

# Zakon o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke kao „ustavni rezervat“: odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-IP-3820/2009 i U-IP-3826/2009<sup>1</sup>

## 1. Uvod

Slučajevi homogeniziranja javnosti iznimno su politički važni, a kada se dogode zbog jedne odluke Ustavnog suda Republike Hrvatske, onda predstavljaju prvorazrednu delikciju za pravnike i politologe. Zakon o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke<sup>2</sup> (u daljnjem tekstu: ZoPPPM) od trenutka donošenja je izazvao burne reakcije javnosti. U teškoj gospodarskoj situaciji u kojoj se nalazi Republika Hrvatska i u kojoj zaposleni svakodnevno ostaju bez svog zaposlenja, uvođenje jednog novog poreza predstavljao je novi ekonomski udar na ionako slabu ekonomsku moć građana. Stručna javnost je također bila podijeljena oko uvođenja jednog novog nameta obrazlažući svoja stajališta ovim ili onim argumentima. No najžešće reakcije došle su iz „baze“, od građana-obveznika novog poreza koji i u najboljoj želji da daju vlastiti doprinos izlasku Republike Hrvatske iz „krize“ nisu vidjeli ekonomsku racionalnost uvođenja novog poreza već isključivo način njihova daljnjeg osiromašenja.

Svaki porez predstavlja sredstvo punjenja državnog proračuna, najvažnijeg fiskalnog instrumenta kojim vladajuća politička garnitura osigurava izvršenje postavljenih političkih ciljeva temeljem kojih su dobili povjerenje birača. Uvođenje novih poreza svakako predstavlja iznimno nepopularnu političku mjeru, budući da predstavlja zahvat u dohodak kojim građani zadovoljavaju svoje svakodnevne potrebe.

Ipak građani-obveznici nisu iskoristili mogućnost političkog pritiska na vladajuću političku većinu zahtjevom za izmjenom ili ukidanjem ZoPPM-a (npr. prosvjedima) već su se u ogromnom broju obratili Ustavnom sudu Republike Hrvatske tražeći ustavnopravnu zaštitu svojih prava i sloboda. Ustavnom sudu se zahtjevom obratio i sada već bivši predsjednik Republike Stjepan Mesić tražeći da Ustavni sud ocijeni ustavnost novog poreza. Ustavni sud je zbog ogromnog broja zaprimljenih prijedloga za pokretanjem postupka za ocjenu ustavnosti ZoPPM-a morao mijenjati i svoj Poslovnik otvarajući posebnu ustavnosudsku signaturu za prijedloge za ocjenom ustavnosti novog poreza.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Odluka i Rješenje Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-IP-3820/2009 i U-IP-3826/2009 od 17. studenog 2009. godine, NN 143/09

<sup>2</sup> NN 94/09

<sup>3</sup> Ustavni sud je na sjednici održanoj 06. listopada 2009. godine donio Poslovničku odluku o izmjenama i dopunama Poslovnika Ustavnog suda Republike Hrvatske. Čl. 6. Poslovničke odluke propisano je da se u čl. 54. Poslovnika Ustavnog suda koji se odnosi na ustavnosudske signature dodaje st. 2. koji glasi: “U slučaju opsežnijeg povećanja broja zaprimljenih podnesaka kojima se pokreće ustavnosudski postupak unutar skupine predmeta označenih istom oznakom ili u sličnim slučajevima kad je to potrebno radi otklanjanja zastoja u radu

Na teoretskoj razini, ulaženjem u *meritum* povodom zahtjeva predsjednika Republike za ocjenom ustavnosti ZoPPPM-a, otvorila su se zanimljiva pitanja sudskog aktivizma i sudbene revizije. Ponovno su se otvorile rasprave oko mogućnosti ustavnosudske kontrole ustavnosti zakona, pogotovo u pogledu ocjene ustavnosti zakona kojima se uvodi porez, budući da pitanje poreza i općenito vođenja ekonomske politike (ne) može biti predmetom ustavnosudske kontrole. Vođenje ekonomske politike predstavlja jednu od najvažnijih djelatnosti izvršne i zakonodavne vlasti koja se, u načelu, ne može ocjenjivati odlukama Ustavnog suda već isključivo rezultatima izbora za zakonodavno tijelo. No, to ne znači da Ustavni sud ne smije djelovati kada utvrdi povredu Ustavom zajamčenih prava i temeljnih sloboda. Zaštita ljudskih prava i temeljnih sloboda vrijednosno se nalazi ispred svih pravno-formalističkih konstrukcija sudskog samoograničavanja i Ustavni sud ne samo da smije već i mora djelovati ukoliko utvrdi povredu tih istih prava i sloboda. S druge strane, time se ne smije ograničiti zakonodavca i izvršnu vlast u obavljanju svojih temeljnih ustavnih zadaća koje su propisane čl. 2. st. 4., čl. 80. i čl. 112. Ustava Republike Hrvatske.<sup>4</sup> Samo sagledavanjem složenih odnosa u cjelini na relaciji zakonodavac-izvršna vlast-Ustavni sud možemo odrediti ima li Ustavni sud u konkretnom slučaju ovlast odlučivati ili ne.<sup>5</sup> No, to vrijedi samo na teoretskoj razini, budući da Ustavni sud sam odlučuje hoće li postupati u nekom predmetu ili ne, osim ako se radi o zahtjevima za pokretanjem ustavnosudskog postupka čiji su ovlaštenici točno određeni čl. 35. -37. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske.<sup>6</sup> U tom slučaju Ustavni sud mora provesti postupak, ali i tada, naravno, samostalno i slobodno donosi meritornu odluku.

Ustav Republike Hrvatske ne propisuje ograničenja za Ustavni sud u pogledu ocjene ustavnosti zakona. Opća norma iz čl. 128. st. 1. toč. 1. Ustava Republike Hrvatske<sup>7</sup> ovlašćuje Ustavni sud da ocjenjuje suglasnost zakona s Ustavom pa zaključujemo kako Ustavni sud može odlučivati o ustavnosti bilo kojeg zakona.

## 2. Činjenično stanje

Hrvatski sabor je na sjednici 31. srpnja 2009. godine donio ZoPPPM<sup>8</sup>, a već 06. kolovoza temeljem čl. 88. st. 2. Ustava Republike Hrvatske predsjednik Republike Ustavnom sudu podnosi zahtjev za ocjenom ustavnosti navedenog zakona.<sup>9</sup> U razdoblju od stupanja na snagu ZoPPPM-a do 01. listopada 2009. godine 35 441 fizičkih i pravnih osoba podnosi Ustavnom sudu prijedlog za ocjenu ustavnosti istog zakona, nadajući se kako će u slučaju usvajanja njihova prijedloga i ukidanja ZoPPPM-a temeljem čl. 58. st. 2. Usta-

---

Ustavnog suda, odlukom glavnog tajnika uz suglasnost predsjednika Ustavnog suda moguće je istovrsnim predmetima uz osnovnu oznaku dodati i posebnu oznaku.“ NN 123/09. Na temelju ove izmjene Poslovnika prijedlozima za pokretanjem postupka za ocjenu ustavnosti ZoPPPM-a uz oznaku U-I dodano je slovo P.

<sup>4</sup> NN 41/01

<sup>5</sup> Drugim riječima koristeći američku ustavnopravnu terminologiju: samo sagledavanjem svih čimbenika u totalitetu možemo ocijeniti predstavlja li nešto *political question* ili ne.

<sup>6</sup> NN 49/02

<sup>7</sup> NN 41/01

<sup>8</sup> Iznenaduje i sažetost ZoPPPM-a koji sa svega 13 članaka nastoji pravedno urediti posebnu poreznu obvezu. Valja naglasiti kako predsjednik Republike prema čl. 88. st. 1. mora proglasiti zakon u roku od osam dana od kada je izglasan u Hrvatskom saboru, a tek naknadno može zahtjevom pokrenuti ustavnosudski postupak. Predsjednik Republike ne može dovesti u pitanje volju Hrvatskog sabora uskratom potpisa i proglašenja zakona, budući da bi time povrijedio Ustav i time bio odgovoran za povredu Ustava u smislu čl. 104. st. 1. Ustava Republike Hrvatske. Zakon koji donese Hrvatski sabor mora biti proglašen od strane predsjednika Republike, a tek naknadno predsjednik ima pravo podnijeti zahtjev Ustavnom sudu za ocjenom ustavnosti spornog zakona.

vnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske<sup>10</sup> imati pravo na naknadu plaćenog poreza zbog neustavno određene porezne obveze.

Ustavni sud u provedenom postupku nije ništa prepustio slučaju pa je zatražio očitovanje i radne materijale Hrvatskog sabora, očitovanje Vlade Republike Hrvatske kao predlagatelja ZoPPPM-a, ali i pisana znanstvena mišljenja znanstvenih savjetnika Ustavnog suda Republike Hrvatske o zahtjevu i prijedlozima za ocjenom ustavnosti ZoPPPM-a.

Ustavni sud je u provedenom postupku održao i savjetodavnu raspravu na koju su pozvani svi koji su mogli na bilo koji način pomoći Ustavnom sudu u donošenju odluke.<sup>11</sup>

Također, Ustavni sud je zamolio za pomoć i Venecijanski forum preko kojeg su dostavljeni podaci o poduzetim mjerama za suzbijanje globalne ekonomske krize u zemljama članicama Vijeća Europe.

U konačnici, Ustavni sud je koristio i relevantnu sudsku praksu Europskog suda za ljudska prava, ali i, što je naročito zanimljivo, sudsku praksu Saveznog ustavnog suda Savezne Republike Njemačke za koju je zauzeo stav da „ima univerzalno značenje za rasvjetljavanje pitanja vezanih uz poreznu politiku u socijalnoj državi, odnosno za rasvjetljavanje obveza zakonodavca u primjeni načela porezne jednakosti i pravednosti.“<sup>12</sup>

Stoga zaključujemo kako je Ustavni sud u navedenom ustavnosudskom postupku proveo široku raspravu osiguravajući time kvalitetan uvid u konkretno činjenično stanje.

### 3. Postupak pred Ustavnim sudom Republike Hrvatske

U ocjeni ustavnosti Ustavni sud je pošao od okolnosti koje su prethodile donošenju ZoPPPM-a. U dostavljenom očitovanju Vlade Republike Hrvatske istaknuto je kako povod donošenju osporavanog ZoPPPM-a predstavlja ekonomska i financijska kriza koja je uzrok slabog punjenja Državnog proračuna. Globalni trendovi na ekonomskom području osjetili su se i u krhkoj hrvatskoj ekonomiji što je dovelo do pada gospodarske aktivnosti pa se novim posebnim porezom nastoji osigurati dodatnih 2 milijarde i 120 milijuna kuna uz istodobno smanjivanje rashoda za oko 630 milijuna kuna.<sup>13</sup>

Vjerojatno radi umirenja javnosti, ZoPPPM je zamišljen kao zakon ograničenog vremenskog trajanja pa i sadrži tzv. samoukidajuću klauzulu.<sup>14</sup>

<sup>10</sup> „Svaka fizička i pravna osoba koja je Ustavnom sudu podnijela prijedlog za ocjenu suglasnosti pojedine odredbe zakona s Ustavom, odnosno pojedine odredbe drugog propisa s Ustavom i zakonom, a Ustavni sud njezin prijedlog prihvati i ukine odredbu zakona, odnosno odredbu drugog propisa, ima pravo podnijeti zahtjev nadležnom tijelu za izmjenu pravomoćnoga pojedinačnog akta kojim joj je povrijeđeno pravo, a koji je donesen na temelju ukinute zakonske odredbe, odnosno ukinute odredbe drugog propisa, odgovarajućom primjenom odredaba o ponavljanju postupka.“

<sup>11</sup> Uz predstavnike podnositelja zahtjeva pozvani su i predstavnici predlagatelja, Hrvatskog sabora, Vlade Republike Hrvatske i znanstvenici iz područja ustavnog prava, financijskog prava, socijalne politike i filozofije politike. Uz ovu savjetodavnu raspravu Ustavni sud je održao i *adhocsavjetodavne* radne sastanke sa znanstvenim savjetnicima Ustavnog suda s Katedre za radno i socijalno pravo i Katedre za europsko javno pravo Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu.

<sup>12</sup> Dio A „Postupak pred Ustavnim sudom“, toč. 3.4. Odluke i Rješenja Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-IP-3820/2009 i U-IP-3826/2009 od 17. studenoga 2009. godine, NN 143/2009.

<sup>13</sup> Procjene Vlade Republike Hrvatske.

<sup>14</sup> Čl. 13. određuje kako ZoPPPM stupa na snagu danom objave u Narodnim novinama (01.08.2009., *op.a.*) i ostaje na snazi do 31.12.2010. godine.

Prema temeljnim i najvažnijim argumentima podnositelja zahtjeva<sup>15</sup>, neustavnost se ističe u čl. 1. st. 1.<sup>16</sup>, čl. 3.<sup>17</sup> i čl. 5. st. 1.<sup>18</sup> ZoPPPM-a. Podnositelj zahtjeva smatra kako se odredbom čl. 1. st. 1. ne uređuje na Ustavom propisan način sudjelovanje svih u podmirivanju javnih troškova<sup>19</sup>, budući da se ZoPPPM-om ne poštuju načela jednakosti, razmjernosti i pravednosti zbog čl. 5. st. 1. koji izrijeком uvodi nejednakost i neravnopravnost u podmirivanju javnih troškova. ZoPPPM prema podnositelju zahtjeva ne vodi računa o gospodarskim mogućnostima građana u podmirivanju javnih troškova jer se najviše terete oni građani koji imaju najmanja primanja.

Predlagatelji ocjene ustavnosti ZoPPPM-a, uz odredbe koje osporava podnositelj zahtjeva, također osporavaju i ZoPPPM u cijelosti. Ustavni sud je argumente predlagatelja sažeo u nekoliko skupina: „**a)** ZoPPPM nije u suglasnosti s jamstvom jednakosti svih pred zakonom (članak 14. stavak 2. Ustava), jer posebnim porezom na plaće, mirovine i druge primitke nisu obuhvaćene sve kategorije poreznih obveznika. **b)** ZoPPPM nije u suglasnosti s načelom prema kojem je Republika Hrvatska socijalna država (članak 1. Ustava), jer ugrožava egzistenciju najsiromašnijih građana. **c)** Članak 1. stavak 2. i članak 12. ZoPPPM-a, kojima se obustavlja usklađivanje mirovina prema Zakonu o mirovinskom osiguranju (‘‘Narodne novine’’, broj 102/98., 127/00., 59/01., 109/01., 147/02., 117/03., 30/04., 177/04., 92/05., 79/07. i 35/08.; u daljnjem tekstu: ZMO) u razdoblju od 1. siječnja 2010. do 31. prosinca 2010., u suprotnosti su s ustavnim načelom vladavine prava (članak 3. Ustava). **d)** ZoPPPM je organski zakon koji nije donesen propisanom većinom svih zastupnika u Hrvatskom saboru. **e)** ZoPPPM nije organski zakon, ali su njime stavljene izvan primjene pojedine odredbe ZMO-a koji jest organski zakon. **f)** ZoPPPM ima povratno djelovanje, koje je zabranjeno člankom 89. stavkom 4. Ustava, zato što su predmet oporezivanja i plaće, mirovine te drugi primitci ostvareni u srpnju 2009., u vrijeme kad ZoPPPM još nije bio na snazi. On je stupio na snagu 1. kolovoza 2009. godine.’’<sup>20</sup>

#### 4. Odluka i Rješenje

Ustavni sud je nakon provedenog postupka zaključio kako zahtjev i prijedlozi nisu osnovani. Ustavnosudska Odluka prvenstveno se usredotočila na analiziranje samog ZoPPPM-a i istaknulo se kako je praktički nemoguće ukinuti samo pojedine njegove odredbe jer time ZoPPPM više ne bi imao pravnog smisla, a time ni obilježja zakona. Naime, Ustavni sud smatra kako je poseban porez na plaće, mirovine i druge primitke jedini predmet uređenja ZoPPPM-a pri čemu ga on uređuje sveobuhvatno<sup>21</sup> pa njego-

<sup>15</sup> Odnosno prema argumentima bivšeg predsjednika Republike Hrvatske.

<sup>16</sup> ‘‘Ovim se Zakonom, u uvjetima gospodarske krize u Republici Hrvatskoj, određuje poseban porez na plaće, mirovine i druge primitke za razdoblje od dana stupanja na snagu ovoga Zakona do 31. prosinca 2010. nanačelima pravednosti, jednakosti i razmjernosti na temelju kojih je svatko dužan sudjelovati u podmirivanju javnih troškova razmjerno svojim mogućnostima.’’

<sup>17</sup> ‘‘Obveznik obračunavanja, obustavljanja i plaćanja posebnog poreza na plaće, mirovine i druge primitke jeisplatitelj plaća, mirovina i drugih primitaka.’’

<sup>18</sup> ‘‘Poseban porez na plaće, mirovine i druge primitke plaća se: 1. po stopi od 2% na ukupni iznos plaće, mirovine i drugog primitka iz članka 4. stavka 2. do 7. ovoga Zakona ako je iznos veći od 3.000,00 kuna, a manji od 6.000,00 kuna ukupno u tijeku jednog mjeseca, 2. po stopi od 4% na ukupni iznos plaće, mirovine i drugog

<sup>19</sup> Ustav Republike Hrvatske ovu dužnost građana precizira u čl. 51. st. 1. propisujući: ‘‘Svatko je dužan sudjelovati u podmirivanju javnih troškova, u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima.’’

<sup>20</sup> Dio D, ‘‘Prigovori podnositelja zahtjeva i predlagatelja o neustavnosti ZoPPPM-a’’, tč. 7. Odluke i Rješenja Ustavnog suda br. U-IP-3820/2009 i U-IP-3826/2009 od 17. studenoga 2009. godine, NN 143/2009.

<sup>21</sup> Iako je to sveobuhvatno uređenje začuđujuće zbog svega 13 članaka ZoPPPM-a. Naravno da kvantiteta ne determinira kvalitetu, ali sveobuhvatno urediti novu poreznu obvezu sa 13 članaka (od kojih jedan članak sadrži samoukidajuću klauzulu, a drugi prekršajne odredbe) predstavlja nomotehničko savršenstvo kojeg ipak, bojim se, nismo dostigli.

vo djelomično ukidanje ne bi bilo dopustivo u pravnom smislu zbog ranije navedenih razloga.<sup>22</sup>

Ustavni sud je preispitao i vlastitu ulogu kao i ovlasti u ocjeni ustavnosti ZoPPPM-a pa je istaknuo, djelomično i temeljem vlastite sudske prakse, kako nije ovlašten prosuđivati svrsishodnost i opravdanost poreznog sustava što uključuje i posebne porezne oblike i to „Polazeći od činjenice da zakonodavac ima ustavnu ovlast samostalno odlučivanja o javnim politikama, pri čemu uživa široku slobodu procjene, ali i isključivu odgovornost za svrsishodnost propisanih zakonskih mjera...“<sup>23</sup> Ipak, Ustavni sud je istaknuo kako su predmetom ustavnosudske ocjene bili i porezni propisi (npr. Zakon o porezu na dohodak i dr.), što pokazuje kako porezni propisi nisu *apriori* isključeni iz postupka ustavnosudskog nadzora ako je to potrebno radi zaštite ljudskih prava i temeljnih sloboda i to prvenstveno od diskriminacije.

Najvažniji prigovor koji se upućivao ZoPPPM-u bio je u vidu poreznih obveznika. Naime, ispostavilo se kako porezni obveznici novog poreznog nameta nisu svi koji mogu sudjelovati u podmiranju javnih troškova. Kada se to otkrilo, Vlada Republike Hrvatske je brzo poslala prijedlog novog Zakona o posebnom porezu na primitke od samostalne djelatnosti i ostale primitke<sup>24</sup> kojeg je Hrvatski sabor jednako brzo usvojio na sjednici 24. rujna 2009. godine. Ustavni sud je zauzeo stajalište kako se zbog novog poreza uklanja prigovor nejednakosti i diskriminacije jer su novim zakonom „zahvaćeni“ svi oni koji u ZoPPPM-u nisu bili navedeni.<sup>25</sup>

Ustavni sud je u pogledu argumenta da ZoPPPM ugrožava egzistenciju najsiromašnijih građana čime je nesuglasan načelu socijalne države uvažio relevantne podatke po kojima obveznici ZoPPPM-a nisu više od 1/3 zaposlenih i 3/4 umirovljenika.<sup>26</sup>

U pogledu argumenta pojedinih predlagatelja da se ZoPPPM-om za vrijeme njegova važenja obustavlja usklađivanje mirovina prema Zakonu o mirovinskom osiguranju čime se narušava načelo vladavine prava, Ustavni sud ne nalazi ustavnopravne probleme opravdavajući to globalnom ekonomskom krizom i ne smatrajući samu mjeru obustave usklađivanja mirovine bez razumne osnove i bez legitimnog cilja.<sup>27</sup>

Neki predlagatelji su isticali u prijedlozima kako je ZoPPPM organski zakon, ali iz radnih materijala Hrvatskog sabora bilo je vidljivo kako je ZoPPPM donesen natpolovičnom većinom glasova svih zastupnika Hrvatskog sabora pa nije bilo potrebe ispitivati je li ZoPPPM organski zakon ili ne. Isto tako, Ustavni sud nije ulazio u pitanje je li Zakon o mirovinskom osiguranju organski zakon zauzimajući stav kako to ne može biti predmetom ovog ustavnosudskog postupka. Ustavni sud ni u svojoj ranijoj praksi nije odlučivao je li Zakon o mirovinskom osiguranju organski zakon ili ne pa se ograničio na shvaćanje kako je odnos između Zakona o mirovinskom osiguranju i ZoPPPM-a odnos općeg i posebnog zakona, a *lex specialis derogat legi generali*.<sup>28</sup>

<sup>22</sup> Ovdje se Ustavni sud izravno pozvao na njemačku ustavnosudsku praksu i presudu Prvog senata Saveznog ustavnog suda Savezne Republike Njemačke od 20. prosinca 1966. godine koji je zauzeo stajalište kako se kod obuhvatnog poreznog predmeta ne može pronaći kriterij za razgraničenje osporenog od neosporenog dijela zakona, odnosno razgraničenje je moguće provesti samo na teorijskoj razini.

<sup>23</sup> Dio E „Granice ovlasti Ustavnog suda u kontroli poreznih propisa“, tč. 10. Odluke i Rješenja Ustavnog suda br. U-IP-3820/2009 i U-IP-3826/2009 od 17. studenoga 2009. godine, NN 143/2009.

<sup>24</sup> NN 119/09

<sup>25</sup> Iako nije jasno kako onda ZoPPPM „sveobuhvatno“ regulira poreznu obvezu kada cijela jedna skupina nije bila zahvaćena novim porezom, a novi zakon je donesen tek kada je znanstvena javnost ukazala na ove propuste ZoPPPM-a.

<sup>26</sup> Iako je to lijep argument za opravdanje ustavnosti ZoPPPM-a, to istovremeno znači kako više od 1/3 zaposlenih i 3/4 umirovljenika ima primitke manje od 3 000 kuna što mora predstavljati još veći problem od ustavnosti ZoPPPM-a.

<sup>27</sup> Dio J „Ocjena Ustavnog suda o ostalim prigovorima“, tč. 17.2. Odluke i Rješenja Ustavnog suda br. U-IP-3820/2009 i U-IP-3826/2009 od 17. studenoga 2009. godine, NN 143/2009.

<sup>28</sup> Naime, neki predlagatelji su isticali kako ZoPPPM nije organski zakon dok Zakon o mirovinskom osiguranju jest pa je ZoPPPM stavio izvan snage pojedine odredbe zakona jače pravne snage.

Posljednji argument neustavnosti kojeg su neki predlagatelji isticali u pogledu nedopuštene retroaktivnosti ZoPPPM-a, Ustavni sud je otklonio pozivanjem na čl. 6. Pravilnika o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge dohotke koji propisuje da „**(1)** Oporezivanju posebnim porezom na plaće, mirovine i druge primitke podliježu plaće, mirovine i drugi primici iz članka 4. stavka 1. Zakona koji su isplaćeni u razdoblju od dana stupanja na snagu Zakona do 31. prosinca 2010. godine. **(2)** Plaće, mirovine i drugi primici iz članka 4. stavka 1. Zakona koji su ostvareni u razdoblju primjene Zakona, a koji će se isplaćivati nakon 1. siječnja 2011. godine i nadalje, neće podlijezati oporezivanju posebnim porezom na plaće, mirovine i druge primitke, čime je osigurana ravnoteža u razdoblju obračunavanja i plaćanja posebnog poreza sukladno članku 1. stavku 1. Zakona.“<sup>29</sup> Naime, neki predlagatelji su primijetili kako je ZoPPPM primijenjen na plaće, mirovine i druge dohotke koji su ostvareni u srpnju 2009. godine u vrijeme kada ZoPPPM nije ni bio na snazi. Ustavni sud se ovdje pozvao na tzv. načelo blagajne prema kojem se smatra da je dohodak (primitak) ostvaren kada porezni obveznik može s njime slobodno raspolagati, a Ustavni sud primjećuje kako primjena ovog načela nije ograničena samo na ZoPPPM već ono vrijedi i u slučaju Zakona o porezu na dohodak. Porezna činjenica ne nastaje samim izvršenjem rada, nego tek u trenutku isplate dohotka prema osnovi tog rada. Ustavni sud zaključuje kako se ZoPPPM primijenio na plaće, mirovine i druge primitke za srpanj 2009. godine, ali prema gore navedenom čl. 6. Pravilnika o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge dohotke, oporezivanju neće podlijezati plaće, mirovine i drugi primici koji će se ostvarivati u prosincu 2010. godine, a isplaćivati u siječnju 2011. godine ili kasnije čime je postignuta ravnoteža u razdoblju obračunavanja i plaćanja posebnog poreza prema čl. 1. st. 1. ZoPPPM-a. Zbog svega iznesenog, Ustavni sud utvrđuje kako ZoPPPM nema retroaktivno djelovanje koje bi bilo zabranjeno u smislu čl. 89. st. 4. Ustava Republike Hrvatske.<sup>30</sup>

## 5. Izdvojena mišljenja

Najveće bogatstvo ustavnosudske judikature vidi se upravo u izdvojenim mišljenjima ustavnih sudaca. U njima možemo pronaći dublji smisao ustavnosudske odluke i barem djelomično rekonstruirati tijek i prirodu konkretnog ustavnosudskog postupka.

U ranije analiziranom slučaju izdvojeno mišljenje dali su suci mr.sc. Mato Arlović i dr.sc. Ivan Matija koji su vrlo detaljno analizirali argumente podnositelja zahtjeva i predlagatelja, ali i argumente samog Ustavnog suda, odnosno sudaca koji su činili većinu.

Najzanimljivija je njihova analiza glede poreznih obveznika ZoPPPM-a. Naime, „Visina poreznog opterećenja pojedinog obveznika ovim porezom rezultat je slučajnog sklopa okolnosti, tj. ovisi o tome koliko primitaka, odnosno od koliko isplatitelja ostvaruje neke primitke. Primjer: 3.000,00 kn plaća + 1.500,00 kn autorski honorar + 2.800,00 kn od prevodilačke djelatnosti + 5 x 3.000,00 kn od članstva u nadzornom odboru = 22.300,00 kn, ali primatelj tih primitaka neće platiti ni lipe posebnog poreza jer ni jedan od njih ne prelazi iznos od 3.000,00 kn, Zakonom izuzet od oporezivanja budući da se prema stajalištu Ustavnog suda, temeljenom na podacima (izvor kojih se ne navodi), najugroženijom skupinom građana smatra ona koja ima mjesečna primanja (ne navodi se koja i od kojih isplatitelja) manja od 3.000,00 kn. Prema Zakonu će, međutim, na plaćanje tog poreza biti obvezan građanin koji prima od jednog isplatitelja iznos od 3.000,01 kn. Zar je to socijalna pravednost? Je li u ovom slučaju (koji uopće nije fikcija i konstrukcija, nego samo jedan primjer iz svakodnevnog života) porezni teret pravedno raspoređen? Ne

<sup>29</sup> NN 96/09

<sup>30</sup> „Zakoni i drugi propisi državnih tijela i tijela koja imaju javne ovlasti ne mogu imati povratno djelovanje.“

uzrokuje li on nepoželjno i nakaradno (valjda ne i namjeravano??) raslojavanje društva, ničim opravdano, ali s negativnim socijalnim nabojem?<sup>31</sup>

Suci Arlović i Matija ističu vrlo zanimljiva stajališta, no većina sudaca Ustavnog suda odlučila je u prilog ustavnosti ZoPPPM-a čime će još sedam mjeseci postojati mogućnost da osobe sa *de facto* dohotkom od 20 tisuća kuna ne plate ni jedne lipe posebnog poreza, dok će zaposlenici i umirovljenici sa plaćom ili mirovinom od 3 001 kunu odmah platiti 60 kuna poreza.

## 6. Zaključak

Globalna financijska kriza svakako utječe na svakodnevnicu hrvatskih građana, no uvođenje novih poreza mora biti *ultima ratio* svake zdrave ekonomske politike. Isto tako, moramo se zapitati je li za stanje hrvatskog gospodarstva „kriva“ globalna financijska kriza (čije postojanje ne dovodimo u pitanje) ili uzroci sadašnjih ekonomskih pokazatelja leže u ekonomskim politikama svih vladajućih hrvatskih političkih garnitura od 1990. - 2010. godine.

Ostavljajući to pitanje za analizu nekog drugog rada, moramo istaknuti kako je Ustavni sud Republike Hrvatske u ovom predmetu pokazao vrlo visok stupanj profesionalnosti. Provodeći vrlo široku javnu raspravu, koristeći sve dostupne metode spoznaje i uzimajući u obzir sve argumente, Ustavni sud pokazuje jedno novo lice 21. stoljeća koje ohrabruje. Ustavni sud se u ovom slučaju samoograničio, smatrajući kako pitanje porezne politike predstavlja ustavni „rezervat“ o kojem ne može odlučivati. Ipak, istaknuo je kako ne nalazi ustavnopravno sporne propise ZoPPPM-a u vidu povrede ljudskih prava i temeljnih sloboda kao i u pogledu temeljnih odredaba Ustava Republike Hrvatske. Također, istaknuto je kako pitanje ustavnosti poreza ne predstavljaju po automatizmu ustavni „rezervat“, a Vladi Republike Hrvatske je naloženo da u okviru svojih ustavnih ovlasti do 31. prosinca 2010. godine mora konstantno pratiti i ispitivati postojanje nužne potrebe za ZoPPPM-om, a ovisno o padu intenziteta gospodarske krize predložiti Hrvatskom saboru usklađivanje ZoPPPM-a i njegovo adekvatno smanjivanje pa čak i ukidanje. Ukoliko dođe do usklađivanja ZoPPPM-a sa novonastalim okolnostima, Ustavni sud ističe kako u svakom trenutku mora biti osigurana porezna jednakost obveznika ZoPPPM-a i obveznika Zakona o posebnom porezu na primitke od samostalne djelatnosti i ostale primitke. Stoga kao pravnici moramo zaključiti ovu raspravu i podrediti se čl. 31. st. 1. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu.<sup>32</sup>

Ipak nas kao građane interesira zašto nisu uzeti u obzir argumenti sudaca koji su napisali Izdvojeno mišljenje. Sagledavajući problematiku u cijelosti, vidimo kako bi u slučaju drugačije odluke Ustavnog suda država ostala bez nekoliko milijardi kuna koji će se sada pribaviti posebnim porezom. Bez ikakvog pokazatelja promjene u ekonomskoj politici to bi značilo gotovo siguran kolaps cijelog gospodarstva, no dodatno porezno opterećenje hrvatskih građana sigurno nije put u drugom smjeru.

Iako svi navedeni argumenti Ustavnog suda kojima se opravdava ustavnost ZoPPPM-a mogu imati i drugačije polazište, ostajemo vjerni idealističnom uvjerenju u kojem Ustavni sud nije podlegao političkim pritiscima i u kojem prihod Državnog proračuna nije polazište za ocjenu povrede ljudskih prava i temeljnih sloboda.

<sup>31</sup> Glava I. toč. a) Izdvojenog mišljenja uz Odluku i Rješenje Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-IP-3820/2009 i U-IP-3826/2009 od 24. studenoga 2009. godine, NN 143/2009.

<sup>32</sup> „Odluke i rješenja Ustavnog suda obvezatni su i dužna ih je poštovati svaka fizička i pravna osoba.“

