglich nicht nur Rechte, sondern auch Pflichten. Insbesondere muss die festgesetzte Steuer der Wirtschaftskraft des Steuerpflichtigen angemessen sein.

4) Bezüglich der normativen Regelung des Steuersystems und des Verfahrens der Beitreibung von Steuern ist der Staat (mittelbar oder direkt) verpflichtet, folgende Garantien bzw. Standards zu beachten:

- Art. 6 der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) - Recht auf ein faires Verfahren

- Art. 1 des 1. Zusatzprotokolls zur EMRK - Öffentliches oder allgemeines Interesse
- Art. 8 EMRK - Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens
- Art 14 EMRK und. Ziffer 1 des 2. Zusatzprotokolls zur EMRK – Allgemeines Diskriminierungsverbot.

5) Die Garantien und Standards aus Art. 6,8 und 14 EMRK sowie aus Art. 1 des 1. Zusatzprotokolls zur EMRK schließen auch das Prinzip der Gesetzmäßigkeit, der gerechten steuerlichen Belastung, den Gleichheitsgrundsatz und das Prinzip der wirtschaftlichen Effektivität sowie auch das Rückwirkungsverbot steuerrechtlicher Gesetzgebung ein.

# Prilozi



## **Europski sud za ljudska prava**

Informator – Oporezivanje i ECHR<sup>1</sup>

Veljača 2018.

### **OPOREZIVANJE I EUROPSKA KONVENCIJA O LJUDSKIM PRAVIMA**

Brojni podnositelji predstavki se oslanjaju na Europsku konvenciju o ljudskim pravima kako bi osporili pravila i postupke država ugovornica u poreznim stvarima i metode koje primjenjuju službenici poreznih organa. Te predstavke se temelje na članku 1. (zaštita imovine) Protokola broj 1 Konvencije, kojim se priznaje pravo države „da primjenjuje zakone koje smatra potrebnim [...] da bi osigurala naplatu poreza ili drugih dažbina”, i na članku 6. (pravo na pravično suđenje) Konvencije. Međutim, oni su se oslanjali i na druge odredbe Konvencije.

#### **Zaštita imovine (članak 1. Protokola broj 1 Konvencije)**

##### **Sporrong i Lönnroth protiv Švedske**

23. rujna 1982.

Te dvije predstavke su se odnosile na posljedice koje su na podnositelje predstavki u svojstvu vlasnika imovine imale dozvole za dugoročnu eksproprijaciju praćene zabranama gradnje koje su utjecale na njihovu imovinu. Prema njihovom mišljenju, to je predstavljalo nezakonitu povredu njihovog prava na neometano uživanje imovine. Tvrđili su i da švedski sudovi nisu razmatrali njihove žalbe u svezi s dozvolama za eksproprijaciju koje su utjecale na njihovu imovinu.

Europski sud za ljudska prava je zaključio da je došlo do povrede članka 1. (zaštita imovine) Protokola broj 1 Konvencije, nalazeći da podnositelji predstavki

---

1 Ovaj Informator ne obvezuje Sud i nije iscrpan.

snose pojedinačan i prekomjerman teret koji je jedino mogao biti legitiman da su imali mogućnost tražiti skraćenje rokova ili zahtijevati nadoknadu. Sud je također zaključio da je došlo do povrede članka 6. stavak 1. (pravo na pravično suđenje) Konvencije, nalazeći da slučaj podnositelja predstavki nije mogao raspraviti sud nadležan za utvrđivanje svih aspekata tog pitanja.

U svojoj presudi o *pravičnom zadovoljenju* od 18. prosinca 1984. godine Sud je, pored toga, odlučio da Švedska treba platiti za štetu 800.000 švedskih kruna prvom podnositelju predstavke i 200.000 kruna drugom podnositelju predstavke.

### **Hentrich protiv Francuske**

22. rujna 1994.

U svibnju 1979. godine podnositeljica predstavke i njezin suprug su kupili 6.766 kvadratnih metara negrađevinskog zemljišta. Prodaja je zaključena uz prethodni uvjet da SAFER (Korporacija za regionalni razvoj i ruralna naselja) ne iskoristi pravo preče kupnje nad tom imovinom u roku od dva mjeseca. Glavna porezna uprava je registrirala prodaju po uplati dažbina i prodaja je postala pravomoćna kad je SAFER propustio iskoristiti pravo preče kupnje u propisanom roku. U veljači 1980. godine jedan izvršitelj je obavijestio podnositelje predstavke o odluci o prečkoj kupnji. Podnositeljica predstavke je tvrdila da je iskorištavanje prava preče kupnje predstavljalo neopravdano ometanje njezinog imovinskog prava. Također se žalila da joj Uprava prihoda i sudovi nisu omogućili pravičnu raspravu.

Sud je zaključio da je došlo do povrede članka 1. (zaštita imovine) Protokola broj 1. Imajući u vidu sve činjenice slučaja, Sud je smatrao da je podnositeljica predstavke kao izabrana žrtva iskorištavanja prava preče kupnje snosila pojedinačan i prekomjerman teret koji je jedino mogao biti legitiman da je imala mogućnost – koja joj je uskraćena – stvarnog osporavanja mjere koja je poduzeta protiv nje. Stoga je poremećena pravična ravnoteža koja se treba postići između zaštite imovinskog prava i potreba općeg interesa. Sud je, pored toga, zaključio da je došlo do povrede članka 6. stavak 1. (pravo na pravično suđenje) Konvencije, nalazeći da, u ovom slučaju, postupak po meritumu podnositeljici predstavke nije pružio razumnu priliku da predstavi svoje argumente pod uvjetima koji je nisu dovodili u znatno nepovoljniji položaj u odnosu na njezinog protivnika. Sud je također utvrdio povredu članka 6. stavak 1. zbog duljine postupka.

U svojoj presudi o *pravičnom zadovoljenju* od 3. srpnja 1995. godine Sud je, pored toga, odlučio da Francuska treba podnositeljici tužbe platiti 800.000 francuskih franaka po osnovi financijske štete.



## **Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH protiv Nizozemske**

23. veljače 1995.

U lipnju 1980. godine tvrtka koja je podnijela predstavku prodala je miješalicu za beton i prateću opremu jednoj nizozemskoj tvrtki, pod uvjetom da ostanu u njezinom vlasništvu dok se ne isplati puna cijena. Mjesec dana kasnije porezni izvršitelj je zaplijenio svu pokretnu imovinu s posjeda te nizozemske tvrtke radi prinudne prodaje po osnovi tri naloga za izvršenje koje je izdao organ za naplatu izravnih poreza. Tvrtka koja je podnijela predstavku žalila se na to što su porezni organi zaplijenili miješalicu za beton i kasnije sudjelovali u njezinoj prodaji.

Sud je zaključio da nije bilo povrede članka 1. (zaštita imovine) Protokola broj 1, nalazeći da je zadovoljen uvjet razmjernosti između primijenjenih sredstava i cilja koji se želio ostvariti. On je konkretno smatrao da je ometanje na koje postoji žalba u ovom slučaju zapravo bilo rezultat vršenja ovlasti poreznih organa prema Zakonu o naplati poreza iz 1845. godine (*Invorderingswet*). Konstatirao je i da se taj slučaj tiče prava država da donesu zakone koje smatraju potrebnim za osiguranje naplate poreza i podsjetio da se, u svezi s tim, zakonodavnim tijelima mora omogućiti široko polje slobodne procjene, naročito u svezi s pitanjem treba li – i ako je tako, u kojoj mjeri – porezne organe staviti u bolji položaj da prinudno naplaćuju porezne dugove od onog u kojem se nalaze obični povjeritelji u svezi s prinudnom naplatom komercijalnih dugova. Sud će poštovati procjenu zakonodavnog tijela u takvim stvarima, izuzev ukoliko nije bez opravdane osnove.

## **Nacionalna i pokrajinska stambena zadruga, Trajna stambena zadruga Lidsa i Jorkširska stambena zadruga protiv Velike Britanije**

23. listopada 1997.

Ovaj slučaj se odnosio na pravne zahtjeve za povrat novca uplaćenog po poništenim poreznim odredbama koje su ukinute pod utjecajem retroaktivnih propisa (članak 53. Zakona o financijama iz 1991. godine i članak 64. Zakona o financijama (broj 2) iz 1992. godine). Stambene zadruge<sup>2</sup> koje su podnijele predstavku tvrdile su konkretno da je došlo do povrede imovinskog prava.

---

2 Stambene zadruge posluju u statusu uzajamnih društava prema zakonu Engleske za razliku od statusa koji imaju gospodarska društva po zakonu o gospodarskim društvima. Članovi stambene zadruge su njezini ulagači koji u nju ulažu štednju i zauzvrat dobijaju kamatu po određenoj stopi ili dividendu, i njezini zajmoprимci kojima se zaračunava kamata na kredite. Kredite uglavnom uzimaju zajmoprимci da kupe stambene nekretnine.

Sud je zaključio da nije bilo povrede članka 1. (zaštita imovine) Protokola broj 1. Imajući u vidu široko polje slobodne procjene koje uživa država ugovornica u formuliranju i usvajanju politika u oblasti poreza, Sud je našao da, u tim okolnostima, retroaktivne mjere koje je donio Parlament, čak iako su imale za posljedicu ometanje pravnih zahtjeva podnositelja predstavke, nisu poremetile ravnotežu između njihovih prava na povrat i javnog interesa za osiguranje naplate poreza. Sud je, pored toga, zaključio da nije bilo povrede članka 6. stavak 1. (pravo na pravično suđenje) Konvencije, nalazeći da se podnositelji predstavke u tim okolnostima ne mogu opravdano žaliti da im je bilo uskraćeno pravo obraćanja sudu radi sudskog utvrđivanja njihovih prava.

Sud je također zaključio da nije bilo povrede članka 1. Protokola broj 1 uzetog u svezi sa člankom 14. (zabrana diskriminacije) Konvencije i da nije bilo povrede članka 6. stavak 1. u svezi sa člankom 14.

### **S. A. Dangeville protiv Francuske**

16. travnja 2002.

Tvrtka koja je podnijela predstavku, tvrtka brokera osiguranja čije su poslovne transakcije podlijegale porezu na dodanu vrijednost (PDV), platila je PDV u iznosu od 292.816 francuskih franaka na svoje poslove u 1978. godini. Odredbe Šeste direktive Vijeća Europske zajednice, koje su se trebale primjenjivati od 1. siječnja 1978. godine, oslobađale su od PDV-a „transakcije osiguranja i reosiguranja, uključujući i povezane usluge koje obavljaju brokери i agenti osiguranja”. Međutim, Francuskoj je odobreno produljenje roka za primjenu te direktive. Tvrtka koja je podnijela predstavku tražila je povrat iznosa PDV-a koji je platila ili, ako to nije moguće, iznosa koji se odnosi na razdoblje od 1. siječnja 1978. godine do datuma stupanja direktive na snagu. *Conseil d'État* je odbio zahtjev te tvrtke. Podnositelj predstavke je podnio zahtjev i poreznim organima, zahtijevajući od njih da preispitaju svoj stav. *Conseil d'État* je odbio postupak jer je smatrao da je taj zahtjev za povrat poreza već bio predmet konačne sudske odluke. Međutim, odlučujući istog tog dana o žalbi jedne druge tvrtke, čija su gospodarska aktivnost i zahtjevi bili identični aktivnostima i zahtjevima podnositelja predstavke, *Conseil d'État* je, u odluci koja je predstavljala odstupanje od njegove prethodne sudske prakse, prihvatio da postoji obveza države da izvrši povrat iznosa koji su neopravdano plaćeni. Podnositelj predstavke se žalio konkretno na povredu imovinskog prava jer je smatrao da mu je odlukama *Conseil d'État* kojim su odbijeni njegovi zahtjevi definitivno uskraćen novac koji mu duguje država.

Sud je zaključio da je došlo do povrede članka 1. (zaštita imovine) Protokola broj 1. Konstatirao je naročito da je po oba zahtjeva tvrtka koja je podnijela predstavku bila

povjeritelj države po osnovi pogrešno plaćenog PDV-a za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja 1978. godine i da je u svakom slučaju imala barem legitimno očekivanje da će moći ostvariti povrat. Sud je našao da ometanje imovine podnositelja predstavke nije zadovoljilo uvjete općeg interesa i da je ometanje podnositelja predstavke da uživa u svojoj imovini bilo nerazmjerno jer su njegova nemogućnost da naplati dug od države i nedostatak domaćih postupaka koji osiguravaju dovoljno pravno sredstvo za zaštitu njegovog prava na poštovanje uživanja njegove imovine poremetili pravičnu ravnotežu između potreba općeg interesa zajednice i potreba zaštite temeljnih prava te osobe.

*Pravično zadovoljenje:* Sud je odlučio da Francuska treba tvrtki koja je podnijela predstavku platiti 21.734.49 eura po osnovi financijske štete.

*Vidi i: Aon Conseil i Courtagé S. A. i Christian de Clarens S. A. protiv Francuske, presuda od 25. siječnja 2007.*

### **Buffalo Srl u likvidaciji protiv Italije**

3. srpnja 2003.

Podnositelj predstavke, društvo s ograničenom odgovornošću, prestao je poslovati 1994. godine i u registru gospodarskih društava je evidentirano da je u dobrovoljnoj likvidaciji. Između 1985. i 1992. godine plaćao je iznose po osnovi poreza na dobit pravnih osoba veće od iznosa koje je dugovao državi. Stoga je imao pravo na povrat poreza koji su porezni organi počeli otplaćivati 1997. godine. Tijekom tog razdoblja podnositelj predstavke je bio prinuđen tražiti sredstva od banaka i fizičkih osoba. Time je napravio troškove i morao plaćati kamatu po višoj stopi od one koju je plaćala država na povrate poreza. Podnositelj predstavke je tvrdio da su kašnjenja poreznog organa u otplati povrata povrijedila njegovo pravo na neometano uživanje imovine.

Sud je zaključio da je došlo do povrede članka 1. (zaštita imovine) Protokola broj 1. Sud je našao da su kašnjenja u otplati povrata poreza stvorila stanje nesigurnosti za tvrtku koja je podnijela predstavku dulje nego što bi se moglo smatrati razumnim razdobljem, a da ona nije mogla popraviti tu situaciju. To ometanje imovine podnositelja predstavke bilo je nerazmjerno jer je financijski utjecaj kašnjenja, u sprezi s nedostatkom bilo kakvog učinkovitog pravnog sredstva da se stvari ubrzaju i neizvjesnošću kada će povrati biti plaćeni, poremetio pravičnu ravnotežu koja se morala održavati između potreba općeg interesa zajednice i potreba zaštite prava na neometano uživanje imovine.

U svojoj presudi o *pravičnom zadovoljenju* od 22. srpnja 2004. godine Sud je, pored toga, odlučio da Italija treba podnositelju predstavke platiti 75.000 eura po osnovi štete.

## **Eko-Elda AVEE protiv Grčke**

9. ožujka 2006.

U lipnju 1988. godine podnositelj predstavke, društvo s ograničenom odgovornošću specijalizirano za naftne proizvode, zatražio je od Porezne službe da mu vrati 123.387.306 drahmi (približno 362.105 eura) pogrešno uplaćenog poreza na dobit. Kad su porezni organi to odbili, podnositelj predstavke je pokrenuo postupak u Upravnom sudu u Atini za dobivanje tog iznosa i kamate. U studenom 1993. godine, dok je postupak bio u tijeku, država je platila podnositelju predstavke iznos u protuvrijednosti 362.105 eura. U svojim primjedbama Upravnom sudu podnositelj predstavke je ograničio svoj zahtjev na zakonsku kamatu za to što mu je novac bio uskraćen. Upravni sud je odbio taj zahtjev kao neprihvatljiv, a Apelacijski sud je presudio da je kasnija žalba te tvrtke neutemeljena jer u dotično vrijeme Porezni zakonik nije predviđao da država u takvoj situaciji plaća kamate. U studenom 2000. godine Vrhovni upravni sud je odbio žalbu iz formalnih razloga. Podnositelj predstavke se žalio na odbijanje poreznih organa da mu plate kamatu kako bi mu nadoknadili kašnjenje u isplati poreznog kredita na koji je imao pravo.

Sud je zaključio da je došlo do povrede članka 1. (zaštita imovine) Protokola broj 1. Zaključio je konkretno da je pogrešno plaćen porez vraćen približno pet godina i pet mjeseci poslije datuma kad je tvrtka koja je podnijela predstavku zatražila njegov povrat. Sud je smatrao da je odbijanje tih organa da plate zateznu kamatu za tako dugo razdoblje poremetilo pravičnu ravnotežu koja se treba održavati između općeg interesa i pojedinačnih interesa.

*Pravično zadovoljenje:* Sud je odlučio da Grčka treba tvrtki koja je podnijela predstavku platiti 120.000 eura po osnovi financijske štete.

## **Intersplav protiv Ukrajine**

9. siječnja 2007.

Od 1998. godine podnositelj predstavke, ukrajinsko-španjolski zajednički pothvat, žalio se bez uspjeha Regionalnoj poreznoj upravi Luganska i Državnoj poreznoj upravi na propust Gradske porezne uprave Sverdlovska da pravovremeno izda potvrde o povratu PDV-a. Međutim, iako su priznali postojanje dugova države prema podnositelju predstavke, državni organi nisu smatrali da je Porezna uprava pogriješila. Podnositelj predstavke je tvrdio da je na dan 18. lipnja 2004. godine iznos duga države prema toj tvrtki potvrđen sudskim odlukama iznosio 26.363.200 grivni (oko 4.119.250 eura). Žalio se, konkretno, da praksa države da neutemeljeno odbija potvrditi pravo

podnositelja predstavke na povrate PDV-a predstavlja remećenje neometanog uživanja njegove imovine i da prouzrokuje znatne gubitke u njegovom poslovanju.

Sud je zaključio da je došlo do povrede članka 1. (zaštita imovine) Protokola broj 1, nalazeći da je ometanje imovine podnositelja predstavke bilo nerazmjerno. Sud je konkretno smatrao da su stalna kašnjenja povrata PDV-a i kompenzacije u sprezi s nedostatkom učinkovitih pravnih sredstava da se spriječi ili prekine takva administrativna praksa, kao i stanjem nesigurnosti u pogledu vremena povrata njegovih sredstava, poremetili „pravičnu ravnotežu” između potreba javnog interesa i zaštite prava na neometano uživanje imovine. Prema mišljenju Suda, podnositelj predstavke je snosio, a i dalje snosi pojedinačan i prekomjeran teret.

*Pravično zadovoljenje:* Sud je odlučio da Ukrajina treba platiti podnositelju predstavke 25.000 eura po osnovi financijske štete.

### **Imbert de Trémiolles protiv Francuske**

4. siječnja 2008. (odluka o prihvatljivosti)

U 1997. i 2002. godini imovina podnositelja predstavke je oporezovana porezom na bogatstvo predviđenim Općim zakonom o porezima. Oni su neuspješno osporavali zakonitost metoda po kojima su postali obveznici plaćanja poreza na bogatstvo.

Sud je proglasio predstavku neprihvatljivom jer je očigledno neutemeljena. Sud je konkretno konstatirao da porez na bogatstvo, koji je uveden Zakonom o financijama, plaćaju fizičke osobe čija neto oporeziva imovina prelazi određenu vrijednost i da je uveden kao porez solidarnosti, da posluži javnom interesu financiranjem dijela minimalne socijalne pomoći. S obzirom na polje slobodne procjene koje je dano državama u toj sferi, Sud je našao da plaćanje dotičnog poreza nije utjecalo na financijsko stanje podnositelja predstavke dovoljno ozbiljno da bi se ta mjera smatrala nerazmjernom ili zlouporabom prava države, priznatog u članku 1. (zaštita imovine) Protokola broj 1, da osigura naplatu poreza i drugih dažbina.

### **Bulves AD protiv Bugarske**

22. siječnja 2009.

Podnositelj predstavke, akcionarsko društvo, žalio se konkretno da su mu bugarski državni organi uskratili pravo na odbijanje ulaznog PDV-a plaćenog njegovom dobavljaču, koji je kasnio s poštovanjem vlastite obveze prijavljivanja PDV-a.

Sud je zaključio da je došlo do povrede članka 1. (zaštita imovine) Protokola broj 1. Uzimajući u obzir pravovremeno i potpuno izvršenje obveze tvrtke koja je podnijela

predstavku da prijavi PDV, njezinu nemogućnost osiguravanja da njezin dobavljač ispoštuje svoje obveze prijavljivanja PDV-a i činjenicu da nije bilo utaje u odnosu na PDV sustav, za koju je tvrtka koja je podnijela predstavku znala ili je imala načina da stekne takvo saznanje, Sud je našao konkretno da od podnositelja predstavke nije trebalo tražiti da snosi pune posljedice propusta njegovog dobavljača da pravovremeno izvrši svoje obveze prijavljivanja PDV-a i smatrao je da je to dovelo do prekomjernog pojedinačnog tereta za tvrtku koja je podnijela predstavku.

*Pravično zadovoljenje:* Sud je zaključio da utvrđivanje povrede samo po sebi predstavlja pravično zadovoljenje za svu nefinancijsku štetu koju je pretrpjela tvrtka koja je podnijela predstavku i da Bugarska treba podnositelju predstavke platiti 1.953 eura za financijsku štetu.

### **Faccio protiv Italije**

31. ožujka 2009. (odluka o prihvatljivosti)

Vidi dolje pod „Sloboda primanja informacija”.

### **Di Belmonte protiv Italije**

16. ožujka 2010.

Podnositelj predstavke je umro u lipnju 2004. godine, a njegov rođak je nastavio postupak pred Sudom. Općina Ispica (Ragusa, Italija), koja je eksproprijirala zemljište čiji je vlasnik bio podnositelj predstavke s namjerom da ga upotrebi za izgradnju jeftinih stanova, dobila je nalog da mu isplati naknadu. Podnositelj predstavke se žalio na odluku domaćih državnih organa da retroaktivno primijene porezne propise, zbog čega je od naknade koju je dobio naplaćeno 20% poreza po odbitku.

Sud je zaključio da je došlo do povrede članka 1. (zaštita imovine) Protokola broj 1. Prvo je ponovio da države imaju široko diskrecijsko pravo pri utvrđivanju vrsta poreza ili dažbina koje će nametnuti. One su same kompetentne procijeniti politička, ekonomska i socijalna pitanja koja treba uzeti u obzir u tom pogledu. Porezni zakon iz 1991. godine, na koji se odnosio ovaj slučaj, spadao je u polje slobodne procjene države u svezi s takvim pitanjima. Sud je, pored toga, konstatirao da je zakon iz 1991. godine stupio na snagu između konačnog utvrđivanja naknade koju je trebalo platiti podnositelju predstavke za eksproprijaciju njegovog zemljišta i isplate dugovanih iznosa. Međutim, Sud je primijetio da mogućnost retroaktivne primjene zakona ne bi sama po sebi izazvala problem prema Konvenciji jer članak 1. Protokola broj 1 kao takav ne zabranjuje retroaktivnu primjenu nekog zakona o oporezivanju. Pitanje

koje se pojavilo bilo je li, u okolnostima ovog slučaja, primjena zakona iz 1991. godine nametnula prekomjeran teret podnositelju predstavke. U svezi s tim, Sud je konstatirao da je zakon stupio na snagu više od sedam mjeseci nakon što je Apelacijski sud Catanije konačno utvrdio iznos naknade za eksproprijaciju. Prema tome, kašnjenje državnih organa u izvršenju te presude imalo je odlučujući utjecaj na primjenu novog poreznog sustava jer naknada dodijeljena podnositelju predstavke ne bi podlijegala porezu koji su predvidjeli novi porezni propisi da je presuda bila izvršena pravilno i pravovremeno.

*Pravično zadovoljenje:* Sud je dodijelio nasljedniku podnositelja predstavke 1.100.000 eura za pretrpljenu financijsku štetu (refundacija iznosa poreza naplaćenog po odbitku, korigiranje tog iznosa za efekte inflacije i kamata) i 3.000 eura po osnovi nefinancijske štete.

## **OAQ Neftyanaya Kompaniya YUKOS protiv Rusije**

20. rujna 2011.

Ovaj slučaj se ticao postupka utvrđivanja i prinudne naplate poreza pokrenutog protiv naftne tvrtke koja je podnijela predstavku – jedne od najvećih i najuspješnijih tvrtki iz Rusije, koja je bila potpuno u državnom vlasništvu do 1995.–1996. godine kad je privatizirana – a koji je doveo do njezine likvidacije. Tvrtka koja je podnijela predstavku žalila se konkretno na nepravilnosti u postupku u svezi s njezinom poreznom obvezom za poreznu 2000. godinu i na nezakonitost i nerazmjernost rješenja o utvrđivanju poreza za razdoblje 2000.–2003. godine i njihove kasnije prinudne naplate. Tvrtka je tvrdila da je prinudna naplata njezine porezne obveze bila namjerno orkestrirana kako bi ona bila spriječena otplatiti svoje dugove; konkretno, zapljena njezine imovine tijekom sudskog spora spriječila ju je da otplati dug. Pored toga se žalila na naknadu od 7% za prinudnu naplatu, kratki rok za dobrovoljno postupanje po rješenjima o utvrđenom porezu za razdoblje 2000.–2003. godine i na prinudnu prodaju OAO Yuganskneftegaz. Podnositelj predstavke je, pored toga, tvrdio da je sudsko tumačenje relevantnih zakona bilo selektivno i drugačije od svih drugih jer su i mnoge druge ruske tvrtke također koristile domaće porezne rajeve. Tvrdio je da su državni organi tolerirali, pa čak i podržavali tehnike „optimizacije poreza” koje je on koristio. Pored toga je tvrdio da mu je zakonodavni okvir dopuštao da koristi takve tehnike.

Sud je zaključio da je došlo do povrede članka 1. (zaštita imovine) Protokola broj 1 u svezi s nametanjem i obračunom kazni vezanih za rješenja o utvrđivanju poreza za razdoblje 2000.–2001. godine iz dva razloga – retroaktivne izmjene pravila o važećem

zakonskom roku i posljedičnog udvostručavanja kazni koje se duguju za poreznu 2001. godinu. Međutim, primjećujući da su ostala rješenja o utvrđivanju poreza za razdoblje 2000.–2003. godine bila zakonita, da su imala legitiman cilj (osiguranje naplate poreza) i da su predstavljala razmjernu mjeru, Sud je našao da nije bilo povrede članka 1. Protokola broj 1 u pogledu ostalih rješenja o utvrđivanju poreza za razdoblje 2000–2003. godine. Što se tiče postupka prinudne naplate, s obzirom na brzinu postupka prinudne naplate, obvezu da se plati puna naknada za prinudnu naplatu i propust državnih organa da pravilno uzmu u obzir posljedice svojih postupaka, Sud je utvrdio da ruski državni organi nisu uspostavili pravičnu ravnotežu između legitimnih ciljeva kojima su težili i primijenjenih mjera, suprotno članku 1. Protokola broj 1. U ovom slučaju Sud je utvrdio i povrede članka 6. stavci 1. i 3. (b) (pravo na pravično suđenje) Konvencije u pogledu postupaka utvrđivanja poreza za 2000. godinu na temelju toga što podnositelj predstavke nije imao dovoljno vremena proučiti spise predmeta u prvom stupnju (četiri dana za najmanje 43.000 stranica) ili da podnese predstavke i, uopće, da se pripremi za raspravu po žalbi. Sud je, pored toga, našao da nije bilo povrede članka 14. (zabrana diskriminacije) Konvencije u svezi sa člankom 1. Protokola broj 1 jer, s obzirom na znatnu složenost poreznih aranžmana koje je podnositelj predstavke uspostavio, on nije bio u bitno sličnom položaju kao nijedna druga tvrtka. I na kraju, Sud je našao da nije bilo povrede članka 18. (granice korištenja ograničenja prava) Konvencije u svezi s člankom 1. Protokola broj 1 jer podnositelj predstavke nije potkrijepio tvrdnje da cilj državnih organa nije bio da pokrenu legitiman postupak za sprječavanje utaje poreza, nego da unište podnositelja predstavke i da preuzmu kontrolu nad njegovom imovinom.

U svojoj presudi o *pravičnom zadovoljenju* od 31. srpnja 2014. godine Sud je, pored toga, odlučio da Rusija treba akcionarima tvrtke koja je podnijela predstavku, a koji su to bili u vrijeme likvidacije tvrtke, i, ukoliko je to primjenljivo, njihovim pravnim sljedbenicima i nasljednicima platiti 1.866.104,634 eura po osnovi financijske štete i da Rusija mora napraviti, u suradnji s Komitetom ministara Vijeća Europe, sveobuhvatan plan za raspodjelu dodijeljenog iznosa pravičnog zadovoljenja, te da utvrđivanje povrede samo po sebi predstavlja pravično zadovoljenje za nefinancijsku štetu koju je pretrpio podnositelj predstavke.

### **N. K. M. protiv Mađarske (broj 66529/11)**

14. svibnja 2013.

Podnositeljica predstavke, državna službenica, žalila se konkretno da je nametanje poreza od 98 procenata na dio njezine otpremnine prema propisu koji je stupio na snagu deset tjedana prije njezinog otpuštanja dovelo do neopravdanog lišavanja imovine.



Sud je zaključio da je došlo do povrede članka 1. (zaštita imovine) Protokola broj 1. Unatoč širokoj diskreciji koju imaju državni organi po pitanjima oporezivanja, Sud je našao da su primijenjena sredstva bila nerazmjerna legitimnom cilju kojem se težilo, a to je zaštita državnih sredstava od prekomjernih isplata otpremnina. Podnositeljici predstavke nije omogućeno ni prijelazno razdoblje u kojem bi se prilagodila novom planu otpremnina. Osim toga, njezinim lišavanjem stečenog prava koje je služilo posebnom društvenom interesu reintegriranja tržišta rada mađarski državni organi su izložili podnositeljicu predstavke prekomjernom pojedinačnom teretu.

### **Cacciato protiv Italije i Guiso i Consiglio protiv Italije**

16. siječnja 2018. (odluke o neprihvatljivosti)

Podnositelji predstavki su se žalili na eksproprijaciju zemljišta koju su proveli općinski organi i konkretno na porez od 20% koji su morali platiti na naknadu koju su primili. Tvrđili su konkretno da to znači da su dobili manje od tržišne vrijednosti tog zemljišta.

Sud je proglasio žalbe podnositelja predstavke na porez neprihvatljivim jer su očigledno neutemeljene. Sud je našao konkretno da taj porez nije poremetio ravnotežu koja se mora održavati između prava podnositelja predstavke i javnog interesa u naplati poreza, naročito s obzirom na manevarski prostor („polje slobodne procjene”) koji zemlje imaju u fiskalnoj politici. Taj porez, uključujući i stopu i način naplate, bio je sasvim u domeni diskrecijske procjene talijanskog zakonodavstva. Ni razina od 20% nije bila suviše visoka. Osim toga, porez nije doveo do stvarnog anuliranja dodijeljenih iznosa naknada ili do pretjeranih financijskih teškoća za podnositelje predstavke.

## **Pravo na pravično suđenje (članak 6. Konvencije)**

### **Bendenoun protiv Francuske**

24. veljače 1994.

Godine 1973. podnositelj predstavke, trgovac kovanim novcem, formirao je otvoreno društvo s ograničenom odgovornošću po francuskom zakonu u svrhu trgovanja starim kovanim novcem, *objets d'art* i dragim kamenjem. On je posjedovao veći dio kapitala tog društva i nastupao kao njegov predsjednik i generalni direktor. Zbog njegovih aktivnosti protiv njega su pokrenuta tri skupa postupaka – carinski, porezni i kazneni postupak – i odvijala su se manje-više paralelno. Podnositelj

predstavke se žalio konkretno da nije imao pravično suđenje u upravnim sudovima u svezi s dopunskim porezima koji su mu bili nametnuti. Dok je Uprava prihoda pažljivo odabrala, jednostrano, inkriminirajuće dokumente i podnijela ih upravnim sudovima, on sam nije imao pristup cijelom dosjeu koji je sastavila carina, a koji je sadržavao ne samo prijave nego i informacije na kojima su se one temeljile.

Sud je smatrao da je članak 6. stavak 1. (pravo na pravično suđenje) Konvencije primjenljiv u ovom slučaju. Prvo, kažnjiva djela za koja je optužen podnositelj predstavke potpadala su pod članak 1729. stavak 1. Općeg poreznog zakonika. Ta odredba je obuhvaćala sve građane u svojstvu poreznih obveznika, a ne samo neku određenu skupinu s posebnim statusom. Njome su postavljeni određeni zahtjevi, s kojima su povezane kazne u slučaju njihovog nepoštovanja. Drugo, namjena tih dopunskih poreza nije bila da budu financijska naknada za štetu, nego, u biti, kazna radi odvratanja od ponavljanja prijestupa. Treće, bili su nametnuti po općem pravilu, čija je svrha bila i odvratanje i kažnjavanje. I posljednje, u ovom slučaju dopunski porezi su bili veoma visoki i iznosili su 422.534 francuska franka za podnositelja predstavke osobno i 570.398 franaka za njegovu tvrtku, a ukoliko ne bi platio, kazneni sudovi su mu mogli odrediti zatvorsku kaznu. Odmjerivši sve pojedinačne aspekte slučaja, Sud je konstatirao da prevladavaju oni koji imaju kaznenu konotaciju. Nijedan od njih nije bio samostalno presudan, ali uzeti zajedno i kumulativno činili su da dotična optužba bude kaznena u smislu članka 6. stavak 1.

U ovom slučaju, iz informacija dostupnih Sudu nije izgledalo da je nedavanje dokumenata povrijedilo prava obrane ili načelo jednakosti stranaka. Sud je stoga našao da nije bilo povrede članka 6. stavak 1. Konvencije.

### **A. P., M. P. i T. P. protiv Švicarske (predstavka broj 19958/92)**

29. kolovoza 1997.

Podnositelji predstavke su bili udovica i sinovi jedinog akcionara jedne građevinske tvrtke koji je preminuo 1984. godine. Oni su bili njegovi jedini nasljednici. Razdoblje u kojem su se mogli odreći nasljedstva isteklo je u svibnju 1984. godine. Kasnije se ispostavilo da je preminuli izbjegao plaćanje određenih poreza, pa su porezni organi pokrenuli postupak protiv podnositelja predstavke. Godine 1990. Odjeljenje za izravne federalne poreze im je naložilo da plate neplaćene poreze preminulog, a također ih je i kaznilo. Podnositelji predstavke su konkretno tvrdili da su, bez obzira na bilo kakvu osobnu krivicu, bili proglašeni krivima za kažnjivo djelo koje je navodno počinio neko drugi.

Sud je zaključio da je došlo do povrede članka 6. stavak 2. (pravo na pravično suđenje – pretpostavka nevinosti) Konvencije. Primijetio je da se naplata neplaćenih poreza od podnositelja predstavke ne može dovoditi, niti se dovodila u pitanje. Zapravo, Sud je našao da je normalno da se porezni dugovi, kao i drugi dugovi preminulog, trebaju platiti iz ostavinske mase. Nametanje kaznenih sankcija živim osobama po osnovi djela koje je očigledno počinila preminula osoba je pak bilo druga stvar. U ovom slučaju, bilo da je preminuli bio stvarno kriv ili ne, podnositelji predstavke su bili izloženi kaznenoj sankciji za utaju poreza koju je navodno počinio on. Međutim, temeljno pravilo kaznenog prava je da kaznena odgovornost ne opstaje nakon smrti osobe koja je počinila kazneno djelo i da to zapravo priznaje i opći kazneni zakon Švicarske. Prema mišljenju Suda, to pravilo nalaže i pretpostavka nevinosti garantirana u članku 6. stavak 2. Konvencije. Nasljeđivanje krivice umrle osobe nije u skladu sa standardima kaznenog pravosuđa u društvu koje se temelji na vladavini prava.

### **J. J. protiv Nizozemske (broj 21351/93)**

27. ožujka 1998.

U prosincu 1989. godine podnositelj predstavke, honorarni porezni savjetnik, primio je rješenje o utvrđivanju dopunskog poreza na dohodak i obavještenje o fiskalnoj kazni kojom se iznos koji duguje povećao za 100% do ukupno 38.656 nizozemskih guldena. On se žalio Poreznom vijeću Apelacijskog suda. To vijeće je proglasilo žalbu neprihvatljivom iz razloga što nije bila plaćena sudska pristojba. Podnositelj predstavke se neuspješno žalio iz formalnih razloga Vrhovnom sudu. On se žalio da je bio žrtva povrede prava na pravično suđenje tako što nije mogao odgovoriti na savjetodavno mišljenje koje je Vrhovnom sudu podnio neovisni pravni savjetnik suda.

Sud je našao da je ishod postupka pred Vrhovnim sudom uvjetovao kaznenu optužbu protiv podnositelja predstavke. S obzirom na to što je bilo u pitanju za podnositelja predstavke u postupku i na prirodu savjetodavnog mišljenja neovisnog pravnog savjetnika suda, uslijed činjenice da je podnositelju predstavke bilo nemoguće odgovoriti na to mišljenje prije nego što je Vrhovni sud donio odluku povrijeđeno je njegovo pravo na kontradiktorni postupak, koje bi u načelu moglo značiti priliku za strane na kaznenopravnom ili građanskopravnom suđenju da znaju za sve predočene dokaze ili podnijeta zapažanja i da iznesu primjedbe na njih, pa čak i ako ih je dao neovisan član nacionalne pravne službe, s namjerom da utječu na odluku suda. Sud je stoga našao da je došlo do povrede članka 6. stavak 1. (pravo na pravično suđenje) Konvencije.

## **J. B. protiv Švicarske (broj 31827/96)**

3. svibnja 2001.

Od podnositelja predstavke, protiv kojeg je pokrenut postupak zbog utaje poreza, traženo je u raznim prilikama da podnese sve dokumente u svezi s tvrtkama u koje je ulagao novac. On je svaki put propuštao to uraditi i kažnjen je četiri puta. Tvrdio je da su kazneni postupci protiv njega bili nepravedni i suprotni pravu na pravično suđenje zbog toga što su ga obvezivali da podnese dokumente koji su ga mogli inkriminirati.

Sud je zaključio da je došlo do povrede članka 6. stavak 1. (pravo na pravično suđenje) Konvencije. Konstatirao je konkretno da su pravo na šutnju i pravo da osoba ne inkriminira sebe međunarodni standardi koji se nalaze u srži pojma pravičnog postupka prema članku 6. stavak 1. U ovom slučaju je izgledalo da su državni organi pokušali prinuditi podnositelja predstavke da podnese dokumente koji bi osigurali informacije o njegovom prihodu, s namjerom da mu se utvrdi porez. Podnositelj predstavke nije mogao isključiti da bi bilo koji dodatni prihod koji bi se objelodanio iz tih dokumenata iz neoporezovanih izvora mogao predstavljati kažnjivo djelo utaje poreza.

## **Ferrazzini protiv Italije**

12. srpnja 2001. (Veliko vijeće)

Tvrtka čiji je predstavnik bio podnositelj predstavke podnijela je zahtjev poreznim organima za smanjenje primjenljive stope određenih poreza koje je imala obvezu plaćati. Porezni organi su uručili tvrtki rješenja o utvrđivanju dopunskog poreza. Podnositelj predstavke se žalio na duljinu kasnijih poreznih postupaka.

U ovom slučaju je na Sudu bilo da preispita ne bi li, u svjetlu promijenjenih stavova u društvu o pravnoj zaštiti koju je trebalo dodijeliti pojedincima u njihovim odnosima s državom, domet članka 6. stavak 1. (pravo na pravično suđenje) Konvencije trebalo proširiti tako da obuhvati i sporove između građana i državnih organa po pitanju zakonitosti odluka poreznih organa prema domaćem zakonu. U tom smislu, Sud je konstatirao da su se odnosi između pojedinca i države očigledno razvili u mnogim sferama tijekom pedeset godina koje su prošle otkako je usvojena Konvencija, pri čemu državna regulativa sve više intervenira u privatnopravnim odnosima. Međutim, u oblasti poreza, dešavanja do kojih je možda došlo u demokratskim društvima nisu utjecala na temeljnu prirodu obveze pojedinaca ili tvrtki da plaćaju porez. U usporedbi s pozicijom kada je usvojena Konvencija, ta dešavanja nisu povlačila za sobom daljnju intervenciju države u „građanskoj” sferi života pojedinca. Sud je stoga smatrao da porezna pitanja i dalje čine dio čvrstog jezgra prerogativa državnih organa, pri čemu i dalje prevladava javna priroda odnosa između poreznog obveznika i poreznog organa.

Prema tome, Sud je utvrdio da su porezni sporovi izvan opsega građanskih prava i obveza, unatoč financijskim posljedicama koje nužno prouzrokuju kod poreznog obveznika, i našao je da se članak 6. stavak 1. ne primjenjuje u ovom slučaju.

### **Jussila protiv Finske**

23. studenog 2006. (Veliko vijeće)

Podnositelju predstavke je porezna uprava nametnula dopunske poreze u iznosu od 10% od njegove ponovno utvrđene porezne obveze. Dopunski porezi su iznosili ukupno 1.836 finških maraka (oko 300 EUR) u to vrijeme i temeljili su se na činjenici da su njegove PDV prijave u razdoblju 1994.–1995. godine bile nepotpune. On se žalio prvostupanjskom upravnom sudu i zatražio usmenu raspravu na kojoj bi se kao svjedoci mogli saslušati porezni inspektor i vještak. Upravni sud je pozvao njih dvojicu da podnesu pisana zapažanja i na kraju našao da je usmena rasprava očigledno nepotrebna jer su obje strane podnijele sve potrebne informacije u pisanom obliku. Podnositelju predstavke je uskraćeno pravo na žalbu. Pred ovim sudom je tvrdio da nije dobio pravičnu raspravu u postupku u kojem mu je nametnut dopunski porez jer nije bilo usmene rasprave.

Sud je našao da su dopunski porezi, iako su u tom slučaju dio fiskalnog režima, bili nametnuti po pravilu čija je svrha bila odvratanje i kažnjavanje. Stoga je to djelo bilo kazneno u smislu članka 6. (pravo na pravično suđenje) Konvencije i Sud je zaključio da je članak 6. primjenljiv u slučaju podnositelja predstavke. Konstatirajući, međutim, da je podnositelju predstavke bila dana dovoljna mogućnost da iznese svoje argumente u pisanom obliku i da dâ primjedbe na podneske poreznog organa, Sud je našao da su uvjeti pravičnosti bili poštovani i da u konkretnim okolnostima tog slučaja nije bila potrebna usmena rasprava. Stoga je našao da u slučaju podnositelja predstavke nije bilo povrede članka 6. stavak 1. Konvencije.

### **OAO Neftyanaya Kompaniya YUKOS protiv Rusije**

20. rujna 2011.

Vidi gore pod „Zaštita imovine”.

### **Segame S. A. protiv Francuske**

7. lipnja 2012.

Ovaj slučaj se ticao otvorenog društva s ograničenom odgovornošću koje je vodilo jednu umjetničku galeriju kojoj je izmijenjeno rješenje o utvrđivanju poreza u svezi

sa, između ostalog, dodatnim porezom na prihode od prodaje dragocjenih metala, dragulja, *objets d'art*, kolekcionarskih predmeta i antikviteta (porez na umjetnička djela). Podnositelj predstavke se žalio pred Sudom na nametnutu novčanu kaznu. On je konkretno smatrao da relevantna odredba Općeg poreznog zakonika ne prenosi punu nadležnost na porezni sud kojom mu omogućava da mijenja novčanu kaznu u razmjeri s težinom optužbi iznijetih protiv poreznog obveznika.

Sud je konstatirao da je tvrtka koja je podnijela predstavku mogla iznijeti pred upravnim sudovima sve činjenične i pravne argumente koje je smatrala validnim u prilog svojoj tvrdnji. Konkretno, iznijela je navodnu neusklađenost poreza sa zakonom Zajednice i detaljno razmatrala osnovicu koja je korištena prilikom izračunavanja porezne obveze, koju je, osim toga, smanjio Apelacijski upravni sud. Imajući u vidu činjenicu da je kazna određena kao procent neplaćenog poreza, konkretnu prirodu poreznih sporova i stopu novčane kazne, Sud je zaključio da nije bilo povrede članka 6. stavak 1. (pravo na pravično suđenje) Konvencije.

### **Janošević protiv Švedske i Västberga Taxi Aktiebolag i Vulić protiv Švedske**

23. srpnja 2002.

Podnositelj predstavke u prvom slučaju imao je taksi tvrtku. Podnositelji predstavke u drugom slučaju bili su taksi tvrtka i njezin bivši direktor. U sklopu velike istrage taksista 1994. i 1995. godine porezni organ je obavio kontrole te dvije taksi tvrtke. Zaključivši da su njihove porezne prijave bile netočne, porezni organ je provjerio njihove račune i korigirao poreze naviše. Budući da su podnositelji predstavke bili dostavili lažne informacije, naloženo im je da plate dopunske poreze: podnositelj predstavke u prvom slučaju u iznosu od 160.000 švedskih kruna, a prvi podnositelj predstavke u drugom slučaju 35.000 kruna. Uslijed poreza nametnutog ovom drugom podnositelju, provjerene su i porezne prijave njegovog bivšeg direktora i njemu je naloženo da plati ukupan iznos od gotovo 58.000 kruna dodatnog poreza. Svi podnositelji predstavke su tvrdili da je bilo u suprotnosti s pravom na pravično suđenje da se odluka poreznih organa izvrši prije nego što se njihova odgovornost utvrdi pravomoćnom sudskom presudom. Žalili su se i da porezni postupak nije završen u razumnom roku i da im je bilo uskraćeno pravo na pretpostavku nevinosti dok se ne dokaže da su krivi po zakonu.

Sud je našao da opći karakter zakonskih odredaba o dopunskim porezima i svrha kazni, a to su odvratanje i kažnjavanje, pokazuju da su, u smislu članka 6. (pravo na pravično suđenje) Konvencije, podnositelji predstavke optuženi za kazneno djelo.

Kazneni karakter djela je dodatno dokazivala težina zapriječene i stvarne kazne. U oba slučaja Sud je zaključio da je došlo do povrede članka 6. stavak 1. Konvencije u svezi s pravom podnositelja predstavke da imaju pristup sudu. Konstatirajući u prvom slučaju da su protiv podnositelja predstavke poduzete mjere prinudne naplate i da je odbijeno odlaganje izvršenja, Sud je zaključio da su odluke poreznog organa u svezi s porezima i dopunskim porezima imale teške implikacije za podnositelja predstavke i da su povlačile za sobom posljedice koje su lako mogle postati teže kako je postupak odmicao i bilo bi ih teško procijeniti i ispraviti da je podnositelj predstavke uspio u pokušajima da poništi te odluke. Zato je bilo nužno da se postupci koje je pokrenuo provedu brzo da bi mogao imati efikasan pristup sudovima. Sud je smatrao da porezni organ, time što mu je trebalo gotovo tri godine da odluči po zahtjevima podnositelja predstavke za preispitivanje poreznih rješenja, nije postupio s hitnošću koju su zahtijevale okolnosti slučaja i da je time neopravdano odložio sudsku odluku o glavnim pitanjima u svezi s nametanjem dodatnih i dopunskih poreza. U drugom slučaju Sud je smatrao da porezni organ i Okružni upravni sud nisu postupili s hitnošću koju su zahtijevale okolnosti slučajeve i da su time neopravdano odložili sudske odluke o glavnim pitanjima u svezi s nametanjem dodatnih i dopunskih poreza. Što se tiče prvog podnositelja predstavke, čak i da se u budućnosti donese sudska odluka, ukupno odlaganje dobivanja takve odluke značilo je da se tako stečen pristup sudovima ne može smatrati djelotvornim. Sud je u oba slučaja također zaključio da je došlo do povrede članka 6. stavak 1. zbog duljine postupaka. I na kraju, Sud je u oba slučaja našao da nije bilo povrede članka 6. stavak 2. (pravo na pravično suđenje – pretpostavka nevinosti) Konvencije.

### **Melo Tadeu protiv Portugala**

23. listopada 2014.

Ovaj slučaj se ticao postupka prinudne naplate poreza pokrenutog protiv podnositeljice predstavke radi naplate poreznog duga koji je dugovala tvrtka čijim se *de facto* direktorom smatrala ona, a taj postupak je nastavljen unatoč tome što je ona u kaznenom postupku oslobođena krivnje za utaju poreza i doveo je do zapljene akcionarskog udjela koji je imala u drugoj tvrtki. Podnositeljica predstavke se žalila da je u postupku prinudne naplate poreza tretirana kao kriva za djelo za koje je bila oslobođena krivnje. Pored toga je tvrdila da zapljena njezinog udjela u toj drugoj tvrtki predstavlja neopravdano ometanje njezinog prava na neometano uživanje imovine.

Sud je zaključio da je došlo do povrede članka 6. stavak 2. (pravo na pravično suđenje – pretpostavka nevinosti) Konvencije, nalazeći da su porezni organi i upravni sudovi koji su pretresali taj slučaj zanemarili oslobađanje podnositeljice predstavke u kaznenom postupku i tako bacili sumnju na utemeljenost njezinog oslobađanja

na način koji nije bio u skladu s njezinim pravom na pretpostavku nevinosti. Sud je također zaključio da je došlo do povrede članka 1. (zaštita imovine) Protokola broj 1, nalazeći da, odbijanjem da oslobode zapljene udio podnositeljice predstavke u drugoj tvrtki, unatoč njezinom oslobađanju u kaznenom postupku, portugalski državni organi nisu uspostavili pravičnu ravnotežu između zaštite prava podnositeljice predstavke na uživanje imovine i potreba općeg interesa.

### **Chap Ltd protiv Armenije**

2. svibnja 2017.

Ovaj slučaj se ticao postupka u svezi s utajom poreza pokrenutog protiv regionalnog televizijskog emitera. Tvrtka je posebno navela da nije mogla ispitati svjedoke čija su svjedočenja bila upotrijebljena protiv nje u tom postupku. Svjedoci su bili predsjednik Nacionalnog radiodifuznog povjerenstva i više poslovnih ljudi.

Sud je zaključio da je došlo do povrede članka 6. stavak 1. tumačenog u svezi sa člankom 6. stavak 3.(d) (pravo na pravično suđenje i pravo na osiguranje prisustva i saslušanje svjedoka) Konvencije, nalazeći da je ograničenje prava tvrtke koja je podnijela predstavku da ispita te svjedoke bilo neopravdano. Konkretno, sudovi su odbili odobriti zahtjev tvrtke koja je podnijela predstavku da pozove te svjedoke, smatrajući njihovo svjedočenje nebitnim, unatoč činjenici da je isto to svjedočenje bilo smatrano presudnim da se tvrtki koja je podnijela predstavku nametnu dopunski porezi i novčane kazne u postupku protiv nje.

### **Kažnjavanje samo na temelju zakona (članak 7. Konvencije)**

#### **Société Oxygène Plus protiv Francuske**

17. svibnja 2016. (odluka o prihvatljivosti)

Podnositelj predstavke, tvrtka koja obavlja djelatnost trgovca nekretninama, iskoristila je povoljan porezni tretman u svezi s redovnom pristojbom na prijenos imovine (*droits d'enregistrement*). Porezni organ je 2002. godine uočio da tvrtka koja je podnijela predstavku nije ispunjavala jedan od zakonskih uvjeta za taj režim i smatrao je da su te nepravilnosti dovoljno ozbiljne da opravdaju gubitak prava na povoljan tretman. Zbog toga je tvrtki koja je podnijela predstavku naloženo da plati 213.915 eura, što odgovara porezu koji se redovno obračunava na promet nekretnina, uključujući i 43.353 eura zatezne kamate. Tvrtka koja je podnijela predstavku je



osporila taj ponovo utvrđeni porez. Tijekom postupka, novim zakonom je mjera gubljenja prava na povoljan porezni tretman zamijenjena sustavom poreznih kazni. Kasnije je ukinuta čak i obveza vođenja registra. Tvrtka koja je podnijela predstavku je stoga smatrala opravdanim osloniti se na načelo primjene blažeg kaznenog zakona.

Sud je predstavku proglasio neprihvatljivom, nalazeći da uskraćivanje preferencijalnog tretmana u ovom slučaju ne predstavlja kaznu u smislu članka 7. (kažnjavanje samo na temelju zakona) Konvencije. Što se tiče konkretno prirode kažnjivog djela, Sud je konstatirao da relevantna odredba Općeg poreznog zakonika predviđa mogućnost odstupanja od redovnog zakona i oslobađanja od poreza koji se redovno utvrđuje pri kupnji nekretnina, ovisno o ispunjenosti određenih formalnosti. Stoga je izgledalo logično da se trgovcu nekretninama koji traži preferencijalni tretman, ali ne ispunjava uvjete koji predstavljaju odlučujući čimbenik za odobravanje tog poreznog režima, uskrati taj tretman, što je dovelo do primjene redovnog zakona pa stoga i do plaćanja poreza koje bi inače morao platiti. Stoga se ne može reći da se gubljenje prava na preferencijalni tretman temeljilo na pravilu čiji je cilj i sprječavanje i kažnjavanje. Osim toga, bilo je točno da je tvrtki koja je podnijela predstavku bilo naloženo platiti znatne iznose. Međutim, oni su se sastojali samo od ponovno utvrđenog poreza sa zateznom kamatom. Nikakve kazne nisu bile nametnute tvrtki koja je podnijela predstavku, čiju dobru namjeru porezni organ nije osporio.

## **Pravo na poštovanje privatnog i obiteljskog života, doma i prepiske (članak 8. Konvencije)**

### **Keslassy protiv Francuske**

8. siječnja 2002. (odluka o prihvatljivosti)

Ovaj slučaj se ticao pretresa stambenih prostorija tijekom istrage navodne utaje poreza od strane tvrtki. Podnositelj predstavke, koji je imao kontrolni udio u raznim tvrtkama čije su prostorije bile pretresene po sudskom nalogu, žalio se na okolnosti u kojima su bili naloženi ti pretresi, a naročito pretres njegovog doma.

Sud je proglasio predstavku neprihvatljivom jer je očigledno neutemeljena. Imajući u vidu stroga pravila domaćeg zakona koja reguliraju pretrese i činjenicu da su ona bila poštovana tijekom tih pretresa, Sud je našao da je ometanje prava podnositelja predstavke na poštovanje njegovog privatnog života i njegovog doma bilo razmjerno legitimnim ciljevima koji su se željeli ostvariti, a oni su bili zaštita ekonomske dobrobiti

zemlje i sprječavanje kriminala, i da je ono stoga potrebno u demokratskom društvu u smislu članka 8. (pravo na poštovanje privatnog života i doma) Konvencije.

### **André i drugi protiv Francuske**

24. srpnja 2008.

Podnositelji predstavke su bili odvjetnik i odvjetnička tvrtka. Slučaj se ticao pretresa njihovih ureda u lipnju 2001. godine od strane poreznih inspektora s ciljem otkrivanja dokaza protiv jedne tvrtke klijenta odvjetničkog ureda podnositelja predstavke koja je bila osumnjičena za utaju poreza. Pretres je obavljen u prisustvu prvog podnositelja predstavke, predsjednika Odvjetničke komore Marseillea i visokog policijskog djelatnika, i zaplijenjeno je 66 dokumenata. Podnositelji predstavke su se žalili da su pretres i zapljena bili nezakoniti i podnijeli su žalbu iz formalnih razloga, koju je Kasacioni sud odbacio. Podnositelji predstavke su konkretno tvrdili da su im povrijeđena prava na obranu i da je narušena profesionalna povjerljivost.

U ovom slučaju, Sud je podsjetio da je bitno da u pretresima odvjetničkih ureda budu prisutne posebne zaštitne mjere. Isto tako, bilo je od ključne važnosti osigurati strog regulatorni okvir za takve mjere. Sud je konstatirao da je u slučaju podnositelja predstavke u pretresu bila primijenjena posebna zaštitna mjera jer je bio prisutan predsjednik Odvjetničke komore Marseillea. S druge strane, pored činjenice da sudac koji je odobrio pretres nije bio prisutan, prisustvo predsjednika Komore i njegovi protesti nisu bili dovoljni da spriječe praktično otkrivanje svih dokumenata u uredu niti njihovu zapljenu. Pored toga, poreznim inspektorima i visokom policijskom djelatniku su bile dane široke ovlasti na temelju širokih odredaba naloga za pretres. I na kraju, Sud je konstatirao da je, u kontekstu porezne kontrole poslova tvrtke klijenta podnositelja predstavke, porezna inspekcija izabrala podnositelje predstavke isključivo zato što je smatrala da je teško izvršiti potrebne provjere i pronaći dokumente koji mogu potvrditi sumnju da je ta tvrtka kriva za utaju poreza, iako podnositelji predstavke ni u kom trenutku nisu bili optuženi niti osumnjičeni za izvršenje nekog kažnjivog djela ili za sudjelovanje u utaji koju je počinio njihov klijent. Prema tome, s obzirom na to da su pretres i zapljene bile nerazmjerni cilju koji se želio ostvariti, Sud je zaključio da je došlo do povrede članka 8. (pravo na poštovanje doma) Konvencije. Sud je također utvrdio povredu članka 6. stavak 1. (pravo pristupa sudu) Konvencije zbog nedostatka učinkovite sudske kontrole.

### **Faccio protiv Italije**

31. ožujka 2009. (odluka o prihvatljivosti)

Vidi dole pod „Sloboda primanja informacija”.

## **Bernh Larsen Holding AS i drugi protiv Norveške**

14. ožujka 2013.

Ovaj slučaj se ticao žalbe tri norveške tvrtke na odluku poreznih organa kojom je naloženo da se poreznim inspektorima osigura kopija svih podataka na kompjuterskom serveru koji su te tri tvrtke zajednički koristile. Podnositelji predstavke su tvrdili da je ta odluka povrijedila njihova prava na poštovanje njihovog doma i prepiske, tvrdeći naročito da je ta mjera donijeta proizvoljno.

Sud je zaključio da nije bilo povrede članka 8. (pravo na poštovanje doma i prepiske) Konvencije, nalazeći da su, unatoč nepostojanju zahtjeva da se pribavi prethodno sudsko ovlaštenje, bile uspostavljene učinkovite i adekvatne mjere zaštite protiv zlouporabe i da je uspostavljena pravična ravnoteža između, s jedne strane, prava tvrtki koje su podnijele predstavku na poštovanje doma i prepiske i njihovog interesa za zaštitu privatnosti osoba koje rade za njih i, s druge strane, javnog interesa za osiguranje efikasne kontrole za potrebe utvrđivanja poreza. U ovom slučaju, Sud se suglasio s argumentom norveških sudova da, iz razloga efikasnosti, mogućnosti poreznih organa da djeluju ne trebaju biti ograničene činjenicom da porezni obveznik koristi „zajedničku arhivu”, pa čak i ako ta arhiva sadrži podatke koji pripadaju drugim poreznim obveznicima.

## **G. S. B. protiv Švicarske (broj 28601/11)**

22. prosinca 2015.

Ovaj slučaj se ticao dostave podataka o bankovnom računu podnositelja predstavke poreznim organima SAD-a u svezi sa sporazumom o administrativnoj suradnji između Švicarske i Sjedinjenih Američkih Država. Porezni organi SAD-a su 2008. godine otkrili da je banka UBS SA dozvolila poreznim obveznicima SAD-a prikrivati imovinu i prihod od tih organa i da je davala savjete klijentima koji nisu prijavili svoje račune tim organima. Poslije sporazuma koji je, u objedinjenom obliku s protokolom, nazvan „Konvencija 10”, švicarska federalna porezna uprava je naložila UBS da dostavi dosje podnositelja predstavke u kontekstu suradnje te uprave s Poreznom službom SAD-a. Podnositelj predstavke se žalio da je objelodanjivanje njegovih bankovnih podataka predstavljalo povredu njegovog prava na poštovanje privatnog života. On je također smatrao da je kao klijent UBS-a sa statusom poreznog obveznika SAD-a žrtva diskriminacije u usporedbi s klijentima drugih banaka koji u dotično vrijeme nisu bili obuhvaćeni administrativnom suradnjom po poreznim pitanjima.

Sud je zaključio da nije bilo povrede članka 8. (pravo na poštovanje privatnog života) Konvencije. Sud je konkretno prihvatio da je Švicarska imala veliki interes

da pristane na zahtjev SAD-a za administrativnu suradnju kako bi organima SAD-a omogućila identificirati svu imovinu koja je eventualno bila skrivena u Švicarskoj. Na proceduralnoj razini, Sud je pored toga konstatirao da je podnositelj predstavke mogao iskoristiti više učinkovitih i pravih proceduralnih zaštitnih mjera kako bi osporio dostavu svojih bankovnih podataka i osigurao zaštitu od proizvoljnog provođenja sporazuma zaključenih između Švicarske i SAD-a. Sud je također zaključio da nije bilo povrede članka 14. (zabrana diskriminacije) Konvencije uzetog u svezi sa člankom 8., nalazeći da podnositelj predstavke nije bio predmet diskriminatorskog tretmana.

### **K. S. i M. S. protiv Njemačke (broj 33696/11)**

6. listopada 2016.

Ovaj slučaj se ticao pretresa doma jednog bračnog para jer su bili osumnjičeni za utaju poreza. Postupak protiv njih je pokrenut kada je informaciju o njihovoj imovini koju su držali kod jedne banke u Lihtenštajnu nezakonito fotokopirao jedan uposleni te banke i prodao je tajnoj službi Njemačke. Podnositelji predstavke su se naročito žalili da im je dom pretresen na temelju naloga izdanog na bazi dokaza koji su bili pribavljeni kršenjem domaćeg i međunarodnog prava.

Sud je zaključio da nije bilo povrede članka 8. (pravo na poštovanje doma) Konvencije. Sud je konkretno našao da je pretres bio izvršen u skladu sa zakonom. Pored toga je spomenuo ustaljenu sudsku praksu njemačkog Saveznog ustavnog suda, po kojoj nema apsolutnog pravila da se dokazi koji su pribavljeni kršenjem proceduralnih pravila ne mogu koristiti u kaznenom postupku. To je značilo da je taj bračni par mogao predvidjeti – po potrebi, uz pomoć pravnih savjeta – da će domaći organi uzeti u obzir mogućnost da nalog za pretres baziraju na podacima iz Lihtenštajna unatoč činjenici da su te informacije možda bile pribavljene kršenjem zakona. Pored toga, Sud je našao da je pretres bio razmjeran: prvo, zato što njemačko zakonodavstvo i sudska praksa u sferi pretresa pružaju adekvatne i učinkovite zaštitne mjere protiv zlouporabe uopće, i da su to učinili i u okolnostima ovog konkretnog slučaja; drugo, zato što utaja poreza predstavlja teško kazneno djelo; treće, zato što ništa ne ukazuje na to da su njemački organi namjerno i sustavno kršili domaće i međunarodno pravo da bi pribavljali informacije radi istrage poreznih kaznenih djela; četvrto, zato što je nalog bio eksplicitan i detaljan što se tiče kako djela koje se istraživalo tako i predmeta koji su se tražili kao dokaz; i posljednje, zašto što taj bračni par nije tvrdio da je bilo ikakvih posljedica po njihov osobni ugled uslijed pretresa njihovog doma.

## **Sloboda vjeroispovijedi (članak 9. Konvencije)**

### **Spampinato protiv Italije**

29. ožujka 2007. (odluka o prihvatljivosti)

Vidi dole pod „Zabrana diskriminacije”.

### **Association Les Témoins de Jéhovah protiv Francuske**

30. lipnja 2011.

U parlamentarnom izvješću iz 1995. godine o „sektama u Francuskoj”, Jehovini svjedoci su klasificirani kao sekta. Udruga koja je podnijela predstavku je tvrdila da je poduzet niz koraka da se ona marginalizira u svjetlu tog izvješća. Konkretno, Udruga je dobila zahtjev za plaćanje dopunskog poreza od više desetina miliona eura koji se odnosi na donacije njezinih sljedbenika. Iako takve donacije ne podliježu porezu u slučaju liturgijskih udruga, državni organi su odlučili da udruga koja je podnijela predstavku ne pripada toj kategoriji. Podnositelj predstavke je tvrdio da su porezni postupci protiv njega povrijedili njegovu slobodu vjeroispovijedi.

Sud je podsjetio da je već u nekoliko slučajeva našao da članak 9. (sloboda misli, savjesti i vjeroispovijedi) Konvencije štiti slobodno ostvarivanje prava Jehovinih svjedoka na slobodu vjeroispovijedi. U ovom slučaju, sud je konstatirao da se dotično rješenje o utvrđivanju dopunskog poreza odnosilo na sveukupne materijalne darove koje je primio podnositelj predstavke, iako oni predstavljaju glavni izvor njegovog financiranja. Budući da su time smanjena njegova sredstva za poslovanje, više nije mogao garantirati svojim sljedbenicima slobodno ispovijedanje vjere u praktičnom smislu. Prema tome, došlo je do ometanja prava na slobodu vjeroispovijedi Udruge koja je podnijela predstavku. Da bi takvo ometanje bilo prihvatljivo s aspekta članka 9., moralo bi, prije svega, biti propisano zakonom, a dotični zakon bi morao biti formuliran dovoljno jasno da bude predvidljiv. U ovom slučaju, zakon po kojem su darovi Udruzi koja je podnijela predstavku automatski oporezovani bio je članak 757. Općeg poreznog zakonika, prema kojem materijalni darovi „prijavljeni” poreznim organima podliježu porezu na dar. Međutim, Sud je utvrdio dva razloga zašto taj članak i njegova primjena na slučaj podnositelja predstavke nisu bili dovoljno predvidljivi: prvo, sporni članak ne iznosi nikakve pojedinosti o „primatelju donacije” na kojeg se odnosi, pa je, uslijed toga, bilo nemoguće znati primjenjuje li se na pravne osobe, pa tako i na Udrugu koja je podnijela predstavku; drugo, što se tiče koncepta „prijavljivanja” darova u smislu članka 757., Sud je konstatirao da je ovaj slučaj prvi u kojem se tvrdilo da je

podnošenje tražene računovodstvene evidencije u kontekstu porezne kontrole ekvivalentno „prijavljivanju”. Budući da Sud nije bio uvjeren da je podnositelj predstavke mogao razumno predvidjeti posljedicu koju bi za sobom moglo povlačiti primanje donacija i podnošenje njegovih računa poreznim organima, zaključio je da to ometanje nije bilo propisano zakonom i da je došlo do povrede članka 9. Konvencije.

U presudi o *pravičnom zadovoljenju* od 5. srpnja 2012. godine, Sud je pored toga odlučio da Francuska treba podnositelju predstavke platiti 4.590.295 eura po osnovi financijske štete, što odgovara iznosu koji je ta udruga neopravdano platila, i odbio je zahtjev podnositelja predstavke za nefinancijsku štetu. Osim toga, konstatirajući da je ta porezna mjera, uključujući i kazne i kamatu za kasnu uplatu, još uvijek na snazi, Sud je smatrao da će, prema članku 46. (obveznost i izvršenje presuda) Konvencije, odluka da se prekine naplata tih iznosa biti odgovarajući oblik reparacije kojim će prestati utvrđena povreda. Ipak, uz uvjet praćenja od strane Komiteta ministara Vijeća Europe, Francuska i dalje ima slobodu izabrati druge načine izvršavanja svoje zakonske obveze prema članku 46.

*Vidi i: Association Cultuelle Du Temple Pyramide protiv Francuske, Association Des Chevaliers Du Lotus D’Or protiv Francuske i Église Évangélique Missionnaire et Salaûn protiv Francuske, presude od 31. siječnja 2013. godine.*

## **Klein i drugi protiv Njemačke**

6. travnja 2017.

Po njemačkom zakonu, neke crkve i vjerske udruge imaju pravo svojim pripadnicima utvrđivati crkveni porez i/ili pristojbu. Ovih pet podnositelja predstavke žalilo se da, kad se ti porezi ili pristojbe obračunavaju i utvrđuju na temelju zajedničkog dohotka i podnositelja predstavke i njegovog bračnog druga, to krši njihovo pravo na slobodu vjeroispovijedi. Konkretno, žalili su se na različite stvari: da imaju obvezu plaćati posebnu crkvenu pristojbu svog bračnog druga i kad oni sami nisu pripadnici te crkve; da se zahtijeva financijska pomoć od njihovog bračnog druga za plaćanje njihove vlastite posebne crkvene pristojbe, što ih glede slobode vjeroispovijedi čini ovisnima o svojim bračnim drugovima; ili da imaju obvezu plaćati nepravično visok crkveni porez jer je obračunat uzimajući u obzir i dohodak njihovog bračnog druga.

Sud je našao da je većina žalbi po članku 9. (sloboda vjeroispovijedi) Konvencije neprihvatljiva. Konkretno, to je bilo zato što u tim slučajevima porez/pristojba nije nametnula država nego crkve podnositelja predstavke koju, po njemačkom zakonu,

podnositelji predstavke mogu slobodno napustiti. Kao takvi, u većini slučajeva nametanje i obračun poreza/pristojbi su bili autonomna aktivnost crkve, koja se ne može pripisati njemačkoj državi. Međutim, u jednom slučaju je država sudjelovala u nametanju posebne crkvene pristojbe jednom podnosiocu predstavke koji nije bio član dotične crkve. To je bilo zato što je pristojba koja je bila nametnuta supruzi podnosioca predstavke bila odbijena izravno od zahtjeva podnosioca predstavke za povrat poreza putem prebijanja, pa je zbog toga podnositelj predstavke bio izložen finansijskim obvezama svoje supruge prema njezinoj crkvi. Međutim, do tog prebijanja je došlo zato što je sâm taj bračni par odlučio podnijeti zajedničku poreznu prijavu, pa je izgledalo da ju je podnositelj predstavke mogao poništiti podnošenjem obavještenja o izmirenju obveza. U tim okolnostima, prebijanje je bilo razmjern način da država pokuša racionalizirati porezne obveze tog bračnog para, što nije podrazumijevalo nikakvu povredu Konvencije.

## **Sloboda izražavanja (članak 10. Konvencije)**

### **Sloboda priopćavanja informacija**

#### **Satakunnan Markkinapörssi Oy i Satamedia Oy protiv Finske**

27. lipnja 2017. (Veliko vijeće)

Nakon što su dvije tvrtke objavile osobne porezne informacije 1,2 milijuna ljudi, domaći organi su odlučili da je takvo masovno objavljivanje osobnih podataka bilo nezakonito po zakonima o zaštiti podataka i zabranili su takva masovna objavljivanja ubuduće. Tvrtke su se žalile da je ta zabrana povrijedila njihovo pravo na slobodu izražavanja.

Veliko vijeće je zaključilo, s petnaest glasova prema dva, da nije bilo povrede članka 10. (sloboda izražavanja) Konvencije. Vijeće je konkretno konstatiralo da je zabrana povrijedila pravo tvrtki na slobodu izražavanja. Međutim, ona nije prekršila članak 10. jer je bila u skladu sa zakonom, služila je ostvarenju legitimnog cilja zaštite privatnosti ličnosti i uspostavila je pravičnu ravnotežu između prava na privatnost i prava na slobodu izražavanja. Konkretno, Veliko vijeće se suglasilo sa zaključkom domaćih sudova da masovno prikupljanje i masovna distribucija podataka o oporezivanju nisu doprinijeli raspravi od javnog interesa i da nisu bili isključivo u novinarske svrhe.

## **Sloboda primanja informacija**

### **Faccio protiv Italije**

31. ožujka 2009. (odluka o prihvatljivosti)

U prosincu 1999. godine podnositelj predstavke je podnio zahtjev pretplatničkoj službi radiodifuznog javnog servisa za otkazivanje pretplate na javni televizijski servis. U kolovozu 2003. godine porezna policija je zapečatila njegov televizijski aparat i umotala ga u najlonsku vreću kako bi spriječila njegovo korištenje. Podnositelj predstavke se žalio na povredu njegovog prava na primanje informacija, prava na poštovanje njegove imovine i prava na poštovanje njegovog privatnog i obiteljskog života. Tvrdio je, između ostalog, da je čin dovođenja njegovog televizijskog aparata u neupotrebljivo stanje bio nerazmjerna mjera jer ga je spriječila i da gleda privatne kanale.

Sud je proglasio predstavku neprihvatljivom jer je očigledno neutemeljena. Konstatirao je da nije osporeno da je pečačenje televizijskog aparata podnositelja predstavke predstavljalo ometanje njegovog prava na primanje informacija i prava na poštovanje imovine i njegovog privatnog života. Međutim, ta mjera, predviđena zakonom, služila je ostvarenju legitimnog cilja, to jest cilja odvratanja pojedinaca od neplaćanja poreza ili njihovog odvratanja od otkazivanja pretplate na javni televizijski servis. Sud je, kao i Vlada Italije, uzeo u obzir da razmjernost te mjere treba analizirati u svjetlu fiskalne prirode pretplate. Pretplata je bila porez namijenjen financiranju javnog radiodifuznog servisa. Prema mišljenju Suda, a i kao što je bilo jasno iz formulacije odgovarajućeg zakona, sama činjenica posjedovanja televizijskog aparata povlačila je za sobom obvezu plaćanja dotičnog poreza, neovisno o želji podnositelja predstavke da gleda programe koje emitiraju javni kanali. Zapravo, to podrazumijeva i suprotno, da čak i ako se prihvati da bi bio tehnički moguć sustav koji omogućava gledanje samo privatnih kanala bez plaćanja pretplate, to bi bilo jednako lišavanju tog poreza same njegove suštine, a ona je doprinos jednoj komunalnoj usluzi, a ne cijena koju pojedinac plaća u zamjenu za prijem nekog određenog kanala. U tom kontekstu, trebalo je konstatirati da pitanja oporezivanja i dalje pripadaju „čvrstom jezgru” prerogativa državnih organa, i da i dalje prevladava javna priroda odnosa između poreznog obveznika i zajednice. U svjetlu tih razloga i razumnog iznosa dotičnog poreza (107,50 eura za 2009. godinu), Sud je našao da je pečačenje televizijskog aparata podnositelja predstavke mjera razmjerna cilju koji je država željela ostvariti.



## Zabrana diskriminacije (članak 14 .Konvencije)

### Spampinato protiv Italije

29. ožujka 2007. (odluka o prihvatljivosti)

Podnositelj predstavke bio je zaposlen kao pravnik vježbenik. Na prijavi poreza na dohodak, on je odlučio opredijeliti osam promila poreza državi<sup>3</sup>. Pred sudom se konkretno žalio na to da je morao navesti svoja vjerska uvjerenja prilikom popunjavanja prijave poreza na dohodak. On je, pored toga, tvrdio da je imao obvezu platiti porez koji nije služio općem interesu budući da su samo određeni specifični primatelji mogli imati korist od dotičnih iznosa.

Sud je predstavku proglasio neprihvatljivom jer ju je smatrao očigledno neutemeljenom. Sud je prvo konstatirao da se ne slaže sa stajalištem podnositelja predstavke da ga je odluka da opredijeli dio svog poreza na dohodak obvezno primorala navesti vjersku pripadnost. Prema dotičnom zakonu, porezni obveznici imali su pravo da se uopće ne odluče dodijeliti osam promila svog poreza na dohodak. Shodno tome, dotična odredba nije sa sobom povlačila obvezu navođenja vjerskih uvjerenja na način koji bi se mogao smatrati suprotnim čl. 9. (sloboda vjeroispovijedi) i 14. (zabrana diskriminacije) Konvencije na koje se pozivao podnositelj predstavke. Sud je, pored toga, konstatirao da porezni zakon na koji je uložena žalba nije predviđao dodavanje poreza na redovan porez na dohodak, već samo posebno opredjeljivanje procenta ukupnog utvrđenog iznosa poreza na dohodak. U svakom slučaju, zakon je potpadao pod polje slobodne procjene države i kao takav nije se mogao smatrati arbitrarnim. Stoga se nije moglo reći da je dotični zakon nametnuo prekomjerni teret podnositelju predstavke koji bi poremetio „pravičnu ravnotežu” koja se trebala ostvariti između potreba općeg interesa zajednice i potreba zaštite temeljnih prava pojedinca.

### Burden protiv Velike Britanije

29. travnja 2008. (Veliko vijeće)

Podnositeljice predstavke bile su starije, neudane sestre koje su zajedno živjele cijelog života, a tijekom posljednjih 30 godina u kući koja je bila u njihovom

---

3 Dotični zakoni predviđaju da se ovaj procent mora dodijeliti državi, Katoličkoj crkvi ili nekoj od institucija koje predstavljaju pet religija koje su se složile primati taj doprinos. Od poreznih obveznika se zahtijeva da navedu svoj izbor pri popunjavanju porezne prijave. Ukoliko se ne odabere nijedna od opcija, odgovarajuća suma se uplaćuje državi, Katoličkoj crkvi i institucijama koje predstavljaju drugih pet religija, proporcionalno odlukama svih poreznih obveznika. Dio tog poreza na dohodak koji prima država je namijenjen socijalnim aktivnostima. Međutim, ukupan iznos ovog dijela se svake godine smanjuje za 80.000.000 eura – iznos koji država smije slobodno koristiti prema vlastitim potrebama.

zajedničkom vlasništvu, izgrađenoj na zemlji koju su naslijedile od roditelja. Obje su napravile oporuku kojom ostavljaju svu svoju imovinu drugoj sestri. Žalile su se na to što, kada jedna od njih umre, ona koja preživi bi se suočila s velikim iznosom poreza na nasljeđe za razliku od nadživjelog bračnog druga ili civilnog partnera<sup>4</sup>.

Sud je našao da se podnositeljice predstavke, kao sestre koje žive zajedno, nisu mogle, u smislu članka 14. (zabrana diskriminacije) Konvencije, uspoređivati s bračnim parom ili parom u civilnom partnerstvu i stoga je tvrdio da nije došlo do povrede članka 14. u svezi sa člankom 1. (zaštita imovine) Protokola broj 1. Sud je konstatirao konkretno da je nepostojanje takvog pravno obvezujućeg sporazuma između podnositeljica predstavke njihov odnos kohabitacije, unatoč njegovom dugom trajanju, činilo suštinski drugačijim od odnosa bračnog para ili para u civilnom partnerstvu. Na ovo gledište nije utjecala činjenica da je 47 zemalja članica Vijeća Europe usvojilo različita pravila nasljeđivanja kada se radi o nadživjelim bračnim drugovima, civilnim partnerima i bliskim srodnicima i da su na sličan način usvojile različite politike po pitanju odobravanja oslobođanja od poreza na nasljeđe različitim kategorijama nadživjelih; pri čemu države, u načelu, zadržavaju slobodu osmisliti drugačija pravila u oblasti politike oporezivanja.

## **Glor protiv Švicarske**

30. travnja 2009.

Od podnositelja predstavke, koji je patio od dijabetesa i kojeg je vojni liječnik proglasio nesposobnim služiti vojni rok, ipak se zahtijevalo da plati porez na nesluženje vojnog roka. On je to smatrao diskriminacijom i tvrdio da je sasvim voljan služiti vojni rok, ali je spriječen to i učiniti, a ipak su od njega nadležne vlasti, koje su njegov invaliditet smatrale minornim, zahtijevale da plati porez. Podnositelj predstavke je tvrdio da prag invaliditeta (40 % fizičkog ili mentalnog invaliditeta) koji se koristi kao kriterij za oslobođanje od spornog poreza nema pravnu osnovu.

Sud je smatrao da postoji europski i globalni konsenzus o potrebi zaštite ljudi sa invaliditetom od diskriminatornog tretmana. Sud je tvrdio da u je danom slučaju došlo do povrede članka 14. (zabrana diskriminacije) u svezi sa člankom 8. (pravo na poštovanje privatnog i obiteljskog života) Konvencije, nalazeći da švicarske vlasti nisu ostvarile pravičnu ravnotežu između zaštite interesa zajednice i poštovanja prava i

---

4 Prema Zakonu o porezu na nasljeđe iz 1984. godine, porez na nasljeđe naplaćivao se u iznosu od 40 % vrijednosti imovine osobe. Ta stopa se primjenjivala na bilo koji iznos iznad 285.000 britanskih funti (GBP) (420.844 eura) za prijenose tijekom porezne godine 2006.-2007. i 300.000 GBP (442.994 eura) za 2007.-2008. godinu. Imovina koja se prenosi sa preminule osobe na njezinog bračnog partnera ili „civilnog partnera“ (kategorija uvedena prema Zakonu o civilnom partnerstvu iz 2004. godine za istospolne parove, koji ne obuhvaća članove obitelji koji žive zajedno) bila je oslobođena istog.

sloboda podnositelja predstavke. S obzirom na cilj i efekte spornog poreza, objektivno obrazloženje za razliku koju prave domaće vlasti, naročito između osoba koje nisu sposobne služiti vojni rok i ne podliježu plaćanju dotičnog poreza i osoba koje nisu sposobne služiti vojni rok, ali se od njih ipak zahtijeva da ga plate, nije djelovalo razumno u kontekstu načela koji vladaju u demokratskim društvima.

## **Crkva Isusa Krista svetaca posljednjih dana protiv Velike Britanije**

4. ožujka 2014.

Ovaj slučaj odnosio se na žalbu podnositelja predstavke – vjerske organizacije, registrirane kao zatvoreno društvo s neograničenom odgovornošću u Velikoj Britaniji, dijela svjetske Mormonske crkve – na to što im je uskraćeno oslobađanje od lokalnih poreza na imovinu. Godine 2001. crkva je podnijela zahtjev za brisanje svog hrama u Prestonu u Lankaširu sa spiska objekata koji podliježu plaćanju poreza na dobit na temelju toga da je u pitanju „javni vjerski objekt” koji ima pravo na oslobađanje od tog poreza. Mada je prvostupanjski sud donio odluku u korist crkve, ta odluka je 2005. godine preinačena. Konačnom odlukom iz srpnja 2008. godine, Gornji dom odbio je žalbu crkve, tvrdeći konkretno da hram ne treba karakterizirati kao „javni vjerski objekt” budući da je pristup hramu ograničen na izabranu skupinu najodanijih sljedbenika - nositelja posebnog ovlaštenja.

Sud je tvrdio da nije došlo do povrede članka 14. (zabrana diskriminacije) u svezi sa člankom 9. (sloboda mišljenja, savjesti i vjeroispovijedi) Konvencije, nalazeći da, u mjeri u kojoj se može reći da je ustanovljena bilo kakva razlika u tretmanu između vjerskih skupina u usporedivim situacijama, to je imalo razumno i objektivno obrazloženje. Sud je konstatirao konkretno da bi se politika korištenja oslobađanja s ciljem promoviranja javnog interesa glede pristupa vjerskim uslugama i objektima mogla okarakterizirati kao opća društvena strategija u odnosu na koju državne vlasti imaju široko polje slobodne procjene. Štoviše, posljedice odbijanja oslobađanja od poreza nisu bile nerazmjerne u danom slučaju: svi vjerski objekti podnositelja predstavke koji su bili otvoreni za javnost, poput njegovih kapela i administrativnih centara, uživali su puno oslobađanje od poreza; samom hramu, koji nije bio otvoren za javnost, nije odobreno puno oslobađanje, ali je dobio umanjene od 80 % s obzirom na njegovo korištenje u dobrotvorne svrhe; zakoni na kojima se temeljila sporna mjera nisu se bavili legitimnošću mormonskih vjerovanja, već su umjesto toga bili neutralni, jednaki za sve vjerske skupine po pitanju ispoljavanja religijskih vjerovanja u privatnosti i povlačeći iste negativne posljedice za zvaničnu kršćansku crkvu u Engleskoj (Crkva Engleske) kada je riječ o privatnim kapelama; najzad, preostala porezna obveza je bila, finansijski gledano, relativno niska.

## Sloboda kretanja (članak 2. Protokola broj 4.)

### Riener protiv Bugarske

23. svibnja 2006.

U dano vreme podnositeljica predstavke je posjedovala kako austrijsko tako i bugarsko državljanstvo. Imala je poslovne interese u Bugarskoj i tamo je provodila većinu vremena. Akumulirala je znatnu količinu poreznih dugova, koji su ostali neplaćeni. U ožujku 1995. godine, na zahtjev poreznih organa, organ zadužen za putovnice uveo je zabranu putovanja prema Zakonu o putovnicama za putovanje u inozemstvo. Mjesec dana kasnije, austrijska putovnica podnositeljice predstavke oduzeta joj je na granici kada je pokušala prijeći u Grčku, a zabrana putovanja joj je uvedena prema Zakonu o boravku stranaca. Zabrana putovanja je ukinuta u kolovožu 2004. godine nakon što su porezni dugovi podnositeljice predstavke otpisani zbog zastare. Podnositeljica predstavke se konkretno žalila na to što ju je zabrana sprječavala napustiti Bugarsku.

Sud je tvrdio da je došlo do povrede članka 2. (sloboda kretanja) Protokola broj 4. Konvencije, nalazeći da dotični zakon nije osigurao dovoljno proceduralnih zaštitnih mjera protiv arbitrarnog odlučivanja. Sud je konkretno konstatirao da bi javni interes vezan za naplatu neplaćenih poreza u iznosu kao u danom slučaju mogao opravdati odgovarajuća ograničenja prava podnositeljice predstavke. Države imaju određeno polje slobodne procjene da formuliraju i organiziraju svoje fiskalne politike i stvari uredе kako bi osigurale plaćanje poreza. Međutim, iz načela razmjernosti slijedi da ograničavanje prava napuštanja vlastite zemlje po osnovi neplaćenog duga jedino može biti opravdano ako služi svojoj svrsi – naplati duga. To znači da takvo ograničenje ne smije predstavljati *de facto* kaznu za nesposobnost plaćanja. Pored toga, vlasti nemaju pravo zadržavati tijekom duljih vremenskih razdoblja ograničenja slobode kretanja pojedinca bez periodične ponovne procjene njihove opravdanosti s obzirom na čimbenike poput toga jesu li fiskalne vlasti uložile razumne napore da dug naplate na drugi način i vjerojatnoću da bi se dužnikovo napuštanje zemlje moglo negativno odraziti na vjerojatnoću naplate. Međutim, u slučaju podnositeljice predstavke, Sud je konstatirao da su vlasti propustile posvetiti dužnu pozornost načelu razmjernosti u svojim odlukama i da je zabrana putovanja koja joj je nametnuta bila automatske prirode i neodređenog trajanja. Sud je također konstatirao da su zakon i praksa nedovoljno jasni glede nekih od pitanja. Pored toga je konstatirao da je sporna mjera bila zadržana tijekom duljeg razdoblja i bila nerazmjerna u odnosu na svoj cilj, tj. naplatu poreznog duga. U ovom slučaju Sud je također tvrdio da je došlo do povrede

članka 13. (pravo na učinkovito pravno sredstvo) Konvencije u svezi sa člankom 8. (pravo na poštovanje privatnog i obiteljskog života) Konvencije i člankom 2. (sloboda kretanja) Protokola broj 4. glede zabrane putovanja podnositeljice predstavke.

## **Pravo da se ne bude suđen ili kažnjen dvaput u istoj stvari (članak 4. Protokola broj 7.)**

### **Ruotsalainen protiv Finske**

16. lipnja 2009.

Podnositelj predstavke vozio je svoj kombi koristeći gorivo koje se oporezivalo po nižoj stopi nego dizel gorivo koje je trebalo da koristi, bez plaćanja dodatnog poreza. Određena mu je sudska novčana kazna od oko 120 eura za lakšu utaju poreza. U naknadnim upravnim postupcima mu je naređeno da plati oko 15.000 eura, što odgovara razlici između poreza koji je zaista platio i poreza koji je trebalo da plati, pomnoženim sa tri jer je propustio o tome obavijestiti nadležne vlasti. On je uložio žalbu na tu odluku, ali uzalud. Podnositelj predstavke se žalio na to da je dvaput kažnjen za isto kažnjivo djelo vezano za porez na gorivo motornog vozila.

Sud je tvrdio da je došlo do povrede članka 4. (pravo da se ne bude suđen ili kažnjen dvaput u istoj stvari) Protokola broj 7. Konvencije. Sud je prvo konstatirao da su obje sankcije nametnute podnositelju predstavke bile po prirodi kaznene: pri čemu je prvi skup postupaka bio kazneni prema finskoj pravnoj klasifikaciji, a naredni skup postupaka, iako se klasificira kao dio fiskalnog režima te je stoga upravan, nije se mogao samo smatrati kompenzacijskim s obzirom na to da je razlika u poreznom teretu utrostručena kao sredstvo kažnjavanja i sprječavanja ponovnog prekršaja, što su karakteristike kaznene sankcije. Štoviše, činjenice koje se tiču oba skupa postupaka protiv podnositelja predstavke bile su suštinski iste: obje su se odnosile na korištenje goriva oporezivanog po nižoj stopi od dizel goriva. Jedina razlika bila je pojam namjere u prvom skupu postupaka. Sve u svemu, druga kazna je proistekla iz istih činjenica kao i ona koja joj je prethodila i stoga je došlo do dupliranja postupaka. Drugi skup postupaka nije sadržao ni bilo kakve iznimke, poput novih dokaza ili činjenica ili suštinske manjkavosti u prethodnim postupcima koje bi utjecale na ishod predmeta, kao što je predviđeno drugim stavkom članka 4. Protokola broj 7.

## **Shibendra Dev protiv Švedske**

21. listopada 2014. (odlučka o prihvatljivosti)

Podnositelju predstavke u dotičnom predmetu naređeno je platiti dopunski porez prije nego što je osuđen, između ostalog, za porezno kažnjivo djelo. On je 21. siječnja 2010. godine podnio predstavku Europskom sudu žaleći se na povredu članka 4. (pravo da se ne bude suđen ili kažnjen dvaput u istoj stvari) Protokola broj 7. Konvencije. Postavilo se pitanje je li se od njega zahtijevalo da prvo iscrpi domaća pravna sredstva koja su postala dostupna zahvaljujući odluci Vrhovnog suda Švedske iz lipnja 2013. godine.<sup>5</sup>

Sud je predstavku proglasio neprihvatljivom zbog toga što nisu iscrpljena domaća pravna sredstva. S obzirom na novu pravnu poziciju nakon odluke Vrhovnog suda od 11. lipnja 2013. godine, našao je da sada postoji dostupno i učinkovito pravno sredstvo u Švedskoj koje je u stanju da pruži zadovoljenje u pogledu navodnih povreda članka 4. Protokola broj 7., a koje se primjenjuje retroaktivno. Stoga, u mjeri u kojoj je predmet uključivao dopunski porez i porezna kažnjiva djela utemeljena na istim informacijama navedenim u poreznoj prijavi i bio predmet suđenja ili presude u drugom skupu postupaka dana 10. veljače 2009. ili nakon toga, od potencijalnog podnositelja predstavke se moglo očekivati da poduzme radnje u zemlji kako bi osigurao ponovno otvaranje postupaka, ukidanje ili smanjenje kazni ili dodjelu naknada za navodnu štetu.

*Također vidi: Henriksson protiv Švedske i Åberg protiv Švedske, odluka od 21. listopada 2014.*

## **Lucky Dev protiv Švedske**

27. studenog 2014.

U lipnju 2014. godine švedski porezni organi su pokrenuli postupak protiv podnositeljice predstavke po pitanju njezinih prijava poreza na dohodak i PDV za 2002. godinu i naložili joj platiti dopunski porez. Podnositeljica predstavke je osporila taj nalog pred sudom. Ona je također gonjena zbog računovodstvenih i poreznih

---

5 U ovoj plenarnoj odluci od 11. lipnja 2013. godine, švedski Vrhovni sud je, odstupajući od prethodne sudske prakse, tvrdio da je bilo dovoljno osnove za zaključak da je švedski sustav koji je omogućio da se osobe koje su počinile porezna kažnjiva djela kako kazneno gone tako i da budu podvrgnute poreznim naknadama bio u suprotnosti sa člankom 4. Protokola broj 7. Konvencije. U nizu daljnjih odluka, kako švedski Vrhovni sud tako i Vrhovni upravni sud presudili su da bi osobe proglašene krivim ili kojima su nametnuti dopunski porezi na način koji je u suprotnosti sa člankom 4. Protokola broj 7. mogle, u određenim situacijama, zatražiti ponovno otvaranje svojih slučajeva. Ovo se odnosilo uz retroaktivno dejstvo od 10. veljače 2009. godine, datuma presude Velikog vijeća Europskog suda u slučaju *Sergey Zolotukhin protiv Rusije*.

kažnjivih djela koja potječu iz istog skupa poreznih prijava. Iako je proglašena krivom za računovodstveno kažnjivo djelo, izrečena joj je oslobađajuća presuda u svezi s poreznim kažnjivim djelom. Porezni postupak se nastavio još devet i pol mjeseci nakon datuma kada je njezina oslobađajuća presuda postala konačna. Podnositeljica predstavke se žalila na to što joj je, kao posljedica njezinog gonjenja i naloga da plati dopunski porez po pitanju istih događaja, dvaput suđeno i dvaput je kažnjavana za isto kažnjivo djelo.

Vezano za pitanje prihvatljivosti predstavke, pošto su kazneni postupci protiv podnositeljice predstavke završeni 8. siječnja 2009. godine, tj. prije 10. veljače 2009. godine, Sud je zaključio da ona nije propustila iscrpiti domaća pravna sredstva koja su joj bila dostupna (vidi, *a contrario*, odluku u slučaju *Shibendra Dev protiv Švedske ukratko predstavljenu u gornjem tekstu*). Kada je riječ o meritumu predmeta, Sud je tvrdio da je došlo do povrede članka 4. (pravo da se ne bude suđen ili kažnjen dvaput u istoj stvari) Protokola broj 7., nalazeći da je podnositeljici predstavke ponovo suđeno zbog poreznog kažnjivog djela za koje joj je već bila izrečena oslobađajuća presuda pošto porezni postupci protiv nje još uvijek nisu bili završeni i dopunski porezi nisu bili ukinuti, čak i kada su kazneni postupci za povezano porezno kazneno djelo koji su se vodili protiv nje postali konačni.

### **A. i B. protiv Norveške (br. 24130/11 i 29758/11)**

15. studenog 2016. (Veliko vijeće)

Ovaj slučaj se odnosio na dva porezna obveznika koji su tvrdili da su gonjeni i kažnjavani dvaput – u upravnim i kaznenim postupcima – za isto kažnjivo djelo. Podnositelji predstavke su tvrdili konkretnije da ih je kao osobe protiv kojih je podnijeta prijava saslušao javni tužitelj i da je potom protiv njih podignuta optužnica, da su im porezne vlasti nametnule porezne kazne, koje su platili, i da su nakon toga proglašeni krivim i da im je izrečena presuda u kaznenom postupku.

Veliko vijeće je tvrdilo da nije došlo do povrede članka 4. (pravo na da se ne bude suđen ili kažnjen dvaput u istoj stvari) Protokola broj 7. Veliko vijeće je prvo konstatovalo da nije imalo razloga dovesti u pitanje razloge iz kojih je norveški zakonodavac odlučio da uredi društveno-štetno ponašanje koje podrazumijeva neplaćanje poreza putem integritanog dvojnog (upravnog/kaznenog) procesa. Veliko vijeće nije ni dovelo u pitanje razloge iz kojih su norveške vlasti odlučile da se odvojeno bave ozbiljnijim i društveno neprihvatljivim aspektom utaje u kontekstu kaznenih postupaka umjesto u okviru običnog upravnog postupka. Sud je potom našao da su podnositelji predstavki mogli predvidjeti provođenje dvojnih postupaka, uz mogućnost kombiniranja ra-

zličitih kazni i da su morali znati od početka da su kazneno gonjenje, kao i nametanje poreznih kazni mogući ili čak vjerojatni s obzirom na činjenično stanje njihovih predmeta. Veliko vijeće je također konstatiralo da su upravni i kazneni postupci provedeni istodobno i da su bili međusobno povezani. Na činjenice ustanovljene u jednom skupu postupaka oslanjalo se u drugom skupu i, po pitanju razmjernosti ukupne kazne, presuda izrečena na kaznenom suđenju uzela je u obzir poreznu kaznu. Stoga je Veliko vijeće bilo uvjeren da je, iako su različite kazne nametnula dva različita organa u kontekstu različitih postupaka, ipak postojala dovoljno bliska veza između njih, kako u pogledu suštine tako i vremena, da bi se oni smatrali dijelom ukupnog sustava kazni prema norveškom zakonu.

### **Johannesson i drugi protiv Islanda**

18. svibnja 2017.

Podnositelji predstavke, dvije fizičke osobe i jedno poduzeće, žalili su se na to da im je dvaput suđeno za isto nepodnošenje točne porezne prijave: prvo nametanjem dopunskih poreza, a nakon toga putem naknadnog kaznenog suđenja i osude za teška porezna kaznena djela.

Sud je tvrdio da je došlo do povrede članka 4. (prava da se ne bude suđen ili kažnjen dvaput u istoj stvari) Protokola broj 7. u svezi s dvije fizičke osobe podnositelja predstavke, nalazeći da im je suđeno i da su kažnjavani dvaput za isto djelo. Konkretno, do ovoga je došlo jer su oba skupa postupaka bila po svojoj prirodi „kaznena”; bili su utemeljeni na pretežno istim činjenicama i nisu bili dovoljno povezani da bi se smatralo da su vlasti izbjegle dupliranje postupaka. Iako članak 4. Protokola broj 7. ne isključuje provođenje istodobnih upravnih i kaznenih postupaka u svezi s istim kažnjivim ponašanjem, dva skupa postupaka moraju imati dovoljno blisku vezu glede suštine i vremena kako bi se izbjeglo dupliranje. Sud je tvrdio da nije bilo dovoljno bliske veze između skupova postupaka u ovom slučaju. Što se dalje tiče žalbe poduzeća podnositelja predstavke, Sud ju je proglasio neprihvatljivom jer je poduzeće propustilo pokazati da je željelo nastaviti postupak po svojoj predstavci pred Sudom.



**Dr. Stefan Pürner**

Voditelj odjeljenja Njemačke fondacije za međunarodnu pravnu suradnju  
(Deutsche Stiftung für internationale rechtliche Zusammenarbeit e.V. - IRZ)

**KONFERENCIJA:  
„PORESKO PRAVO I USTAVNO SUDSTVO”  
U ZEMLJAMA ZAPADNOG BALKANA:  
BOSNI I HERCEGOVINI, HRVATSKOJ,  
MAKEDONIJI, CRNOJ GORI I SRBIJI<sup>1</sup>**

U Brčkom, u sjeveroistočnoj Bosni, održana je konferencija pod nazivom „Poresko pravo i ustavno sudstvo”, koja je trajala od 12. do 14. aprila i na kojoj su učestvovali sudije i stručni saradnici ustavnih sudova Bosne i Hercegovine, Hrvatske, Makedonije, Crne Gore i Srbije. Konferenciju su organizovali Ustavni sud Bosne i Hercegovine i Njemačka fondacija za međunarodnu pravnu suradnju, registrovano udruženje (IRZ). Cilj ove manifestacije je bio da se ustavnim sudijama iz pomenutih zemalja pruži prilika da se upoznaju sa sudskom praksom iz susjednih zemalja i sa praksom Saveznog ustavnog suda Njemačke i da o tome razmijene mišljenja. Još jedan cilj je bio međusobno povezivanje različitih etničkih grupa iz uključenih država Zapadnog Balkana putem stručnih razgovora.

**A. Upšteno u vezi s ovim nizom manifestacija**

Cilj naveden kao posljednji vezan je za okolnost da IRZ, u okviru svoje djelatnosti koja se finansira sredstvima Ministarstva inostranih poslova Njemačke iz doprinosa koje Njemačka izdvaja za Pakt stabilnosti za Jugoistočnu Evropu, organizuje i ovu i slične regionalne konferencije ustavnih sudova tako da ovakve manifestacije ne služe samo za potrebe diskusije i razmjene iskustava već i za međuetničke stručne susrete između stručnjaka u regionu Zapadnog Balkana.

---

1 Zeitschrift für internationales Steuerrecht (IStR) Verlag C.H. Beck München Nr. 13/2018 S I-II

Već tradicionalno, u radu ustavnih sudova učesnika značajnu ulogu igra i sudska praksa Evropskog suda za ljudska prava (ESLJP), ali i Saveznog ustavnog suda Njemačke. IRZ i u tom smislu pruža svoj doprinos tako što na odgovarajuće konferencije poziva (uglavnom bivše) sudije ili stručne saradnike Saveznog ustavnog suda Njemačke, koji najprije predstavljaju sudske prakse iz grada Karlsruhe (njem. Karlsruhe – kao sjedišta Saveznog ustavnog suda), da bi je zatim stavili na diskusiju. Isto tako, i sudije zastupljenih ustavnih sudova iz regiona predstavljaju i sudske prakse svojih sudova.

Na takav način se ne stvara samo idealan polazni osnov za dalju diskusiju, već iz toga proističe i odgovarajuća kompaktna slika o datoj pravnoj oblasti u različitim zemljama učesnicama i presjek kroz odgovarajuću sudske prakse predložen u svjetlu datog problema. Pošto se sastavi sa ovakvih skupova (zajedno sa izvještajem o diskusiji) potom objavljuju i u okviru zbornika radova sa konferencije, pored ovakvih manifestacija se izrađuje i jedan medijum koji širem krugu adresata omogućava da steknu korist od ostvarenih rezultata. (Zbornik radova sa ove konferencije je još uvijek u pripremi. Zainteresovani čitaoci dokumentaciju o sličnim manifestacijama na druge teme mogu da pronađu u „Godišnjaku za ustavno pravo”, koji sadrži i neke tekstove na njemačkom jeziku, a koji mogu da se preuzmu na internet stranici kojom IRZ ostvaruje svoje prisustvo na mreži u vidu PDF dokumenta pod [https://www.irz.de/images/downloads/bosnisch-kroatisch-montenegrinisch-serbisch/godisnjak\\_ustavnog\\_prava\\_2016\\_1.pdf](https://www.irz.de/images/downloads/bosnisch-kroatisch-montenegrinisch-serbisch/godisnjak_ustavnog_prava_2016_1.pdf).)

## **B. Posebne karakteristike mjesta manifestacije**

Manifestacija je održana u Brčkom, koji kao takozvani distrikt zauzima poseban položaj u ustavnom sistemu države Bosne i Hercegovine. Razlog za to je sudbina ovog grada tokom rata iz 90-ih godina XX vijeka. Tada su vođene ogorčene borbe oko ovog strateški važnog predjela i među civilnim stanovništvom, koje su iziskivale i obiman danak u krvi. Pošto u svjetlu tih okolnosti sukobljene strane nisu bile spremne da prepuste ovu oblast jedna drugoj, Dejtonski mirovni pregovori su prijetili da propadnu zbog pitanja Brčkog. I zato je rješavanje pitanja pripadnosti Brčkog odloženo na način da je u okviru Dejtonskog mirovnog sporazuma oformljena arbitražna koja je trebalo da donese odluku o ovom pitanju tek nakon izvjesnog vremena po okončanju rata. Pošto je usljed šakljivosti ovog pitanja više puta odlagano donošenje konačne arbitražne odluke, na kraju je pronađeno „solomonsko” rešenje. Brčko je dodijeljeno obama „entitetima” u Bosni i Hercegovini (Federaciji Bosne i Hercegovine i Republici Srpskoj), a ujedno nije dodijeljeno nijednom od njih. Naime, pod nazivom „Distrikt

Brčko” (izgleda da je prilikom davanja naziva određenu ulogu igrao Distrikt Vašington) ova oblast je postala kondominijum oba „entiteta” kojima, međutim, istovremeno nije data zakonodavna nadležnost za ovu oblast. Na taj način Brčko je dobilo status koji liči na bivše gradove u Njemačkom carstvu koji su bili neposredno podređeni njemačkom caru, pošto je u državnom poretku neposredno podređeno nivou države Bosne i Hercegovine. Budući da su i zakonodavne nadležnosti ovog dijela veoma ograničene, ova oblast je dobila i sopstveni pravni poredak, koji je pod snažnim uticajem pravnih propisa SAD-a. (Zbog specifičnosti pravnog sistema u ovoj oblasti koja broji oko 80.000 stanovnika, među pravnicima se ona, između ostalog, u šali naziva i „laboratorijom”).

I pored opisanog kompromisnog karaktera koji se vezuje za njegov državno-organizacioni položaj u sistemu Bosne i Hercegovine, Brčko se danas smatra uzornim kada je riječ o zajedničkom međuetničkom životu. U tom smislu, na samo nekoliko metara udaljenosti, postavljeni su spomenici u znak opomene za sve tri sukobljene ratne strane tokom 90-ih godina XX vijeka. Tako nešto vjerovatno ne bi bilo moguće u drugim dijelovima zemlje. I dok se u tim drugim dijelovima zemlje djeca različitih nacionalnosti podučavaju u odvojenim razredima po različitim nastavnim planovima i programima („dvije škole pod jednim krovom”), u Brčkom je postignut dogovor oko jedinstvenog nastavnog plana i programa.

### C. O toku manifestacije

Nakon što su predsjednik Ustavnog suda Bosne i Hercegovine Mirsad Ćeman, zamjenik gradonačelnika Distrikta Brčko dr Ante Domic i rukovodilac Odjeljenja IRZ-a za Bosnu i Hercegovinu, Makedoniju, Crnu Goru i Srbiju dr Stefan Pürner otvorili skup, uslijedila su izlaganja referata iz zemalja, a zatim i dio skupa koji je bio posvećen pitanjima i diskusiji. Referate su pri tome izložile sudije ustavnih sudova: Zlatko M. Knežević, koji je ujedno i jedan od potpredsjednika Ustavnog suda Bosne i Hercegovine, Desanka Lopičić (Crna Gora), Sabahudin Tahirović (Srbija), dr Mato Arlović (Hrvatska) i dr Osman Kadriu (Makedonija). Posljednje predavanje je izložio njemački predavač prof. dr Marc Desens, Katedra za javno pravo, s težištem na poreskom pravu i javnom privrednom pravu sa Pravnog fakulteta u Lajpcigu, koji je svojevremeno bio i naučni saradnik Drugog senata Saveznog ustavnog suda Njemačke.

*Moderaciju skupa preuzimali su naizmjenično predsjednik Ustavnog suda domaćina Mirsad Ćeman i njegova dva potpredsjednika Mato Tadić i Zlatko M. Knežević (na taj način su ravnopravno zastupljena i tri „konstitutivna naroda” Bosne i Hercegovine) i dr Stefan Pürner. Pomenuti moderatori su na kraju izložili i cjelokupan osvrt na sadržaj i tok Konferencije.*

## D. Najznačajniji rezultati

### I. Razlike i podudarnosti

Ovaj skup je ukazao na razlike i podudarnosti, i to ne samo u odnosu između Njemačke i zastupljenih država sa Zapadnog Balkana, već i između samih pomenutih država. Iskazana su podudarna shvatanja u tom smislu, pri čemu su svi ustavni sudovi naglasili da izbjegavaju „akcionizam ustavnog suda” i da zato donose samo odluke kada je riječ o kršenju ustava, a ne i o kršenju zakonskih propisa. Oni ističu i da poštuju široka ovlašćenja uređivanja koja pripadaju zakonodavcu kada je riječ o poreskom pravu. Složni su bili i u vezi s pitanjem suštine predmetne tematike koja je u tome da se uzajamno odvagaju državni interes da obezbijedi finansije, sa jedne strane, i zaštita ustavom zaštićenih pozicija.

Međutim, već kada je postavljeno pitanje koje su to pozicije koje uživaju ustavno-pravnu zaštitu, mišljenja su se razilazila. Dok se u Njemačkoj u slučaju zahvata države u vidu poreza uglavnom primjenjuje načelo jednakosti kao mjerilo provjere, u nekim državama učesnicama po tom pitanju u prvom planu stoji, prije svega, pitanje ograničenja prava na imovinu. Ovo posljednje bi moglo da bude i posljedica činjenice da je pojam imovine u skladu sa članom 1. Prvog dodatnog protokola uz Evropsku konvenciju o ljudskim pravima širi od pojma koji koristi njemački Osnovni zakon. Na Konferenciji se stekao utisak da se u Srbiji, ali i u Bosni i Hercegovini više naginje ka tome da se preispita zadiranje u imovinu, dok Hrvatska i Crna Gora u većoj mjeri koriste načelo jednakosti, u skladu s njemačkom praksom.

### II. Veliki uticaj Strazbura i Karlsruhea

Svim zemljama je jednaka odlika da se ustavni sudovi orijentišu prema odlukama Evropskog suda za ljudska prava u Strazburu, pri čemu je samo *Hentrich protiv Francuske* od 22. septembra 1994. pomenut u vezi s dvije odluke koje je Ustavni sud Bosne i Hercegovine razmatrao na ovom skupu (AP 4012/14 i 627/17). (U pomenutoj odluci Evropskog suda za ljudska prava riječ je o pravednom balansu između zaštite svojine i interesa opšteg dobra).

Značaj odluka Saveznog ustavnog suda Njemačke u odnosu na sopstvenu praksu posebno su istakli predstavnici ustavnih sudova Crne Gore i Hrvatske. U izlaganju iz druge navedene zemlje izričito je istaknuto da Ustavni sud Hrvatske Savezni ustavni sud Njemačke smatra generalno „mjerodavnim orijentir u odnosu na orijentir evropskih ustavnih sudova”. Razlike su se pokazale u vezi s načinom na koji se ustavni sudovi bave slučajevima iz poreskog prava. Za razliku od Njemačke, gde je od 170

odluke iz oblasti poreskog prava Saveznog ustavnog suda 167 odluka donijeto u postupcima normativne kontrole, u ovom kontekstu u nekim državama prevagu odnose ustavne žalbe.

### III. Razlike u dogmatskoj obradi

Stiče se utisak da su poresko pravo i njegov ustavno-pravni tretman u državama u regionu dogmatski razrađeni u različitim dubinama. Makar na osnovu kurzorne analize skupa, dobija se utisak da je Hrvatska po tom pitanju otišla najdalje. Moguć razlog za to je i okolnost da hrvatski Ustav sadrži najopširnije propise koji mogu da se primijene kod procjene poresko-pravnih pitanja (a među njima se nalazi veliki broj odgovarajućih propisa po uzoru na njemački Osnovni zakon). To na primjer važi u odnosu na načelo jednakosti i načelo socijalne države. U skladu s tim, odluke iz Hrvatske se u slučaju odgovarajućih pitanja izričito pozivaju, na primjer na odluku Saveznog ustavnog suda Njemačke - BVerfGE 84, 239 (268ff) i BVerfGE 5, 85 (198); 22, 180 (204), 27, 253 (283); 35 202 (235ff). A takođe se i široka ovlašćenja uređivanja koja pripadaju zakonodavcu obrazlažu uz izričito pozivanje na BVerfG 18, 257 (273); 29, 221 (235).

### IV. Izenađuje njemačka praksa u slučaju neustavnih zakona

Iako Zakon o Saveznom ustavnom sudu Njemačke načelno ima uzornu funkciju, ipak je kod nekih učesnika izazvala izenađenje i protivljenje informacija da on često neustavne poreske zakone ne proglašava ništavim *ex tunc*, već ih samo proglašava nespojivim sa Osnovnim zakonom i ostavlja zakonodavcu rok za ispravku, tako da taj zakon dok ga ne ispravi zakonodavac važi još tokom izvjesnog prelaznog perioda. Prema shvatanju nekih učesnika u diskusiji, odnosnim poreskim obveznicima bi u tom slučaju trebalo odobriti pravo na naknadu štete odnosno povrat poreza isplaćenog na osnovu tih propisa.

### E. Predočeni slučajevi

Na skupu su predstavljene brojne odluke sudova učesnika, u koje na ovom mestu ne može pojedinačno da se ulazi. Međutim na neke od njih ćemo se ipak osvrnuti s obzirom na to da daju zanimljiv uvid u način postupanja poreskih zakonodavaca u regionu i u odgovarajuću praksu ustavnih sudova. U tom kontekstu je značajno što je u Jugoslaviji, za razliku od situacije u zemljama Istočnog bloka, ustavno sudstvo postojalo već duže od pola vijeka. No, ono ipak tek u posljednje vrijeme dobija na značaju. Razlog tome je, između ostalog, što je u nekim od sudova – učesnika (ali ne

kod svih) tek nedavno uvedena ustavna žalba. U skladu s tim su neki od ovih ustavnih sudova tek nedavno morali da donose odluke o osnovnim pitanjima poput prava jedinica teritorijalne uprave da uređuju pitanje lokalnih poreza. Neki od predočenih slučajeva daju i zanimljive uvide u specifične društvene odnose u datim državama.

## **I. Zakon o „ekstra profitu” u Srbiji**

U tom smislu, Ustavni sud Srbije je u svojoj Odluci broj IU-221/2001 od 14. 7. 2011. trebalo da ocijeni ustavnost Zakona o jednokratnom porezu na ekstra dohodak i ekstra imovinu stečene iskorišćavanjem posebnih pogodnosti („Službeni glasnik Republike Srbije” broj 36/01). Taj zakon je predviđao da prihodi koji su ostvareni „iskorišćavanjem posebnih pogodnosti pod uslovima koji nisu bili dostupni svim licima” treba da se oporezuju putem jednokratnog poreza. Pri tome je, prije svega, riječ o prihodima koji su, po pravilu, mogli da se ostvare samo na osnovu „veza” u doba vladavine Miloševića. Mada se to u ovom zakonu ne formuliše eksplicitno, ipak tamo navedeni primjeri ukazuju na ovaj pravac. Na tom mjestu su obuhvaćeni, na primjer uvoz i izvoz proizvoda koji su bili na režimu kontingenata ili kvota ili snabdijevanje državnih robnih rezervi ili kupovina iz robnih rezervi bez propisnog postupka o nabavkama. Pominju se i prihodi koji su – kako se izričito navodi – ostvareni putem „zloupotrebe u privatizaciji preduzeća od strane direktora i članova organa upravljanja ili članova njihovih porodica”.

Problematično kod ovog zakona je bilo, pored pitanja retroaktivnog dejstva, i to što se njime predviđala samo jednokratna poreska obaveza za period od 1. januara 1989. do dana stupanja na snagu zakona, 21. januara 2001. godine. S obzirom na to da prihodi pomenute vrste na osnovu postupaka nakon tog trenutka po ovom osnovu ne bi potpadali pod poresku obavezu, Ustavni sud je ovaj zakon proglasio neustavnim zbog kršenja načela jednakosti.

## **II. Dalji postupci normativne kontrole**

Predmeti koje je izložio Ustavni sud Crne Gore odnosili su se isključivo na tužbe radi normativne kontrole, a koji u većini slučajeva nisu prihvaćeni na odlučivanje. U jednom postupku tog tipa sud je povodom dviju tužbi protiv uvođenja poreza na uživanje duvanskih proizvoda i korišćenje elektro-akustičkih uređaja (U-I 15/12 i 17/12 ) izričito utvrdio da je pitanje eventualno nesrazmjernog opterećenja pojedinih adresata nekog propisa pitanje primjene u pojedinačnom slučaju, koje bi trebalo ispitati u okviru postupka po ustavnoj žalbi pogođenog lica. Nije prihvaćena ni tužba radi normativne kontrole u vezi s uvođenjem poreskih akontacija za prihode

od samostalne djelatnosti (U-8/11) s obzirom na to da je zakonodavac u tom smislu imao pravo da uređuje ovu oblast i jer je time nastojao da ostvari priznate ciljeve. Iz istih razloga doživjele su neuspjeh i tužbe protiv zakona pošto je utvrđeno da za slučaj sticanja nepokretnosti putem nasljedstva nije plativ porez na prenos apsolutnih prava (U 20/15) i protiv oslobađanja od poreza stranih zaposlenih bez prebivališta u Crnoj Gori koji su učestvovali u izgradnji auto-puta Bar – Boljare (U 47/14 i 10/15). U prvom slučaju, sud je prepoznao interes koji treba uvažiti u domenu socijalno-političkih razloga, dok je u drugom vidio podsticaj za strana ulaganja.

Protivustavnom je međutim proglašena Uredba uz Zakon o porezu na dodatu vrijednost kojom se mimo ovlašćenja navode oporezive transakcije (U 3/08). Isto tako sud je postupio u odnosu na jedan propis opštine koji je predviđao transakcije koje podliježu obavezi plaćanja poreza na prenos apsolutnih prava, a koje opet nisu bile obuhvaćene ovlašćenjima za uvođenje takvog poreza na nivou opština (U 9/15 i 2/16).

Nekoliko odluka Ustavnog suda Srbije koje se bave postupcima normativne kontrole bavilo se oslobađanjem prihoda od poreza. U tom smislu nije se oporezivalo besplatno stavljanje na raspolaganje stambenog prostora za lica, čiji se prihodi izmiruju iz državnog budžeta (a to su prema tome javni službenici, a time i sudije). Ustavni sud je ovakvo rješenje proglasio neustavnim zbog kršenja načela jednakosti (Uz – 61/2009). Međutim, kao usklađeno sa Ustavom je ocijenio neoporezivanje naknada koje se isplaćuju pomagačima na izborima s obzirom na to da se nejednak tretman u tom smislu pravda ciljem njihovog pridobijanja za saradnju prilikom izbora (Uz – 128/2011).

Neke konstelacije slučajeva je moralo da rješava nekoliko ustavnih sudova koji su učestvovali na ovom skupu. U tom smislu su i Ustavni sud Hrvatske i Srbije (Uz – 225/2005) morali da donesu odluku o tome da li zakonodavac može da proglaši dokaz o izmirivanju poreza na prenos apsolutnih prava kao preduslov za sticanje svojine nad nekretninom. U ovom slučaju, oba ustavna suda su uvažila kao legitiman cilj države da obezbijedi plaćanje ovog vida poreza putem popratnih mjera, mada se kod konkretne mjere ipak radi o „fiskalnoj formalnosti u odnosu na državu” (tako glase navodi Ustavnog suda Srbije), koja u prevelikoj mjeri ograničava pravo svojine pojedinca.

### **III. Slučajevi ustavnih žalbi**

Iza Odluke Ustavnog suda Bosne i Hercegovine (AP 3540/15) nalazi se odnosni specifičan državni poredak. Ovdje je bilo riječi o zateznim kamatama zbog kašnjenja povrata previsokih akontacionih uplata poreza. U tom kontekstu je trebalo razjasniti da li se kamatna stopa koja se u tom slučaju primjenjuje preuzima iz pravnih propisa „entiteta” koji je ostvario priliv tog iznosa ili onoga u kome poreski obveznik ima sjedište.

U nekim slučajevima se ogleda i izvjesna drskost poreskih obveznika. U tom smislu, jedan poreski obveznik je uložio ustavnu žalbu (AP 1284/06) pred Ustavnim sudom Bosne i Hercegovine pošto nije dobio povrat plaćenih akciza koje je platio za predmet, koji je doduše uništen, ali se to desilo tek nakon što ga je ne samo prodao i prenio svojinu nad njim već je za njega naplatio i kupoprodajnu cijenu.

#### **IV. Kršenje osnovnih prava na subjektivno pravno stanovište u slučaju sudskog postupka čest slučaj (i) u poreskom pravu**

Ustavni sudovi su u čitavom nizu postupaka konstatovali kršenje osnovnih prava na subjektivno stanovište u slučaju sudskog postupka. Raspon se ovdje kretao od izostavljenog razjašnjavanja činjeničnog stanja preko predugog trajanja postupka (u pojedinačnim slučajevima od 10 do 12 godina) sve do kršenja prava na iznošenje sopstvenog stanovišta pred sudom i izostavljanja obrazloženja u odlukama organa i sudova.

#### **V. Starije, naročito finansijsko sudstvo kao iznenađujuća paralela sa Njemačkom**

Tokom skupa jedan od predavača se osvrnuo i na razvoj poreskog prava u doba Jugoslavije. Pri tome je ukazao na okolnost da je sve do 60-ih godina XX vijeka postojalo posebno finansijsko sudstvo, koje neki smatraju specifičnom osobinom njemačkog prava.

#### **VI. Zaključak**

Tok ovog višednevnog skupa po prirodi stvari na ovom mestu je mogao da se prikaže samo u sažetom obliku. Međutim, slučajevi u kojima su ustavni sudovi ili proglašavali norme poreskog prava ili pojedinačne mjere neustavnim pokazali su da (i) u ovoj oblasti, nezavisno od „blizine EU” ili članstva država – učesnica u EU, treba još ponešto da se uradi kako u pogledu zakonodavstva tako i u pogledu upravne prakse. Međutim, ova konferencija je ujedno pokazala i korist od ovakvog formata skupa, na kome ustavni sudovi iz regiona, koji je ranije bio u sastavu jedne države, a čije sljedbenice danas svakako imaju i međusobne nesuglasice, objektivno i uz poseban osvrt na sudsku praksu Evropskog suda za ljudska prava i Saveznog ustavnog suda Njemačke kolegijalno diskutuju jedni s drugima.





-----  
CIP - Katalogizacija u publikaciji  
Nacionalna i univerzitetska Biblioteka  
Bosne i Hercegovine, Sarajevo

342.565.2(497)(063)(082)

REGIONALNA konferencija ustavnih sudova "Porezno pravo i ustavno sudstvo"  
(2018 ; Brčko)

Porezno pravo i ustavno sudstvo : zbornik radova / Regionalna konferencija  
ustavnih sudova, Brčko, 12-14. 4. 2018. godine = Steuerrecht und  
Verfassungsgerichtsbarkeit : Tagungsband / Regionale  
Verfassungsgerichtskonferenz, Brčko, 12-14. 4. 2018. ; [urednik Mato Tadić] ;  
[prijevod na njemački jezik Stefan Pürner]. - Sarajevo : Ustavni sud Bosne i  
Hercegovine, 2018. - 216 str. ; 25 cm

Lat. i ćir. - Bibliografija i bilješke uz tekst

ISBN 978-9926-464-00-4

COBISS.BH-ID 26716678  
-----