

## USTAVNI PRINCIP JEDNAKOSTI GRAĐANA PRED ZAKONOM U PORESKOM SISTEMU CRNE GORE: USTAVNOST ZAKONA O TAKSAMA (POREZIMA) NA USLUGE OD OPŠTEG INTERESA

Dr. sc. Ilija Vukčević  
Izvršni direktor Instituta za pravne studije  
Podgorica  
Crna Gora

UDK: 336.22(497.16)  
Ur.: 14. studenoga 2013.  
Pr.: 23. travnja 2014.  
Pregledni znanstveni rad

### **Sažetak**

*U radu se analizira primjena opšteg ustavnog načela jednakosti građana pred zakonom u oblasti oporezivanja u sudskoj praksi Ustavnog suda Crne Gore. Slučaj preispitivanja ustavnosti Zakona o taksama na pristup određenim uslugama od opšteg interesa i za upotrebu duvanskih proizvoda i elektroakustičnih i akustičnih uređaja, predstavlja najiscrpniju analizu ove problematike. U okviru primjene ovog opšteg pravnog principa detaljno su sagledana njegova četiri pojavna oblika vezana za materiju oporezivanja: princip ability-to-pay, princip proporcionalnosti, princip jednakog tretmana i princip opštosti. Takođe, ukazano je i na stavove iz prakse Ustavnog suda Crne Gore koji se odnose na materiju oporezivanja uopšte, kao i na koncept diskriminacije (nejednakosti).*

**Ključne riječi:** *Ustavni princip jednakosti pred zakonom, princip ability-to-pay, princip proporcionalnosti, princip jednakog tretmana, princip opštosti poreza.*

### **1. UVODNA RAZMATRANJA**

Svjetska finansijska kriza praćena problemima u funkcionisanju sistema javnih finansija na nacionalnom nivou, kao i u drugim državama, rezultirala je smanjenjem prihoda u budžetu Crne Gore. U datoj situaciji, pored smanjenja javnih rashoda i dodatnog zaduživanja na tržištu kapitala, Vlada Crne Gore (u daljem tekstu: Vlada) je reagovala povećanjem postojećih poreskih stopa kao uvođenje novih poreza. Kao dio paketa mjera u cilju povećanja javnih prihoda, Vlada je početkom 2012. godine odlučila da predloži Zakon o taksama na pristup određenim uslugama od opšteg interesa i za upotrebu duvanskih proizvoda i elektroakustičnih i akustičnih

uređaja<sup>1</sup> (u daljem tekstu: Zakon o taksama) koji bi bio oročene primjene (kraj 2013. godine). U martu 2012. godine Parlament Crne Gore (u daljem tekstu: Parlament) usvaja Zakon o taksama kojim se uvodi plaćanje takse (poreza) na pet vrsta usluga: 1. kartice mobilne telefonije (u daljem tekstu: SIM kartica); 2) tarifna brojila za mjerenje utroška električne energije (u daljem tekstu: tarifno brojilo); 3) priključke kablovske elektronske komunikacione mreže za distribuciju radio i TV programa (u daljem tekstu: kablovski priključak); 4) upotrebu duvanskih proizvoda u ugostiteljskim objektima; 5) upotrebu elektroakustičnih i akustičnih uređaja u ugostiteljskim objektima nakon 24 časa.<sup>2</sup> Sporna dažbina se plaća u fiksnom iznosu (1 euro) na korišćenje predmetnih usluga, obračunski period je mjesec dana, a obaveza uplate leži na pružaocu usluge.

## 2. PREISPITIVANJE USTAVNOSTI ZAKONA O TAKSAMA

Ubrzo nakon donošenja Zakona o taksama pokreće se postupak ocjene usklađenosti sa Ustavom jednog broja njegovih odredaba (taksa na SIM kartice, taksa na tarifna brojila i taksa na kablovske priključke). Zbog velike konfuznosti inicijative za preispitivanje ustavnosti, te očiglednog nesnalaženja njenog podnosioca u oblasti poreskog prava, pokušaću da sublimiram osnovne stavove na kojima se temelji inicijativa: a) da nije riječ o uslugama od opšteg interesa pa je suprotno Ustavu propisivanje obaveze za ta lica da uplaćuju takse na pristup građana tim uslugama; b) poslovi iz nadležnosti državne uprave povjereni su licima kojima se takvi poslovi ne mogu povjeriti ni zakonom; c) da se obveznicima onemogućava da uopšte učestvuju u postupku u kome se odlučuje o njihovim pravima i interesima i posebno im se uskraćuje pravo na pravni lijek i sudsku zaštitu protiv tih akata; d) da su sporne takse u suprotnosti sa ustavnim principom jednakosti građana pred zakonom.<sup>3</sup>

### 2.1. Osnovni stavovi iz odluke Ustavnog suda

U oktobru 2012. godine Ustavni sud Crne Gore (u daljem tekstu: Ustavni sud) je donio odluku o ustavnosti Zakona o taksama. Riječ je o slučaju koji je izazvao najveću medijsku pažnju u toku 2012. godine, i u ovoj kontraverznoj odluci Ustavni sud je odlučio da su sporne odredbe Zakona o taksama u skladu sa Ustavom Crne Gore (u daljem tekstu: Ustav). Ustavni sud je u cjelini odbio prijedlog za utvrđivanje neustavnosti kao neosnovan, a zbog nejasnosti zaključaka Ustavnog suda, izdvojiću dva krucijalna stava vezana za problematiku kojom se bavi ovaj rad:

1 Zakon o taksama na pristup određenim uslugama od opšteg interesa i za upotrebu duvanskih proizvoda i elektroakustičnih i akustičnih uređaja, Službeni list Crne Gore, br. 28/12.

2 *Ibid*, član 1.

3 Inicijativa za ocjenu ustavnosti Zakona o taksama na pristup određenim uslugama od opšteg interesa, <http://www.mans.co.me/wp-content/uploads/2012/06/Inicijativa-Ustavnom-sudu.pdf>, 18.10.2013.

a) 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."<sup>4</sup>

b) Vezano za specifičnu poresku dimenziju načela jednakosti pred zakonom, pošto Ustav ne sadrži odredbe o plaćanju poreza na osnovu principa sposobnosti plaćanja (*ability-to-pay*), Ustavni sud zaključuje da nema obavezu za procjenom pitanja visine osporene takse kao i njenog uticaja na obveznika: "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."<sup>5</sup>

## **2.2. Pravna priroda spornih fiskalnih oblika – "ko samo riječi zakonske znade, taj još zakona ne zna, dok mu ne shvati razum i smisao"<sup>6</sup>**

Osnovni problem i jedan od najvažnijih razloga velikog broja pogrešnih stavova Ustavnog suda kao i tvrdnji same inicijative, predstavlja činjenica da obje strane u postupku nisu razumjele stvarnu pravnu prirodu spornih dažbina, jer se ona ne određuje na osnovu njenog formalno pravnog naziva. O ovome svjedoči i ustaljena praksa Poreske uprave Crne Gore: "Pravna priroda ugovora o zajedničkoj izgradnji, ne određuje se prema nazivu već prema pravima i obavezama koje iz tog ugovora proizilaze za ugovorne strane..."<sup>7</sup> Takođe i u sudskoj praksi Crne Gore redovne su situacije kada sud cijeni osnovanost nekog zahtjeva stranke na osnovu sadržine pravnog akta a ne njegovog naziva: "...tuženi je podnio ovom sudu žalbu na presudu zbog propuštanja. Iz referata žalbe se vidi da se radi o predlogu za povraćaj u predašnje stanje, jer tuženi navodi da tužbu nije primio na vrijeme, pa nije mogao da reaguje u skladu sa zakonom i da u zakonom predviđenom roku dostavi odgovor na tužbu."<sup>8</sup>

4 Ustavni sud Crne Gore (9. oktobar 2012.) U-I br. 15/12 i 17/12.

5 *Ibid.*

6 Član 993 Opšteg imovinskog zakonika za Knjaževinu Crnu Goru, vidi više u – Danilović, J., *Opšti imovinski zakonik za Knjaževinu Crnu Goru i izabrana djela*, ITP "UNIREKS" i Službeni glasnik, 1998, str. 275. Riječ je o adaptaciji u crnogorski pravni sistem latinske izreke - *Scire legis non hoc est verba earum tenere, sed vim ac potestatem*, vidi više u - Bogojević-Glušćević, N., *Recepcija rimskog i vizantijskog prava na balkanskom jugu*, Univerzitet Crne Gore – Pravni fakultet, 2011, str. 120.

7 Poreska uprave Crne Gore, br. 03/11-6-827/3-08.

8 Osnovni sud u Podgorici, P. br. 1464/09.

Osnovna pretpostavka inicijative čiju logiku kasnije potpuno pogrešno prati i odluka Ustavnog suda, jeste da je riječ o taksama kod kojih je korisnik usluge poreski obveznik a pružalac usluge poreski posrednik: "Takseni obveznik je lice (pravno ili fizičko), koje koristi pristup određenim uslugama od opšteg interesa mobilni operateri, snabdjevači električnom energijom i kablovski distributeri, određeni kao poreski posrednici"<sup>9</sup> U pobijanju ovog stava Ustavnog suda, krucijalno je određenje pojma poreskog obveznika, kao lica koje je po namjeri zakonodavca dužno da plati određeni porez.<sup>10</sup> Samim jezičkim tumačenjem teksta spornog zakona, postaje više nego jasno da su sporne dažbine po svojoj prirodi porezi na potrošnju (korišćenje usluga). Zakon o taksama kod većine fiskalnih oblika implicitno kao poreskog obveznika navodi pružaoca usluge. Kod poreza na kablovski priključak, član 11 stav 3 kaže da: "Obveznik takse na kablovski priključak obračunava i uplaćuje taksu do kraja mjeseca za prethodni mjesec." Dakle, obveznik ovog poreza je lice koje obračunava i uplaćuje fiskalni oblik, a stav 1 člana 11 predviđa da: "Taksu iz člana 10 ovog zakona obračunava, obustavlja i uplaćuje kablovski distributer." Iz ovoga nedvosmisleno slijedi da je kablovski distributer (pružalac usluge) poreski obveznik jer on obustavlja i uplaćuje ovaj fiskalni oblik.

Glavna osobina takse na osnovu koje se razlikuje od poreza, jeste da je riječ o plaćanju za direktnu protivuslugu nekog državnog organa, što konstantuje i sam Ustavni sud: "protiv nadoknada za usluge koje vrši organ državne administracije i druga javnopravna tijela fizičkim i pravnim licima."<sup>11</sup> U poreskopravnoj teoriji je poznato da u nekim slučajevima postoji obaveza plaćanja takse a da pri tom nema neposredne protivusluge. Zapravo, u tim slučajevima se pod imenom taksa plaća neki drugi porez.<sup>12</sup> Drugim riječima, zakonodavac često neopravdano koristi termin „taksa“ da bi označio neku dažbinu, iako ili uopšte ne postoji usluga koju organ države ili lokalne samouprave pruža, ili plaćeni iznos nije u srazmjeri sa troškovima usluge državnog organa (npr. komunalna taksa za priređivanje muzičkog programa u ugostiteljskim objektima ili komunalna taksa za korišćenje reklamnih panoa

9 *Op. cit.*, u bilj. 5.

10 Kao druga strana u poreskopravnom odnosu, nasuprot poreskoj upravi, pojavljuje se poreski dužnik. Poreski dužnik je, dakle, najširi koncept, koji obuhvata sva fizička i pravna lica koja su dužna da ispune kakvu obavezu imovinske ili formalne prirode iz poreskopavnog odnosa. Poreski obveznik je definisan kao onaj poreski dužnik koji je obavezan da plati porez, odnosno sporedno poresko davanje. U pitanju je fizičko ili pravno lice koje je poreskim zakonom određeno kao obavezno da neki porez plati i zato se u literaturi naziva „glavnim poreskim dužnikom“. Sa druge strane, jedan od drugih poreskih dužnika jeste poreski posrednik. Primjer za poreskog posrednika može biti banka ili drugi nosilac platnog prometa koji je dužan da sa računa poreskog dužnika (poreskog obveznika ili poreskog platca), na osnovu njihovih naloga za prenos sredstava, obustavi i po odbitku uplati utvrđeni porez, u svoje ime, a za račun poreskog obveznika, odnosno poreskog platca, na odgovarajući uplatni račun javnih prihoda. Vidi više u: Popović, D., *Komentar Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji*, Cegos in, 2003, str. 23-25.

11 *Op. cit.*, u bilj. 5.

12 Jelčić, B.; Lončarević-Horvat, O.; Šimović, J.; Arbutina, H., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, 2002, str. 471.

– u stvari, ovdje se radi o porezima na pojedinačne usluge). Slično, u pojedinim slučajevima neke ustanove ili kompanije naplaćuju nadoknadu za određenu privrednu djelatnost ili uslugu i ta se nadoknada naziva taksom, premda je evidentno da se radi o cijeni kao i o svakoj drugoj cijeni koja se naplaćuje na tržištu (npr. avionske ili aerodromske takse). Prihodi ostvareni naplatom tih i nekih drugih taksi, prihodi su onih organizacija koje ih naplaćuju.<sup>13</sup>

Iz navedenog je jasno da sporne usluge za koje je vezana obaveza plaćanja dažbina (nazvanih taksama) ne pružaju organi državne administracije niti druga javno pravna tijela. Stoga država ne može da utvrdi obavezu plaćanja takse za neku uslugu koju pruža privatno pravno lice (kompanija), čije su usluge čisto komercijalne prirode, kao što su u predmetnom slučaju usluge mobilne telefonije, kablovske televizije i radija i distribucije električne energije. Analizom pravne prirode tzv. taksi na SIM kartice, tarifna brojila i kablovske priključke jasno je da je riječ o pojedinačnim porezima na potrošnju (akciza ili trošarina).<sup>14</sup> Drugim riječima radi se o indirektnim porezima čiji je objekat potrošnja određenih usluga.

### **3. PRIMJENA NAČELA JEDNAKOSTI PRED ZAKONOM (NEDISKRIMINACIJE) U OBLASTI OPOREZIVANJA**

Najveći dio odluke Ustavnog suda zauzima analiza ustavnosti spornih odredaba zakona u kontekstu načela jednakosti pred zakonom. Ova situacija je potpuno razumljiva jer kada je riječ o ustavnosti poreza (u širem smislu i drugih fiskalnih oblika), uporedna ustavno sudska praksa<sup>15</sup> ukazuje da najčešći problem predstavlja njihova usklađenost sa ovim ustavnim principom.

Definicija pojma poreske diskriminacije ne postoji. Koncept diskriminacije može biti određen samo na osnovu opšteg značenja ovog pojma i predstavlja suprotnost principa jednakosti, te stoga u načelu podrazumijeva koncept nejednako-

<sup>13</sup> *Ibid.*, str. 472.

<sup>14</sup> Raspolaganje dohotkom, tj. trošenje ostvarenog dohotka u savremenim državama najčešće podliježe oporezivanju na sledeća dva načina: putem opšteg poreza na promet i putem pojedinačnih (posebnih) poreza na promet. Opšti porez na promet tereti (skoro) sva dobra i usluge koje se nude na tržištu. U savremenom svijetu kao oblik opšteg poreza na promet najčešće se primjenjuje porez na dodatnu vrijednost ili svefazni-neto porez na potrošnju. Nasuprot opšteg oporezivanja prometa stoje pojedinačni (posebni, selektivni) porezi na promet ili trošarine (akcize). Prema tome trošarina jeste poreski oblik koji tereti promet samo pojedinačnih dobara (ili rjeđe usluga) koje se nude na tržištu. Vidi više u – Mijatović, N., *Oporezivanje prometa*, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, 2005, str. 30-31.

<sup>15</sup> Postoji broj država kod kojih nema prakse u predmetnoj oblasti. U Velikoj Britaniji sudovi ne mogu poništavati zakone zbog neustavnosti, osim u slučaju povrede prava Evropske unije. U Holandiji, iako je princip jednakosti formulisan u članu 1. Ustava, sudovi ne mogu ocjenjivati ustavnost zakona i međunarodnih ugovora (član 120 Ustava). U Francuskoj se zakoni mogu ispitivati sa stanovišta ustavnosti samo prije njihovog donošenja, sudska praksa nije toliko bogata. Vidi više u - Popović, D.; Ilić-Popov, G., *Jednakost građana u poreskom pravu*, Godišnjak Pravnog fakulteta Univerziteta u Banjoj Luci, br. 33/2011, str. 152-155.

sti.<sup>16</sup> Dakle, princip jednakosti pred zakonom i princip zabrane diskriminacije predstavljaju dvije strane iste medalje. Ovaj koncept najbolje oslikava pristup koji je zauzeo Sud pravde Evropske Unije (u daljem tekstu: SPEU) u definisanju pojma diskriminacije, a zasnovan na opštem principu jednakosti, koji je imanentan svim pravnim sistemima država članica: „zabrana diskriminacije koja se nalazi u pomenutoj odredbi je prosto poseban izraz opšteg principa jednakosti koji je jedan od osnovnih principa u komunitarnom pravu.“<sup>17</sup> Diskriminacija ne predstavlja prosto pravljenje razlike, već je riječ o njenom negativnom, odnosno pežorativnom smislu: diferencijacija koja ne odgovara stvarnoj razlici, već stavlja jednu kategoriju lica u lošiju poziciju od one koju zaslužuju. Dakle, zabrana diskriminacije ukazuje na kriterijume diferencijacije (različitog tretmana) koji nisu dozvoljeni.<sup>18</sup>

### **3.1. Bazični principi iz prakse Ustavnog suda**

Radi valjanog razumijevanja stavova Ustavnog suda koji se odnose na primjenu načela jednakosti u materiji oporezivanja neophodno je ukazati na najvažnije stavove koje je ova sudska instanca zauzimala u posljednjih nekoliko godina u poreskoj materiji kao i prilikom primjene opšteg principa jednakosti građana pred zakonom.

#### **3.1.1. Pravila u oblasti oporezivanja**

Ustav sadrži svega nekoliko odredbi koje se tiču oporezivanja što otvara put Ustavnom sudu da u svojoj sudskoj praksi zauzme veoma odbojan stav ka mogućnosti uplitanja u ovu oblast pravnog sistema: „Iz navedenih odredaba Ustava dalje, proizilazi 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, Ustav utvrđuje princip da se porezi i dažbine mogu uvoditi samo zakonom. Osim osnovnih načela Ustav ne definiše predmet, postupak i način oporezivanja niti sadrži ograničenja u pogledu njihovog uređivanja, već uređivanje tih pitanja u cjelini prepušta zakonodavcu.“<sup>19</sup>

Na osnovu ovih pretpostavki Ustavni sud izvlači zaključak da on nema ovlašćenja da ocjenjuje valjanost odluka zakonodavca u oblasti oporezivanja: “proizilazi da je Skupština ovlašćena da zakonom, u skladu sa Ustavom, uredi način ostvarivanja ljudskih prava i sloboda, kada je to neophodno za njihovo ostvarivanje i druga pitanja od interesa za Crnu Goru, kao i da je svako dužan da plaća poreze i

16 U tom smislu - Adonnino, P., *General Report*, in *Non-discrimination at the crossroads of international taxation*, Vol. 93a *Caheires de Droit Fiscal International*, International Fiscal Association, 2008, str. 22.

17 *Spojени slučajevi 117/76 i 16/77 Albert Ruckdeschel & Co. and Hansa-Lagerhaus Stöh & Co. v Hauptzollamt Hamburg-St. Annen; Diamalt AG v Hauptzollamt Itzehoe*, pasus 7.

18 Raad, K. V., *Non-Discrimination in International Tax Law*, Kluwer Law International, 1986, str. 9.

19 Ustavni sud Crne Gore (14 oktobar 2010) U-I br. 2/10.

druge dažbine... Ustavni sud, saglasno odredbama člana 149 Ustava, nije nadležan da ocjenjuje cjelishodnost osporenog zakonskog rješenja, već je takva ocjena u domenu zakonodavne politike<sup>20</sup>

Drugim riječima, na ovaj način Ustavni sud suštinski prepušta svu nadležnost u pogledu oporezivanja zakonodavcu: "Iz citiranih odredaba Ustava proizilazi da je Republika ovlašćena da zakonom uredi odnose u oblasti poreza i drugih fiskalnih davanja. Pri tome zakonodavni organ je ovlašćen da uređuje 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.), pa prema tome i elemente pomenutog oblika oporezivanja na način koji nije nesaglasan sa Ustavom."<sup>21</sup>

Ovi stavovi se srijeću u praktično svim slučajevima vezanim za oporezivanje. U slučaju preispitivanja ustavnosti Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica Ustavni sud je odlučio da nije na njemu da određuje objekat oporezivanja: "Uređivanje poreskog sistema u izboru oblika i načina oporezivanja dio je ustavne samostalnosti zakonodavca. Pod uređivanjem poreskog sistema podrazumijeva se i određivanje predmeta oporezivanja. Kako u Ustavu ne postoje ograničenja za zakonodavca da odredi predmet oporezivanja, u okviru odgovarajuće vrste poreza, to je Zakonom, čije se odredbe osporavaju, uvedena obaveza plaćanja poreza na dohodak fizičkih lica i bliže određen predmet oporezivanja."<sup>22</sup>

Slične stavove je moguće naći po pitanju momenta nastanka poreske obaveze: "Ustavni sud, saglasno odredbama člana 149 Ustava, nije nadležan da ocjenjuje da li je dan zaključenja ugovora, odnosno drugog pravnog posla kojim se stiče nepokretnost, adekvatno određen, kao dan nastanka poreske obaveze ili nije, jer je ocjena cjelishodnosti i opravdanosti tog zakonskog rješenja u domenu zakonodavne politike."<sup>23</sup>

Identičan zaključak Ustavni sud donosi vezano za nivo zakonske poreske stope: "Ustavna nadležnost ovog Suda ne obuhvata ocjenjivanje adekvatnosti i pravilnosti visine bilo koje stope poreza, pa tako ni stope poreza na prihode od kapitala, jer je to pitanje poreske politike, a u nadležnosti je zakonodavnog organa... Propisivanje broja, vrste i visine poreskih stopa smatra se izrazom zakonodavne politike države u fiskalnom području, a u okviru ustavne samostalnosti zakonodavca..."<sup>24</sup>

Takođe i ovlašćenja vezana za propisivanje poreskih olakšica Ustavni sud postavlja veoma široko: "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."<sup>25</sup>

20 Ustavni sud Crne Gore (28 januar 2010) U. br. 104/07.

21 Ustavni sud Crne Gore (29 mart 2007) U. br. 12/07.

22 *Ibid.*

23 *Op. cit.*, u bilj. 20.

24 *Op. cit.*, u bilj. 22.

25 Ustavni sud Crne Gore (22. mart 2012) U-I br. 8/11.

### 3.1.2. *Pravila u vezi sa primjenom principa jednakosti pred zakonom (nediskriminacije)*

Na osnovu sudske prakse Ustavnog suda diskriminacija ne predstavlja prosto pravljenje diferencijacije već njenu negativnu dimenziju: „U oblasti ljudskih prava diskriminacija predstavlja razlikovanje u pogledu posjedovanja i obima prava koje nije dozvoljeno, zbog osnova i načina razlikovanja.“<sup>26</sup>

Ustavni sud eksplicitno zabranjuje i tzv. „obrnutu diskriminaciju“: „Princip nediskriminacije (jednakost) ne odnosi se samo na jednaki tretman jednakih slučajeva nego i na supstantivnu jednakost - nejednak tretman nejednakih slučajeva u proporciji sa njihovom nejednakošću. Drugim riječima, jednako treba tretirati jednake građane, a različite, u ime jednakosti, različito.“<sup>27</sup>

Na osnovu mišljenja Ustavnog suda, analiza postojanja diskriminacije podrazumijeva postupak koji se sastoji iz tri međusobno uslovljena dijela: „Prema praksi Evropskog suda, kao i Komiteta UN za ljudska prava, analiza načela jednakosti i nediskriminacije upućuje na potrebu istraživanja tri uslova da bi se utvrdilo da li je ovo načelo povrijeđeno. Prvi uslov za postojanje diskriminacije jeste postojanje sličnih, odnosno uporedivih činjeničnih situacija i jednakog ili različitog postupanja. Drugi uslov jeste da se razlika u pravnom postupanju vrši na osnovu određene statusne pripadnosti pojedinca. Pojedinaac treba da bude žrtva manje povoljnog tretmana zbog svoje statusne pripadnosti. Treći uslov čini ispitivanje da li je različito pravno postupanje u sličnim činjeničnim okolnostima, odnosno jednako postupanje u značajno različitim okolnostima, razumno i opravdano.“<sup>28</sup>

Evropski sud za ljudska prava (u daljem tekstu: ESLJP) smatra da princip jednakosti (pa ni kod oporezivanja) neće biti narušen samo: 1) ukoliko se radi o legitimnom cilju politike države; 2) ukoliko postoji razumna proporcionalnost između upotrijebljenog sredstva (npr. poreskog oslobođenja) i namjeravanog cilja.<sup>29</sup> Ove stavove ESLJP slijedi i Ustavni sud: „Evropski sud za ljudska prava diskriminaciju označava kao različit tretman istih ili sličnih slučajeva, kada za to nema razumnog i objektivnog opravdanja, odnosno, ako ne postoji legitiman cilj kome se teži, ili ne postoji srazmjera (proporcionalnost) između cilja i načina na koji se ovaj legitimni cilj želi postići.“<sup>30</sup>

### 3.2. *Stavovi Ustavnog suda u slučaju ustavnosti zakona o taksama*

Zasigurno, Ustav Španije predstavlja ustavni dokument koji na najbolji mogući način štiti poreskog obveznika kada je riječ o primjeni principa zabrane

26 *Ibid.*

27 Ustavni sud Crne Gore (24. mart 2011) U-I br. 27/10, 30/10 i 34/10.

28 Ustavni sud Crne Gore (26. decembar 2012) U - I br. 3/09.

29 Popović, D., *Poresko pravo - Sedmo izmjenjeno izdanje*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, 2011, str. 145.

30 Ustavni sud Crne Gore (18. oktobar 2012) U - I br. 4/11.



diskriminacije (jednakosti građana pred zakonom): “Svi moraju doprinostiti javnim rashodima u skladu sa njihovim ekonomskim kapacitetom, kroz pravičan poreski sistem zasnovan na principima jednakosti i progresivnosti, koji ni u jednom slučaju ne smije biti konfiskatoran.”<sup>31</sup> Iz ove formulacije moguće je izvući zaključak da u materiji oporezivanja dolazi do kršenja principa jednakosti pred zakonom (zabrane diskriminacije) u slučaju odstupanja od: 1. principa opštosti poreza; 2. principa *ability-to-pay*; 3. principa proporcionalnosti; 4. principa jednakog tretmana.

### 3.2.1. Princip opštosti poreza

Opštost predstavlja preduslov koji mora biti ispunjen prilikom analize zahtjeva jednakosti u oporezivanju.<sup>32</sup> Dakle, ona čini formalni uslov pravičnosti kod oporezivanja: riječ je jednostavno o pretpostavci da su sva lica koja podliježu jednoj od odlučujućih činjenica, zato što koriste zajedničke nedjeljive usluge države, u obavezi da plaćaju porez. Međutim, zahtjev da poreska obaveza treba da bude opšta ne znači da u savremenom svijetu ne postoje različita poreska oslobođenja (politički, ekonomski, socijalni, poresko-tehnički ili finansijski razlozi), niti da je njihovo postojanje u suprotnosti sa ovim načelom. Ovakvim oslobođenjima, nije narušena opštost poreza, kao formalni uslov pravičnosti.<sup>33</sup> Upravo suprotno, ona postoje da bi se obezbijedila pravičnost u oporezivanju.<sup>34</sup> Ovo ustavno načelo Ustavni sud eksplicitno potvrđuje i u svojoj praksi: „Iz navedenih odredaba Ustava dalje, proizilazi 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.”<sup>35</sup>

U predmetnoj presudi, analizirajući primjenu principa jednakosti u oporezivanju, Ustavni sud potvrđuje da princip opštosti predstavlja njegov neraskidivi dio: “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.”<sup>36</sup> Međutim, u fusnoti odluke, Ustavni sud na dosta nejasan način precizira primjenu principa opštosti u konkretnom slučaju, tvrdnjom da kod taksi postoje određena odstupanja i specifičnosti: “Pravna priroda takse, kao jednog od fiskalnih (dažbinskih) javnih prihoda, prema finansijskoj teoriji, međutim, ne podržava koncept opštosti. Zbog toga se, prema tom shvatanju, kod taksi jednakost mora vrednovati ne na bazi opštosti, nego na osnovu drugih kriterijuma (intenziteta dobijene usluge, njenog troška, vrijednosti koju pruža primaocu – taksenom obvezniku i sl.)”<sup>37</sup>

31 Odjeljak 31.1. Ustava Španije.

32 Tarsitano, A., *The Defense of Taxpayer's Rights in the Courts of Argentina*, Bulletin for International Taxation, August/September 2005, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, str. 412.

33 Popović, D., *op. cit.*, u bilj. 30, str. 30-31.

34 Lovčević, J., *Institucije javnih finansija*, Službeni list SFRJ, Beograd 1979, str. 95.

35 *Op. cit.*, u bilj. 26.

36 *Op. cit.*, u bilj. 5.

37 *Ibid.*

Iako ne navodi izvor koji je poslužio za ove stavove, njihova kontradiktornost leži u činjenici da Ustavni sud selektivno i nekonzistentno citira korišćenu literaturu: "Zahtjev u pogledu opštosti ima smisla samo u pogledu poreza, shvaćenog u najužem smislu riječi. Kod taksi važi pravilo da ko dobija od države uslugu plaća cijenu; ko ne plati taksu načelno neće zauzvrat dobiti bilo kakvu uslugu. Princip ekvivalencije koji postoji kod djeljivih usluga ne vodi opštosti obaveze. Otuda se kod taksi jednakost mora vrednovati ne na bazi opštosti, nego na osnovu drugih kriterijuma (intenziteta dobijene usluge, njenog troška, vrijednosti koju prima pružaocu – taksenom obvezniku i sl.)."<sup>38</sup>

Preciznije, priroda taksi, kao jednog od fiskalnih (dažbinskih) javnih prihoda, ne podržava koncept opštosti. Naime, taksa je cijena za uslugu koju obveznik plaća, tražeći od određenog državnog organa (sudskog, upravnog, carinskog, konzularnog i dr.) da za njega obavi određenu radnju (npr. izda uvjerenje, sudski ovjeri prepis nekog dokumenta, donese sudsku odluku, sprovede neku radnju u postupku raspravljanja zaostavštine i dr.). Zbog toga, taksena obaveza ne može, načelno, da se odredi kao opšta, jer je inicirana, za razliku od situacije kod poreza, procjenom samog zainteresovanog lica.<sup>39</sup>

I pored navedenih nejasnoća u stavovima, Ustavni sud nastavlja preispitivanja usklađenosti predmetne dažbine sa principom opštosti: "Načelo opštosti iz odredbe člana 142 Ustava stav 1 Ustava, prema nalažanju Ustavnog suda, zahtijeva da takse, kao porezi i ostale dažbine, određuju generalno za sva lica unaprijed, a ne od slučaja do slučaja, odnosno selektivno prema pojedinim licima."<sup>40</sup> Na osnovu ove tvrdnje Ustavni sud ulazi u preispitivanje olakšice u slučaju takse na električna brojlila, vezane za primarni stambeni objekat i loš materijalni položaj, i daje afirmativan odgovor po pitanju njene usklađenosti sa Ustavom jer ona ima legitiman cilj: "ekonomsko-socijalnu zaštitu tih lica..."<sup>41</sup>

Iz navedenih formulacija se izvlači zaključak da je Ustavni sud u predmetnom slučaju, analizirao načelo opštosti u odnosu na sva taksene obveznike koji se na osnovu propisa nalaze u pravnoj situaciji da plate ovu dažbinu. Ovakav stav o načelu jednakosti kada je riječ o taksama srijećemo i u ranijoj praksi Ustavnog suda: "propisivanjem taksene obaveze za podneske na izjavljena pravna sredstva i ostale radnje suda, zakonodavac nije povrijedio ustavni princip jednakosti građana pred zakonom, bez obzira na bilo kakvu posebnost ili lično svojstvo, jer se svako lice koje dođe u pravnu situaciju da na njega budu primijenjene navedene odredbe, ne stavlja u nejednak – povoljniji položaj, u odnosu na sva druga lica, na koje se te odredbe odnose."<sup>42</sup>

Ovakav pristup u primjeni načela jednakosti kada je riječ o taksama se može smatrati ispravnim. I pored nejasnih teorijskih osnova na bazi citirane literature, Ustavni sud analizira načelo opštosti u vezi sa taksama u njegovom "užem smislu"

38 Popović, D., *op. cit.*, u bilj. 30, str. 31-32.

39 Popović, D.; Ilić-Popov, G., *op. cit.*, str. 146.

40 *Op. cit.*, u bilj. 5.

41 *Ibid.*

42 Ustavni sud Crne Gore (24. Novembar 2011) U-I br. 1/11.

– opštost plaćanja fisklane obaveze u okviru kruga lica koja svojim radnjama dolaze u situaciju da plate taksu. Ovakav stav je i jedino moguće, pošto je princip opštosti u širem smislu jedino primjenjiv kada je riječ o porezima. Takođe, ispravan je i zaključak da su izuzeća od plaćanja takse socijalno-ekonomskog karaktera legitimna i da ne narušavaju princip jednakosti. Međutim, pošto u svojoj pravnoj prirodi sporna dažbina nije taksa nego porez, ovolika pažnja Ustavnog suda posvećena predmetnoj problematici se može smatrati suvišnom.

### 3.2.2. *Princip sposobnosti plaćanja prema ekonomskoj snazi (ability-to-pay)*

Ovaj princip kao posebna dimenzija načela jednakosti jeste imanentan porezima. Drugi naziv pod kojim se ovaj princip javlja je i načelo pravednosti. U većini država Evrope ovaj princip predstavlja liniju razgraničenja između oporezivanja i eksproprijacije (konfiskacije) imovine.<sup>43</sup> Riječ je o dvostrukom standardu: a) horizontalna pravičnost – zahtjev da lica sa istom ekonomskom snagom (poreskim kapacitetom) treba da plate isti porez; b) vertikalna pravičnost – zahtjev da lica sa većom ekonomskom snagom (poreskim kapacitetom) treba da na ime poreza plate više. Dakle, princip *ability-to-pay* zahtijeva da se u okviru jedne države oporezivanje vrši u skladu sa obveznikovom sposobnošću da doprinese javnim rashodima.<sup>44</sup>

Kada je riječ o ustavnom načelu jednakosti, kao glavnom izvorištu principa sposobnosti plaćanja, srijećemo dva pristupa. Prvi, da se pomenuta poreska dimenzija izvlači iz opšteg načela jednakosti građana pred zakonom (npr. Njemačka). Sudska praksa Ustavnog suda Njemačke je da ustavni princip jednakosti zabranjuje bilo koji propis koji kao osnovno načelo nema *ability-to-pay*.<sup>45</sup> Sa druge strane, postoje države čiji ustavi pored opšteg principa jednakosti eksplicitno predviđaju specifičnu dimenziju ovog načela kada je riječ o oporezivanju. Primjer za to može poslužiti Ustav Italije: Svako lice će doprinositi javnim rashodima u skladu sa svojom poreskom sposobnošću.<sup>46</sup> U svojoj praksi Ustavni sud Italije dodatno pojašnjava da: „Član 53 stav 1 Ustava predstavlja pojašnjenje opšteg načela jednakosti“<sup>47</sup>, kao i da: „član 53 stav 1 Ustava zahtijeva da je svaka poreska obaveza vezana za poresku sposobnost lica na koje se odnosi: isti se zasniva na principu jednakosti, zbog neophodnosti da se za svaki poreski oblik nađe osnov u nekoj konkretnoj činjenici koja odslikava njegovo bogatstvo [materijalno stanje]“.<sup>48</sup>

43 Gregg, M., *The Masa Investment Group as a 'Nec Plus Ultra' Case for the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Law?*, INTERTAX, Volume 35, Issue 6/7, 2007, Kluwer Law International, str. 369.

44 Bardini, C., *The Ability to Pay in the European Market – An Impossible Sudoku for the ECJ*, INTERTAX, Volume 38, Issue I, 2010, Kluwer Law International BV, The Netherlands, str. 2.

45 Baker, W. B., *The Three Faces of Equality – Constitutional Requirements in Taxation*, Case Western Reserve Law Review, Case Western Reserve University, 2006. str. 52.

46 Član. 53. Ustava Republike Italije.

47 Presuda br. 143, godina 1995, in Enrico, M., *Raccolta di giurisprudenza costituzionale in materia tributaria (1957-2007)*, 292, [http://aperto.unito.it/bitstream/2318/488/1/0\\_composto.pdf](http://aperto.unito.it/bitstream/2318/488/1/0_composto.pdf), 18.10.2013.

48 *Ibid.*, str. 290.

Međutim, komparativna analiza pokazuje da sama činjenica da neki ustav sadrži specifičan princip jednakosti pred poreskim zakonom ne znači da je jednakost građana u oporezivanju u toj državi zaštićenija nego u državi u kojoj je formulisan samo opšti princip jednakosti pred zakonom. Od suštinske važnosti je način na koji ustavni sud vrši ulogu, odnosno do koje mjere je ovlašten i spreman da ide u poništavanje poreskih zakona zbog nejednakog tretmana, makar jednakost bila proklamovana samo kao princip opšteg karaktera. Tako je Ustavni sud Njemačke razvio značajnu aktivnost poništavajući poreske zakone zbog povreda načela jednakosti, razvijajući tumačenje tog načela kroz doktrinu da oporezivanje treba da se sprovodi u skladu sa principom sposobnosti plaćanja (koji se, inače, u Ustavu ne formuliše kao poseban zahtjev). Kada je riječ o primjeni principa sposobnosti plaćanja poreza u najčešćem broju slučajeva jurisprudencija ustavnih sudova odnosi se na porez na dohodak.<sup>49</sup> Logičan razlog jeste činjenica da je ovaj poreski oblik pogodan za primjenu progresivnih poreskih stopa te raznih socijalno-političkih olakšica, te da je zbog toga najefikasniji i najčešći način da se ublaži ili anulira regresivno dejstvo indirektnih poreza.

Ustavni sud Njemačke smatra da ustavni principi jednakosti i *ability-to-pay* zahtijevaju progresivno oporezivanje jer pravda zahtijeva da jači ekonomski akter mora da plaća porez u skladu sa višom poreskom stopom nego lice slabije ekonomske sposobnosti.<sup>50</sup> Dakle ovdje je riječ o principu vertikalnog *ability-to-pay*. Više puta Ustavni sud Italije je ponovio da se ustavno načelo progresivnosti odnosi na cjelokupni unutrašnji poreski sistem, i nije prerogativ svih pojedinačnih poreskih oblika, a primjenjuje se u skladu sa preferencijama u odnosu na pojedine poreske oblike.<sup>51</sup> Na taj način se može, ne samo neutralizovati negativno socijalno dejstvo indirektnih poreza, nego postići da osobe sa većom poreskom snagom budu procentualno više opterećene.<sup>52</sup> Upravo zato se ovaj princip dovodi u direktnu vezu sa ustavnim principom društvene solidarnosti.<sup>53</sup> Kao što je već rečeno, pored progresivnih stopa, porezi na dohodak su najzahvalniji za primjenu raznih socijalnih elemenata u oporezivanje koje utiču na obveznikov *ability-to-pay*.

49 Popović, D., *op. cit.*, u bilj. 30, str. 32.

50 Baker, W. B., *op. cit.*, str. 52.

51 De Mita, E., *Diritto Tributario e Corte Costituzionale – Una Giurisprudenza “Necessitata”*, Bollettino tributario d’informazioni, Vol. 75, 2008, Bollettino Tributario, Milano, str. 4.

52 Jelčić, B., *Porez na dodanu vrijednost*, Savez računovođa i finansijskih radnika Hrvatske, str. 36. Ako se uzme u obzir veliki fiskalni značaj indirektnih poreza, činjenica da u nekom poreskom sistemu postoje porezi sa progresivnim stopama ne mora da znači da je taj sistem i ukupno progresivan. Udio poreza npr. na imovinu je, u zavisnosti od poreskog sistema, neuporedivo veći od onog koji imaju indirektni porezi. Stoga, ukoliko se porez na imovinu učini progresivnim, on će samo djelimično ublažiti regresivna dejstva indirektnih poreza. U ovom slučaju je riječ o djelimično kompenzatornoj progresiji. Ako, međutim, i neki izdašnji porez učinimo progresivnim, recimo porez na dohodak, njegovo progresivno dejstvo može u potpunosti anulirati regresivno dejstvo indirektnih poreza, tako da ukupan poreski sistem bude proporcionalan. Tada govorimo o potpunoj kompenzatornoj progresiji. Konačno, ako je visina progresivnih poreskih stopa postavljena tako da se ne samo anulira regresivno dejstvo indirektnih poreza, već je postignut sveopšti progresivni učinak poreskog sistema, u pitanju je apsolutna progresija. – Vidi u: Popović, D., *op. cit.*, u bilj. 30, str. 32.

53 Lupi, R., *Diritto Tributario – Parte Generale*, Ottava Edizione, Giuffrè Editore, 2005, str. 10.

Pored pitanja progresivnosti poreskog sistema, postojanje tzv. egzistencijalnog minimuma bilo je predmet jurisprudencije najviših nacionalnih sudskih instanci. Iz principa zaštite ljudskog dostojanstva proizilazi da poreski zakonodavac ne bi smio isti da podvrgne oporezivanju, već samo ekonomsku snagu koja je iznad njega.<sup>54</sup> Princip da porezom na dohodak treba zahvatiti isključivo stvarni ekonomski kapacitet poreskog obveznika dovela je Ustavni sud Njemačke do zaključka da iznos koji predstavlja osnovne životne potrebe (*necessities of life*), tj. egzistencijalni minimum, treba biti isključen iz poreske osnovice.<sup>55</sup> Drugim riječima, Ustavni sud Njemačke smatra da država mora garantovati svakom građaninu egzistencijalni minimum u skladu sa principom ljudskog dostojanstva.<sup>56</sup> U savremenim poreskim sistemima oslobođenje egzistencijalnog minimuma sprovodi se bilo pružanjem odbitaka, bilo u vidu poreskog kredita, bilo putem tzv. nulte zone, tačnije rečeno, propisivanjem nulte stope za prvu tranšu u skali poreske progresije. Čak je i SPEU u svojoj jurisprudenciji ustanovio da nulta zona ima „socijalnu svrhu, tako što dozvoljava da se poreskom obvezniku pruži izuzeće osnovnog minimuma pri oporezivanju dohotka“.<sup>57</sup> Interesantno, Ustavni sud Kolumbije u slučaju ocjene ustavnosti PDV-a na osnovne potrošačke proizvode (osnovne životne namirnice) je odlučio da prosječan građanin koji pripada dijelu populacije sa najmanjim prihodima troši oko 85% svog dohotka u obezbjeđivanju – *minimum vitalis* (osnovnog ljudskog prava na dostojanstven život) na hranu, stanovanje i školovanje, te stoga, da bi mogao biti smatran u skladu sa ustavom, ukupan poreski teret može pogađati samo preostalih 15%.<sup>58</sup>

Drugi objektivni oblici poreza, kao što su porezi na potrošnju (npr. PDV, akcize i carine) ne mogu na istinski način biti u skladu sa modernom socijalnom sadržinom principa *ability-to-pay*. Glavna negativna socijalna osobina poreza na potrošnju jeste njihova regresivnost. Dakle, poreski sistemi koji se dominantno oslanjaju na poreze na potrošnju u poređenju sa onim koji se temelje na porezima na prihode *ceteris paribus* tolerišu veći nivo socijalne nejednakosti.<sup>59</sup> Prihvatanje PDV-a kao unutrašnje manifestacije sposobnosti plaćanja pojedinca, u smislu da ako neko kupi određenu stvar, on/ona moraju da je plate, a u njenu cijenu je uračunat porez jeste tačno, ali predstavlja isuviše usko gledište. Svakako da potrošači moraju posjedovati sposobnost plaćanja ukoliko vrše potrošnju, ali ovakav stav ne uzima u

54 Popović, D., *Poresko pravo*, JP Službeni glasnik, 2008, str. 32.

55 Baker, W. B., *op. cit.*, str. 43.

56 Ordower, H., *Horisontal and Vertical Equality in Taxation as Constitutional Principles – Germany and United States Contrasted*, Florida Tax Review, University of Florida, 2006, str. 32.

57 Slučaj 234/01, *Arnoud Gerritse v Finanzamt Neukölln-Nord*, pasus 48.

58 Cruz, N. Q., *Minimum Vitalis and the Fundamental Right to Property as a Limit to Taxation in Columbia*, in *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, eds. Kofler, G.; Maduro, M. P.; Pistone, P., International Bureau of Fiscal Documentation, 2011, str. 359.

59 Englisch, J., *VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes*, in *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, eds. Lang, M.; Peter Melz, Kristoffersson, E.; Ecker, T., International Bureau of Fiscal Documentation, 2009, str. 24.

obzir PDV koji je u nju ugrađen, u mjeri u kojoj on može da ograniči ukupni *ability-to-pay* potrošača. Stoga, bez obzira na to što obrasci potrošnje oslikavaju princip *ability-to-pay*, izvršne vlasti nekada pokušavaju da unesu principe progresivnosti u oporezivanje potrošnje, a posebno u slučaju PDV-a. Postojanje više stopa predstavlja zakonsku odlučnost da se jače oporezuju proizvodi za koje je veća vjerovatnoća da će biti trošeni od strane onih koji su imućniji. Kao i kod njemačkog poreza na potrošnju, neke države SAD-a koriste dvije ili više poreskih stopa u slučaju ove vrste poreza da bi ublažile regresivnost poreza na promet.<sup>60</sup> U ovom trenutku, postoji širok konsenzus, makar u demokratskim društvima, da bi primjena PDV-a trebala biti izbjegnuta, u skladu sa tehničkim mogućnostima, kada je riječ o potrošnji osnovnih životnih potreba.<sup>61</sup> I pored inicijalnih primjedbi od strane nekih akademaca, princip *ability-to-pay* je u međuvremenu odlučno ustanovljen od strane Ustavnog suda Njemačke kao relevantni izraz poreske pravde u oblasti poreza na potrošnju.<sup>62</sup>

U oblasti PDV-a je interesantno spomenuti sudsku praksu Ustavnog suda Kolumbije i Ustavnog suda Hrvatske. U slučaju preispitivanja ustavnosti primjene PDV-a na određene proizvode za domaćinstvo Ustavni sud Kolumbije je odlučio da je ovo oporezivanje bilo neustavno, jer je sporni zakon kršio principe progresivnosti, *minimum vitalis* i princip pravičnosti.<sup>63</sup> Slično, pitanje ustavnosti osnovne stope PDV-a koja se primjenjuje na neke bazične proizvode, pred Ustavnim sudom Hrvatske, rezultiralo je izmjenama zakona od strane zakonodavca u toku trajanja postupka, a važno je ukazati na stavove vezane za visinu poreskih stopa: „Naime, Ustavni sud može, sukladno odredbama Ustava i Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske (‘‘Narodne novine’’, br. 99/99), ukinuti propis, ali ne i stvarati propise u smislu određivanja (različitih) stopa PDV-a, niti može ukinuti jedinstvenu stopu tog poreza i time lišiti smisla čitav taj porezni sustav samo zato što predlagatelji smatraju da je jedinstvena stopa previsoka, gospodarski nesvršishodna ili protivna načelima socijalne pravednosti.’’<sup>64</sup>

Sličano stanovište srijećemo i u sudskoj praksi Ustavnog suda vezano za mogućnosti odlučivanja o stopama PDV-a: ‘‘Ustavna nadležnost ovog Suda ne obuhvata ocjenjivanje adekvatnosti i pravilnosti visine bilo koje stope poreza, pa tako ni stope poreza na prihode od kapitala, jer je to pitanje poreske politike, a u nadležnosti je zakonodavnog organa... Propisivanje broja, vrste i visine poreskih stopa smatra se izrazom zakonodavne politike države u fiskalnom području, a u okviru ustavne samostalnosti zakonodavca.’’<sup>65</sup>

60 Ordower, H., *op. cit.*, u bilj. 57, str. 14.

61 Englisch, J., VAT/GST... *op. cit.*, u bilj. 60, str. 25.

62 Englisch, J., *The Impact of Human Rights on Domestic Substantive Taxation – the German Experience*, in *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, eds. Kofler, G.; Maduro, M. P.; Pistone, P., International Bureau of Fiscal Documentation, str. 290.

63 Cruz, N. Q., *op. cit.*, u bilj. 59, str. 357.

64 Ustavni sud Hrvatske (5. jul 2000) U-I/607/1996, VII-7.

65 *Op. cit.*, u bilj. 22.

U drugim slučajevima poreza na potrošnju, Ustavni sud Njemačke je odlučio da značajno niža stopa poreza na potrošnju koja se primjenjuje na male biznise sa bruto prihodima ispod 60,000 njemačkih maraka, za razliku od drugih kompanija, predstavlja razumnu primjenu diskrecije zakonodavca i da nije u suprotnosti sa principom jednakosti. Razlog za postojanje ove olakšice je zabrinutost zakonodavca da mali biznisi neće biti u stanju da teret višocije poreske stope prevale na svoje potrošače.<sup>66</sup>

Jedan od najznačajnijih dijelova odluke Ustavnog suda jeste onaj koji se tiče preispitivanja ustavnosti spornog fiskalnog oblika u pogledu posebne poreske dimenzije načela jednakosti - principom *ability-to-pay*. Prije analize predmetnih stavova odluke, treba postaviti pitanje da li je ova analiza bila uopšte neophodna, pošto Ustavni sud istu zasniva na tvrdnji da je riječ o taksi. U poresko pravnoj teoriji dovođenje u vezu principa *ability-to-pay* sa jedne strane i taksi ili doprinosima sa druge jeste pod velikim znakom pitanja. Poreska politika u praksi savremenih država se formuliše uglavnom nezavisno od rashodne strane, a njena pravičnost se utvrđuje u skladu sa principom ekonomske snage poreskog obveznika.<sup>67</sup> Drugim riječima, prihodi, imovina ili potrošnja poreskog obveznika su parametri ocjene principa *ability-to-pay*, a ne vezanost predmetnog poreza za korist koju on ima od protivusluge (takse) ili socijalnih transfera (doprinosi). Dakle, ovaj princip je vezan prije svega za poreze u užem smislu, koji se definišu kao davanja iza kojih ne stoje konkretizovane protivusluge od strane države.

Kada su takse u pitanju, prilikom odmjeravanja njihovog tereta služi tzv. princip koristi koji uzima u obzir troškove pružanja usluge taksenog organa.<sup>68</sup> Ovo znači da se teret takse koji trpi obveznik mjeri odnosom troškova koje je imao državni organ za učinjenu uslugu (izdavanje izvoda iz matične knjige rođenih: kancelarijski materijal, naknada zaposlenom službeniku i dr.) u odnosu na cijenu te usluge. Ukoliko je prevelika razlika između iznosa troškova usluge i cijene koju za istu plaća korisnik onda se može reći da je povrijeđeno načelo koristi prilikom procjene visine takse. Potpuno suprotno, kod poreza princip *ability-to-pay* podrazumijeva poređenje visine poreskog tereta sa obveznikovom manifestacijom ekonomske snage u vidu dohotka, imovine ili potrošnje. Dakle, pošto je Ustavni sud smatrao sporne dažbine po svojoj pravnoj prirodi taksama a ne porezima, bespredmetna je njihova analiza u kontekstu poreskog principa *ability-to-pay* jer isti na njih nije primjenjiv.

Međutim, pošto se već odlučio da preispita sporni fiskalni oblik u kontekstu poreskog načela *ability-to-pay*, interesantno je vidjeti kakve je stavove zauzeo u teorijskom smislu. Ustavni sud Crne Gore se ispravno poziva na praksu Ustavnog suda Njemačke, koja služi kao parametar u okviru komparativne ustavnosudske prakse, kada je ova materija u pitanju, te potvrđuje identičnost ustavnih osnova za formiranje ovog principa: "Mjerila koja je za određivanje te granice u

66 Ordower, H., *op. cit.*, u bilj. 57, str. 54.

67 Popović, D., *op. cit.*, u bilj. 30, str. 37.

68 Popović, D.; Ilić-Popov, G., *op. cit.*, str. 150.

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 ustavnom poretku, jer ni u Ustavu te države “sposobnost plaćanja” nije ustavna kategorija za raspodjelu poreskog tereta...”.<sup>69</sup>

Analizom Ustava Crne Gore dolazi se do zaključka da on sadrži jako malo poreskih odredaba: a) država se finansira od poreza, dažbina i drugih prihoda; b) svako je dužan da plaća poreze i druge dažbine; c) porezi i druge dažbine mogu se uvoditi samo zakonom.<sup>70</sup> Dakle, kada je riječ o posebnim poreskim principima, Ustav sadrži samo načelo opštosti poreske obaveze (svako je dužan da plaća porez) i načelo zakonitosti poreza (mogu se uvoditi samo zakonom).

Kao suprotan primjer ustavnog regulisanja materije oporezivanja može poslužiti Ustav Italije. Pored ostalih, manje bitnih odredaba koje se tiču oporezivanja, on sadrži kao osnovna poreska načela: a) zakonitost poreza; b) *ability-to-pay*; c) opštost poreske obaveze; d) jednakost u oporezivanju; e) progresivnost poreskog sistema.<sup>71</sup> Na prvi pogled čini se očiglednim da Ustav Italije predviđa daleko veći ustavni osnov za suštinsko uplitanje ustavnog suda u materiju oporezivanja od onog koji postoji u našem ustavnom sistemu.

Međutim, kao što je već pomenuto, uporedna praksa pokazuje da broj odredaba ustava koji se tiču oporezivanja nije presudna u ponašanju ustavnih sudova u ovoj oblasti pravnog sistema. Dakle, samo se na prvi pogled može učiniti da Ustavni sud nema dovoljan pravni osnov za suštinsko uplitanje u materiju oporezivanja, prilikom ocjene usklađenosti poreskih zakona sa ustavom. Kao potvrdu ovog stava može poslužiti upravo ustavni sistem Njemačke, kao države čiji je Ustavni sud razvio vjerovatno i najobimniju praksu o ovoj materiji. Komparativna analiza pokazuje da se sudske prakse Ustavnog suda kao i Ustavnog suda Njemačke zasnivaju praktično na identičnim ustavnim principima. Ustav Njemačke takođe ne sadrži eksplicitno princip *ability-to-pay* kao ni princip progresivnosti poreza. Isti su proizvod sudske prakse, a pravni osnov nalaze u kombinaciji opšteg principa jednakosti pred zakonom i principa socijalne države. Analizom Ustava princip jednakosti pred zakonom nalazimo u članu 17 stav 1, dok se princip socijalne države (pravde) nalazi u preambuli i članu 1. Uostalom, Ustavni sud u odluci eksplicitno potvrđuje identičnost ustavnih osnova za formiranje principa *ability-to-pay* kao i u njemačkom ustavnom sistemu.

Preciznije, kao što Njemački ustavni sud kombinacijom principa socijalne države i jednakosti pred zakonom tvori u svojoj praksi ustavni princip *ability-to-pay*, identično i Ustavni sud u predmetnoj odluci dovodi u korelaciju ustavni princip jednakosti i princip socijalne pravde: „U tom kontekstu, po ocjeni Ustavnog suda, princip jednakosti građana pred zakonom... na čiju povredu ukazuju podnosioci

69 *Op. cit.*, u bilj. 5.

70 Član 142 Ustava Crne Gore, Službeni list Crne Gore, br. 1/2007.

71 Luca, G. D., *Diritto Tributario - XXII Edizione*, Gruppo Editoriale Esselibri – Simone, 2008, str. 25.



predloga i inicijative je u istoj – ustavnoj ravni sa načelom (ekonomske i socijalne) solidarnosti i principom koristi.”<sup>72</sup>

Stoga, Ustavni sud zauzima logičan stav, da u vršenju poreske vlasti na osnovu Ustava država mora da obezbijedi socijalnu pravdu: “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 postavljeni u Ustavu.”<sup>73</sup>

Međutim, poslije citiranja principa Njemačkog ustavnog suda, kao i eksplicitnog stava o identičnosti ustavnih osnova Ustava Njemačke i Ustava Crne Gore u predmetnoj materiji, te potvrde principa socijalne pravde, Ustavni sud dolazi do potpuno suprotnog zaključka: “Ustav Crne Gore, međutim, neposredno ne određuje ekonomsku snagu obveznika poreza, dažbina i drugih naknada, kao kriterijum za utvrđivanje srazmjernosti fiskalnih obaveza, iz čega, 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.”<sup>74</sup>

Drugim riječima, poslije svih navedenih tvrdnji, umjesto uspostavljanja istih principa Ustavnog suda Njemačke po pitanju poreskog principa *ability-to-pay*, Ustavni sud ruši sve do tada izneseno, karikiranjem određenih stavova<sup>75</sup> Ustavnog suda Njemačke na način što izuzetak uzdiže na nivo pravila. Na ovaj način Ustavni sud svjesno stvara alibi, preciznije bježi, od uplitanja u ovu veoma delikatnu pravnu problematiku: “Iz navedene 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.”<sup>76</sup>

### 3.2.3. *Princip proporcionalnosti (srazmjernosti)*

ESLJP smatra da princip jednakosti (pa ni kod oporezivanja) neće biti narušen samo: 1. ukoliko se radi o legitimnom cilju politike države; i 2. ukoliko postoji razumna proporcionalnost između upotrijebljenog sredstva (npr. poreskog oslobođenja) i namjeravanog cilja.<sup>77</sup> Iako se u većini predmeta ESLJP oslanjao na procjenu država vezanu za opšti interes, neočekivano, u samo nekoliko slučajeva

72 *Op. cit.*, u bilj. 5.

73 *Ibid.*

74 *Ibid.*

75 Šarčević, E., *Izabrane presude njemačkog Saveznog ustavnog suda – jubilarno izdanje*, Konrad Adenauer, Skoplje, 2009, str. 191.

76 *Op. cit.*, u bilj. 5.

77 Popović, D.; Ilić-Popov, G., *op. cit.*, str. 145.

kada ona nije prihvaćena, nalazi se i poreski slučaj *S.A. Dangeville v. France*.<sup>78</sup> U ovom predmetu ESLJP nije prihvatio opravdanje od opšteg interesa francuskih vlasti vezan za pravilo “klasifikacije pravnih lijekova”: “U pogledu argumenta koji se tiče primjene pravila “klasifikacije pravnih lijekova”, Sud... ne vidi niti jedan razlog da usvoji suprotan pristup kada je u pitanju ‘opšti interes’.”<sup>79</sup>

Veoma interesantno, Ustavni sud se poziva na ove stavove ESLJP u predmetnoj odluci, te analizira predmetni fiskalni oblik sa stanovišta ova dva kriterijuma. Kada je riječ o prvom kriterijumu, preciznije pitanju - koji je cilj zakonodavac želio da postigne donošenjem Zakona i je li taj cilj legitiman, Ustavni sud donosi logičan i valjan zaključak: „Zakon, po nalaženju Ustavnog suda, doprinosi stabilizaciji državnog finansijskog sistema u uslovima 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.”<sup>80</sup>

Međutim, kada je riječ o kriterijumu proporcionalnosti, odnosno odgovor Ustavnog suda na pitanje - da li su taksene obaveze koje su uvedene Zakonom, srazmjerne cilju kojeg je zakonodavac želio da postigne, odnosno da li te obaveze predstavljaju prekomjeran teret za njegove adresate, zaslužuje značajno veći prostor i analizu. Treba staviti poseban akcenat na korišćenje ovog principa u materiji oporezivanja, jer se on već dugo godina primjenjuje u komparativnoj ustavno sudskoj praksi, kao i praksi supranacionalnih sudskih instanci (ESLJP i SPEU), a javlja se i *ad literam* u crnogorskom pravnom sistemu, iako zakamufliran u širi pravni princip “zaštite prava građana i zaštite javnog interesa”: “Ako se na osnovu zakona strankama i drugim učesnicima u postupku nalažu obaveze, prema njima će se primjenjivati mjere predviđene propisima koje su za njih povoljnije, ako se takvim mjerama postiže cilj zakona.”<sup>81</sup>

Ustavni sud pravni osnov za primjenu principa proporcionalnosti u svojoj praksi nalazi u odredbama Ustava: “... da se prava i slobode ostvaruju na osnovu Ustava i potvrđenih međunarodnih sporazuma (član 17 stav 1), da se zajamčena ljudska prava i slobode mogu 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 i da se ograničenja ne smiju uvoditi u druge svrhe osim onih radi kojih su propisana (član 24).”<sup>82</sup>

Generalno, princip proporcionalnosti zahtijeva da preduzeta mjera mora biti srazmjerna (proporcionalna) sa njenim ciljem. Princip proporcionalnosti je u savremenim pravnim sistemima inspirisan idejama koje čine temelj liberalne

78 Ergec, R., *Taxation and Property Rights under the European Convention on Human Rights*, INTERTAX, Volume 39, Issue 1, 2011, Kluwer Law International, str. 5.

79 Slučaj *S.A. Dangeville v. France*, Application no. 36677/97, 16. April 2002, pasus 56.

80 *Op. cit.*, u bilj. 5.

81 Član 5 stav 3 Zakona o opštem upravnom postupku, “Sl. list RCG”, br. 60/03, “Sl. list Crne Gore”, br. 32/11.

82 *Op. cit.*, u bilj. 5.

demokratije, a posebno, brige o zaštiti pojedinca *vis-à-vis* države i premise da zakonska intervencija mora biti prikladna postizanju njenih ciljeva.<sup>83</sup> Dobar primjer definicije ovog principa se može naći u praksi SPEU: “Treba podsjetiti da princip proporcionalnosti, kao jedan od opštih principa prava EU, zahtijeva da mjera ... ne prevazilazi granice onoga što je prikladno i neophodno da bi se došlo do ciljeva koji se legitimno žele postići predmetnim zakonodavstvom; kada postoji mogućnost izbora između više prikladnih mjera, izbor mora pasti na onu najmanje nametljivu, i negativne posljedice koje nastaju na osnovu nje ne smiju biti disproportionalne sa ciljem koji se želi postići...”<sup>84</sup>. Dakle, za ono što se može postići blažim sredstvima ne može se za stranku u postupku upotrebljavati teže odnosno restriktivnije sredstvo.<sup>85</sup>

Na polju oporezivanja, ovaj princip znači da porezi ne smiju biti pretjerano visoki. Čak i kada se predmetni princip primjenjuje na oporezivanje, on ne sprečava izvršne vlasti država od ustanovljavanja progresivnih poreskih stopa. Kao što je već rečeno, u nekim slučajevima progresivnost poreskih stopa je utemeljena i u ustavima. Princip proporcionalnosti je načelno tumačen na način da ustanovljava samo marginalna (minimalna) ograničenja poreskih ovlašćenja izvršnih vlasti u smislu da sprečava nametanje konfiskatornih poreza.<sup>86</sup>

Već odavno ustanovljeno opšte pravilo sudske prakse Ustavnog suda Njemačke je da pravo na imovinu neće biti povrijeđeno ustanovljavanjem poreskih tereta, osim ukoliko oni nemaju konfiskatorna dejstva te na taj način guše odogovarajuće poslovne aktivnosti ili druge aktivnosti koje stvaraju prihode. Međutim, prije petnaest godina Ustavni sud Njemačke donosi revolucionarnu odluku po kojoj će porez na imovinu smatrati konfiskatornim ukoliko ga nije moguće platiti iz sredstava koja bi bila razumno očekivana kao uobičajen rezultat korišćenja te imovine. Štaviše, pa čak i važnije od toga, Ustavni sud Njemačke je odlučio da kombinovani porez na imovinu – koji treba biti shvaćen kao porez na pretpostavljeni dohodak – i poreski teret poreza na prihode, uključujući teret eventualnog poreza na njen prenos, ne smije prevazilaziti polovinu prihoda poreskog obveznika (*Halbteilungsgrundsatz*).<sup>87</sup> U skorijoj sudskoj praksi (2006. godina), ova sudska instances zaključuje da nije povrijeđeno pravo na mirno uživanje imovine i ako je zbirni poreski teret dostigao 57,58% ukupnog dohotka.<sup>88</sup> Interesantna je i praksa Ustavnog suda Hrvatske, koja se

83 Swarze, J., *European Administrative Law*, Sweet & Maxwell, 1992, str. 679.

84 Slučaj 157/96 *The Queen v Ministry of Agriculture, Fisheries and Food, Commissioners of Customs & Excise, ex parte National Farmers' Union, David Burnett and Sons Ltd, R. S. and E. Wright Ltd, Anglo Beef Processors Ltd, United Kingdom Genetics, Wýjac Calves Ltd, International Traders Ferry Ltd, MFP International Ltd, Interstate Truck Rental Ltd and Vian Exports Ltd*, pasus 60.

85 Ivanović, S., *Komentar zakona o opštem upravnom postupku – sa sudskom praksom*, Specijal Podgorica, 2005, str. 13.

86 Vanistendael, F., *Legal Framework for Taxation – Volume 1*, in *Tax Law Design and Drafting*, ed. Victor Thuronyi, International Monetary Fund, 1996, str. 23.

87 Englisch, J., *The Impact...*, *op. cit.*, u bilj. 63, str. 299.

88 Popović, D., *op. cit.*, u bilj. 30, str. 63.

odnosi na nivo dohotka koji ne smije biti zahvaćen oporezivanjem. Kao i u slučaju spornog crnogorskog fiskalnog oblika, slični razlozi (svjetska finansijska kriza) i slični principi (vremenski oročena primjena) su naveli hrvatskog zakonodavca da uvede ovaj tzv. krizni porez<sup>89</sup> koji nije smatran neustavnim jer nije zahvatao iznos minimalne zarade: "...nije prekomjerman ni za jednu skupinu adresata ZoPPPM-a, pa ni za one adresate primanja koji ulaze u granično područje na prijelazu platnih razreda, 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."<sup>90</sup>

Analizom sudske prakse ESLJP dolazi se do zaključka da ni on ne pruža mnogo veću zaštitu poreskim obveznicima od prekomjernog oporezivanja, korišćenjem principa proporcionalnosti, od one koju pružaju nacionalni ustavni sudovi. Godine 1952. donesen je Prvi protokol uz Konvenciju o zaštiti ljudskih prava (u daljem tekstu: Protokol). Član 1 (zaštita imovine) ovog Protokola postaje pravni osnov za analizu slučajeva koji se tiču oporezivanja i mogućih povreda prava na mirno uživanje imovine. Svako oporezivanje predstavlja *prima facie* ometanje prava na uživanje imovine, jednostavnije, ukoliko ne bi bilo oporezivanja, određeno lice bi imalo mogućnost da uživa u većoj imovini.<sup>91</sup> Međutim, pisci člana 1 nisu imali namjeru da liše države njihovih preskih prava: "... prethodne odredbe neće, međutim, ni na koji način ugroziti pravo države da sprovodi zakone na način koji one smatraju neophodnim da bi kontrolisala imovinu u skladu sa opštim interesom, ili da bi osigurala plaćanje poreza, ili drugih doprinosa ili kazni."<sup>92</sup>

Međutim, primjena poreskih ovlašćenja od strane države moraju imati određena ograničenja, a njihova kontrola je u nadležnosti ESLJP: "... Dok je ometanje načelno opravdano na osnovu 2 člana 1, koji izričito predviđa izuzetak u pogledu plaćanja poreza ili drugih dažbina, ovo pitanje je bez obzira na to u nadležnosti Suda, pošto je valjana primjena člana 1 Protokola br. 1 predmet njegovog nadzora..."<sup>93</sup> Ove stavove slijedi u svojoj praksi i Ustavni sud: „Naime, pravo svojine Ustavni sud štiti na način da organima državne vlasti zabranjuje ograničenje ili oduzimanje tog prava, osim ako je ograničavanje ili oduzimanje zasnovano na zakonu. Ustav, dakle, jemči postojanje, ostvarivanje i zaštitu svojine, a u širem smislu ta zaštita se sadržajno odnosi na sva imovinska prava. Poreska obaveza, kao javni prihod, po ocjeni Ustavnog suda, zadire u svojinu poreskog obveznika i predstavlja određeno ograničenje njegovih imovinskih prava. Konkretno ograničenje svojinskog prava, po ocjeni Ustavnog suda, u okviru je ustavnog ovlašćenja zakonodavca da uređuje

89 Bačić, P., *On the Rule of Law in Croatia and the Role of the Constitutional Court*, Summer Academy "Rule of Law, Human Rights and European Union", Centre for SEELS, 2012, str. 94.

90 Ustavni sud Hrvatske (19. maj 2010) U-IP-114846/2009.

91 Baker, P., *Taxation and the European Convention on Human Rights*, European Taxation, August 2000, str. 301-302.

92 Član 1 stav 2 Protocol to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, Paris, 20.III.1952.

93 Slučaj *Burden v. The United Kingdom*, Application no. 13378/05, 29. April 2008, pasus 59.

poreski sistem u svim njegovim elementima, jer je propisano Zakonom u javnom interesu i nije nesaglasno sa odredbom člana 58 stav 2 Ustava, budući da je utvrđeno u mjeri koja je neophodna da bi se zadovoljila svrha zbog koje je ograničenje dozvoljeno (član 24 Ustava).<sup>94</sup>

Dakle, u skladu sa praksom ESLJP, ometanje vlasništva ne smije biti nesrazmjerno. Pravedna ravnoteža između potreba opšteg interesa zajednice i zahtjeva zaštite osnovnih sloboda pojedinca mora biti ispoštovana.<sup>95</sup> U isto vrijeme, osobenost prakse ESLJP je da u primjeni testa proporcionalnosti ograničen doktrinom polja slobodne procjene (*margin of appreciation doctrine*). Ovaj koncept, češće opisivani kao doktrina nego kao princip, odnosi se na prostor za manevar koji su sudske institucije u Strazburu spremne da priznaju nacionalnim vlastima prilikom ispunjavanja njihovih obaveza na osnovu Konvencije.<sup>96</sup> Interesantno je primijetiti da ovu doktrinu ESLJP u svojoj praksi usvaja i Ustavni sud: „Evropski sud smatra, da objektivno i razumno opravdanje postoji ako postoji legitiman cilj i proporcionalan odnos između cilja koji se želio postići i sredstava koja su upotrijebljena. Utvrđivanje postojanja legitimnog cilja i proporcionalnosti daje određen nivo diskrecije odnosno „slobodne procjene“ (*eng. “Margin of Appreciation”*) državama članicama da uređuju određene oblasti samostalno. Pojam „slobodne procjene“ je termin koji se koristi u međunarodnom javnom pravu i odnosi se na pravo država da procijene činjenično stanje i prema njemu utvrde način na koji će primijeniti međunarodno pravo ljudskih prava.”<sup>97</sup>

Problem leži u činjenici da kada je riječ o oblasti socijalne i ekonomske politike prag zaštite je veoma nizak: “Sud podsjeća da države imaju široko polje slobodne procjene u određivanju šta se podrazumijeva pod opštim interesom jer nacionalni zakonodavac ima široka ovlašćenja u sprovođenju socijalnih i ekonomskih politika.”<sup>98</sup> Ovakav stav ESLJP je posebno izražen u oblasti oporezivanja, što je evidentno iz slučaja *Bulves AD v Bulgaria*, koji se ticao prava na odbitak ulaznog PDV-a<sup>99</sup>: “Međutim, u utvrđivanju da li je ovaj zahtjev postignut, poznato je da države ugovornice, ne samo kada oblikuju i sprovode politike u oblasti oporezivanja, uživaju široko polje diskrecione procjene, i Sud će poštovati procjenu zakonodavca u ovim stvarima osim ukoliko je lišena razumnog osnova...”<sup>100</sup>

Štaviše, u kontekstu principa polja slobodne procjene interesantno je ukazati na praksu Ustavnog suda Hrvatske u slučaju odlučivanja o ustavnosti tzv. „kriznog

94 *Op. cit.*, u bilj. 20.

95 Variychuk, E., *Case Law of the European Court of Human Rights on VAT Refund and its Importance for the Russian Judicial System*, in *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, eds. Kofler, G.; Maduro, M. P.; Pistone, P., International Bureau of Fiscal Documentation, 2011, str. 277.

96 Greer, S., *The Interpretation of the European Convention on Human Rights – Universal Principle or Margin of Appreciation*, UCL Human Rights Review [VOL 3], str. 2.

97 Ustavni sud Crne Gore (12. jul 2012) U-I br. 29/11 i 4/12.

98 Slučaj *Intersplav v. Ukraine*, Application no. 803/02, 9. januar 2007, pasus 38.

99 Tzenova, L., *Protection of VAT Revenue May Infringe Human Rights*, International VAT Monitor, September/October 2010, International Bureau of Fiscal Documentation, str. 347.

100 Slučaj „*Bulves*“ *AD v Bulgaria*, Application no. 3991/03, 22. januar 2009, pasus 63.

poreza“. Ova sudska instanca zauzela je stav, da u periodu finansijske krize postoji tzv. „kvalifikovani javni interes“, pa zakonodavac ima još veća diskreciona ovlašćenja i mogućnost odstupanja od načela jednakosti u oporezivanju: „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 dostižu stupanj zbog kojeg bi se taj zakon u ovom trenutku mogao proglasiti nesuglasnim s Ustavom.“<sup>101</sup>

Ovo stanovište nalazi utemeljenje i u praksi ESLJP. U slučaju *Wasa* ESLJP je opravdanje uvođenja sporne poreske obaveze od strane švedskih vlasti našao u tzv. “jedinstvenoj finansijskoj situaciji”: “Komisija takođe podsjeća da su glavni razlozi za uvođenje jednokratnog poreza bili vezani za kontinuiranu nisku inflaciju... u kombinaciji sa neophodnošću daljeg ograničenja nacionalnog budžetskog deficita. Nesporno je da je u okviru suverenih ovlašćenja države da uvodi zakonodavstvo ove prirode i Komisija smatra da je očigledno riječ o mjeri... za koju država smatra da je od opšteg interesa.”<sup>102</sup>

Iako je ESLJP u principu vezan konceptom margine slobodne procjene, on može bez obzira na to koristiti princip proporcionalnosti kao sredstvo tumačenja u cilju ograničenja moći države i pružiti poslednji minimum standarda ljudskih prava.<sup>103</sup> Dakle, u nekim situacijama ESLJP ipak pruža zaštitu, pošto i pored značajnih diskrecionih prava na strani države kada je riječ o materiji oporezivanja, mora postojati “pravičan balans između opšteg i pojedinačnog interesa”. Dobar primjer predstavlja slučaj *Eko-Elda AVEE v. Greece* kada su nacionalne poreske vlasti uskratile pravo na kamatu kod neopravdano dugog kašnjenja u povraćaju poreza: “... Sud smatra da odbijanje vlasti da plate zateznu kamatu za ovako dug period narušava pravičnu ravnotežu koja treba da se postigne između opšteg i pojedinačnog interesa.”<sup>104</sup>

Slično, ESLJP pruža zaštitu poreskim obveznicima u slučaju da oporezivanje predstavlja pretjeran teret (*excessive burden*): “U ovim okolnostima, dakle, Sud smatra da je ometanje žaliočevog vlasništva disproporcionalno. U stvari, konstantna kašnjenja u refundaciji PDV-a i naknadi, zajedno sa nedostatkom efikasnih pravnih lijekova za sprečavanje ili okončanje ovakve administrativne prakse, kao i stanje neizvjesnosti u pogledu vremena povraćaja njegovih sredstava, narušavaju “pravičnu ravnotežu” između zahtjeva opšteg interesa i zaštite prava na mirno uživanje imovine. Po mišljenje Suda, žalilac je pretrpio i nastavlja da snosi pojedinačni i pretjerani teret... Na osnovu toga je postojala a i dalje postoji povreda člana 1 Protokola br. 1.”<sup>105</sup>

101 *Op cit.*, u bilj., 91.

102 Slučaj *Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse and a group of approximately 15,000 individuals v. Sweden*, Application no. 13013/87, 14 December 1988.

103 Variychuk, E., *op. cit.*, u bilj., 96, str. 277.

104 Slučaj *Eko-Elda AVEE v. Greece*, 9. mart 2003, pasus 31.

105 *Op. cit.*, u bilj., 99, pasus 40.

Interesantno je primijetiti da se sudska praksa ESLJP na ovom polju u proteklih desetak godina, sve češće citira i primjenjuje u praksi nacionalnih sudova ne samo u državama koje su bile stranka u sporu (npr. Rusija<sup>106</sup>). Stoga je više nego očigledno nedovoljno razumijevanje Ustavnog suda po pitanju primjene principa proporcionalnosti u poreskoj materiji, te praktično njegovo poistovjećivanje sa principom *ability-to-pay*: “Ustav Crne Gore, međutim, neposredno ne određuje ekonomsku snagu obveznika poreza, dažbina i drugih naknada, kao kriterijum za utvrđivanje srazmjernosti fiskalnih obaveza, iz čega, prema nalaženju Ustavnog suda, proizilazi da je rješavanje tog pitanja u isključivoj nadležnosti zakonodavca...”<sup>107</sup>

Iz ove tvrdnje Ustavni sud izvlači već pominjani zaključak, da nije u njegovom domenu da ocjenjuje visinu osporene dažbine, kao ni u kojem je obimu poreski obveznik tom visinom pogođen. Ukoliko je Ustavni sud izbjegao ocjenu uticaja fiskalnog tereta dažbine na poreskog obveznika u kontekstu principa *ability-to-pay*, nedopustivo je donošenje istog zaključka u slučaju principa proporcionalnosti. Preciznije, u ustavnim sistemima koji ne sadrže *ad litteram* princip *ability-to-pay*, nacionalni ustavni sudovi posjeduju diskreciono pravo da cijene njegovu eventualnu primjenu, dok kada je riječ o primjeni principa proporcionalnosti nemaju predmetna diskreciona ovlaštenja već je njegova primjena imperativna.

Ova tvrdnja je podržana činjenicom da nacionalni sudovi nemaju samo mogućnost već takođe i obavezu da poštuju i primjenjuju Konvenciju u postupcima koji su im povjereni na osnovu Ustava i crnogorskih propisa.<sup>108</sup> Pod supervizijom ESLJP analiza proporcionalnosti je sada u procesu difuzije u svim nacionalnom pravnim sistemima Evrope, gdje se po pravilu apsorbuje u obliku ustavnog principa. Na teritoriji koju danas pokriva Konvencija, u slučaju da nacionalni sudovi ne primjenjuju analizu proporcionalnosti u predmetima u kojim odlučuju o kvalifikovanim pravima ili nediskriminaciji, isto se smatra kršenjem prava iz Konvencije – prava na djelotvoran sudski lijek.<sup>109</sup>

Ovakvi stavovi se temelje na činjenici da nacionalni sudovi moraju poštovati opšte pravno načelo vezano za tumačenje međunarodnih sporazuma – *favour conventions*. Predmetni princip podrazumijeva da cjelokupno domaće zakonodavstvo mora biti tumačeno u kontekstu i duhu međunarodnih sporazuma koji čine nerazdvojni dio nacionalnog pravnog sistema države. U Njemačkoj je ovaj koncept poznat kao *Völkerrechtfreundliche Auslegung* te kako je pojasnio Ustavni sud Njemačke pri interpretaciji Konvencije, “svi zakoni, postojeći i budući, moraju

106 Zakharov, A. S.; *First Positive Citing of ECHR Case Law In a Russian Tax Dispute*, Tax Notes International, 4. Jun 2007, str. 1037

107 *Op. cit.*, u bilj. 5.

108 U tom smislu vidi – *Studija o usaglašenosti zakonodavstva Crne Gore sa Evropskom konvencijom o ljudskim pravima i osnovnim slobodama*, Savjet Evrope – Kancelarija u Podgorici, 2004, str. 19.

109 Stone, A. S.; Mathews, J., *Proportionality Balancing and Global Constitutionalism*, Columbia Journal of Transnational Law, vol. 47, 2008, str. 151.

se tumačiti u svjetlu Konvencije” (BVerfGE 74, 358 /370/; Frowein, 1987).<sup>110</sup> Jedino ograničenje ovog pristupa je da tumačenje mora biti u skladu sa ustavom. Ovi stavovi su primijetni u sudskoj praksi Ustavnog suda Mađarske koji smatra da se “princip *favor conventionis* primjenjuje do stepena kada je prekršen ustav kao rezultat tumačenja usklađenosti mađarskog zakona sa međunarodnim ugovorom”.<sup>111</sup>

Dakle, predmetna tvrdnja Ustavnog suda je u potpunoj kontradiktornosti sa sudskom praksom ESLJP koji koristi ovaj princip prilikom ocjene postojanja diskriminacije (povrede načela jednakosti), a na koju se u odluci i sam poziva. Preciznije, ukoliko bi tvrdnja Ustavnog suda, da nije nadležan da utvrđuje uticaj tereta određenog fiskalnog oblika na poreskog obveznika bila tačna, postavlja se pitanje čemu onda uopšte princip proporcionalnosti u oporezivanju. Sa druge strane, da paradoks bude veći, da je Ustavni sud odlučio da uđe u ocjenu primjene ovog principa u slučaju spornih poreza zaključak bi bio nedvosmislen: poreski teret od 1 eura mjesečno, ni u kom slučaju se ne može smatrati narušavanjem mirnog uživanja imovine poreskog obveznika, a kamoli da ima konfiskatorne efekte, te je stoga sporna dažbina u skladu sa principom proporcionalnosti u oporezivanju.

Uostalom, praksa Ustavnog suda pokazuje primjere kada je on ušao u suštinsku ocjenu proporcionalnosti između zakonske mjere i njene opšte društvene koristi u kontekstu načela socijalne pravde. Riječ je o slučaju u kojem je Ustavni sud cijenio ustavnost Zakona o zaradama i drugim primanjima državnih i javnih funkcionera<sup>112</sup>, a ticao se pitanja: “... da li je osporenim zakonskim odredbama, koje priznaju pravo na privilegovane penzije svim bivšim i sadašnjim vršiocima državnih političkih funkcija, počev od 27. decembra 1990. godine, postignuta pravična ravnoteža između interesa društvene zajednice i individualnih prava adresata zakona, tj. vršioca državnih funkcija, odnosno srazmjernosti osporene zakonske mjere.”<sup>113</sup>

Ustavni sud je donio zaključak da privilegovana penzija državnih funkcionera, zbog prirode njihovih ustavnih dužnosti i odgovornosti, može predstavljati pravni izraz tih posebnosti, ali ona uvijek mora biti u srazmjeri sa opštim socijalnim i ekonomskim prilikama: „Ako je prosječna visina penzije objektivni izraz opštih socijalnih i ekonomskih prilika u zemlji, onda visina privilegovane penzije državnih funkcionera ne smije nesrazmjerno odstupati od prosječne penzije. Privilegovane penzije propisane odredbama čl. 12 – 19 Zakona su izrazito nesrazmjerne prosječnim penzijama u zemlji, pa su, stoga, nesaglasne sa članom 1 Ustava, koji

110 Rodin, S., *Pridruživanje Hrvatske Europskoj uniji: Preobrazba Pravnog Sustava*, u *Pridruživanje Hrvatske Europskoj uniji: Izazovi Sudjelovanja*, ed. Katarina Ott, Institut za javne financije i Zaklada Friedrich Ebert, 2006, str. 228.

111 Volkai, J., *The Application of the Europe Agreement and European Law in Hungary: The Judgment of an Activist Constitutional Court on Activist Notions*, Harvard Jean Monnet Working Paper 8/99, str. 25, available at: <<https://infoeuropa.euroid.pt/files/database/000036001-000037000/000036607.pdf>>, 18.10.2013.

112 Zakon o zaradama i drugim primanjima državnih i javnih funkcionera, Službeni list Crne Gore, br. 33/8.

113 Ustavni sud Crne Gore (24. decembar 2009) U. br. 86/08, 43/09, 103/09 i 108/09.



Crnu Goru definiše kao građansku državu zasnovanu na principima demokratije, vladavine prava i socijalne pravde.<sup>114</sup>

Dakle, Ustavni sud je u ovom slučaju postupio identično kao i Ustavni sud Hrvatske prilikom ocjene ustavnosti tzv. kriznog poreza, te kao indikator ekonomske snage uzeo prosječnu penziju i prema istoj cijenio iznos privilegovane penzije državnih funkcionera. Koristeći istu logiku, Ustavni sud Hrvatske je kao indikator ekonomske snage uzeo prosječnu zaradu te prema njoj cijenio uticaj i visinu poreskog tereta na poreskog obveznika. Ovakav pristup Ustavnog suda je bio moguć i u slučaju Zakona o taksama, u kojem je trebalo cijeliti uticaj visine poreskog tereta na poreskog obveznika.

Načelno, kada je riječ o principu proporcionalnosti i principu *ability-to-pay*, treba naglasiti da je zaključak Ustavnog suda da nije u njegovoj nadležnosti da ocjenjuje uticaj poreskog tereta na poreskog obveznika potpuno pogrešan. Sa druge strane, stav da nije zadatak ove, niti bilo koje druge sudske instance, da utvrđuje adekvatnost visina neke zakonske stope treba smatrati ispravnim. Ovo pitanje je u isključivoj nadležnosti zakonodavca, te samo on može odlučiti da li neka zakonska stopa treba da bude npr. 17% ili 19%. Međutim, visina zakonske poreske stope i poreski teret<sup>115</sup> koji trpi poreski obveznik nakon njene primjene su dvije različite stvari. Preciznije, poreska stopa postaje predmet preispitivanja ustavnosti najčešće u slučajevima kada nakon njene primjene poreski teret nije u srazmjeri sa sposobnošću plaćanja poreskog obveznika.<sup>116</sup> Upravo zato principi proporcionalnosti i *ability-to-pay* postoje u uporednoj ustavno sudskoj praksi.

### 3.2.4. Princip jednakog tretmana

Umjesto što je insistirao na analizi načela opštosti, kao formalnog aspekta principa jednakosti u oporezivanju, ono što Ustavni sud nije uradio, je razmatranje spornih dažbina sa aspekta njegove suštinske dimenzije "jednakog tretmana". Riječ je o opštem konceptu koji se ne primjenjuje isključivo na poreze i koji je imanentan svim drugim oblastima prava. Ovaj princip se formalno javlja u sličnom obliku kako u praksi najviših nacionalnih sudskih instanci, tako i nadnacionalnih sudova. Ustavni sud u predmetnoj presudi definiše ovaj princip kao: "Ustavom zajamčena jednakost svih pred zakonom, dakle, podrazumijeva jednakost prava i obaveza u

114 *Ibid.*

115 Slučaj vezan za oporezivanje kamate predstavlja dobar primjer kada je Ustavni sud Njemačke, između ostalog, razmatrao pitanje faktičkog poreskog tereta. U ovom slučaju je on naglasio da poreski teret svih poreskih obveznika mora biti isti kako na osnovu zakona tako i po pitanju faktičkog tereta. Vidi više u - Kommers, D. P.; Miller, R. A., *The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany - Third edition*, Duke University Press, 2012, str. 246.

116 U tom smislu vidi - Deák, D., *Pioneering Decision of the Constitutional Court of Hungary to Invoke the Protection of Human Dignity in Tax Matters*, INTERTAX, Volume 39, Issue 11, 2011, Kluwer Law International, str. 541.

istovjetnom pravnom položaju...”.<sup>117</sup> Treba primijetiti da formulacija “istovjetan pravni položaj” podsjeća na koncept “identične pravne situacije” prilikom primjene načela jednakosti u praksi Ustavnog suda Srbije: “... svi privredni i drugi pravni subjekti, koji se nađu u svojstvu učesnika u sudskom postupku, u identičnoj pravnoj situaciji, pod jednakim uslovima imaju obavezu da izmire propisanu visinu sudske takse.”<sup>118</sup> Slične stavove moguće je naći i u praksi nekih drugih nacionalnih sudova. Npr. argentinsko pravosuđe konzistentno tvrdi da princip jednakosti podrazumijeva jednakost između onih koji se nalaze u „istoj situaciji“. Dakle, bilo koja dva lica koja su u istom pravnom ili činjeničnom položaju, a naročito ona koja imaju istu poresku sposobnost, treba da budu podvrgnuti identičnom oporezivanju.<sup>119</sup>

Najbolji primjer definicije jednakog tretmana u praksi Ustavnog suda možemo naći u neporeskom slučaju ustavnosti Opšteg zakona o obrazovanju i vaspitanju<sup>120</sup>: “Princip nediskriminacije (jednakost) ne odnosi se samo na jednaki tretman jednakih slučajeva nego i na supstantivnu jednakost-nejednak tretman nejednakih slučajeva u proporciji sa njihovom nejednakošću. Drugim riječima, jednako treba tretirati jednake građane, a različite, u ime jednakosti, različito.”<sup>121</sup> Slično, Ustavni sud Italije u svojoj dugogodišnjoj praksi ocjene ustavnosti poreskih zakona sa aspekta usklađenosti sa ustavom, tumači načelo jednakosti u smislu zahtjeva: „... ne samo da se na identične situacije primjenjuju jednaka pravila, već i da, se na različite situacije primjenjuje različit poreski tretman.”<sup>122</sup> Dobar primjer ove definicije može poslužiti i predmetu *Schumacker* pred SPEU: „Ustaljena sudska praksa je, da diskriminacija nastaje primjenom različitih normi na uporedive situacije kao i primjenom istih normi na različite situacije“.<sup>123</sup>

Broj situacija u kojima su ustavni sudovi ukidali zakonske odredbe koje vrše kršenje principa jednakog tretmana u oporezivanju je teško nabrojati. Ono što je posljednjih godina posebno interesantno za ustavne sudove jeste oblast jednakosti polova u oblasti oporezivanja. Ustavni sud Njemačke je 2010. godine bavio nejednakim tretmanom bračne zajednice i zajednica života istopolnih partnera (*registered civil partnership*) na osnovu Zakona o porezu na poklon i nasleđe (*Erbschaftsteuer - und Schenkungsteuergesetz - ErbStG*) te je neke njegove odredbe oglasio u suprotnosti sa članom 3.1. Osnovnog zakona (Ustav Njemačke): “...u mjeri u kojoj ne pruža izuzeće vezano za odlazak u peziju za registrovane zajednice života istopolnih partnera...”.<sup>124</sup>

Na polju poreza na potrošnju, što je najinteresantnije u vezi sa pravnom prirodom spornih poreza na usluge od opšteg interesa, Ustavni sud Njemačke

117 *Op. cit.*, u bilj. 5.

118 Ustavni sud Srbije (27.11.2003) IU-275/2002.

119 Tarsitano, A., *op. cit.*, u bilj. 26, str. 412.

120 Opšti zakon o obrazovanju i vaspitanju, Službeni list Republike Crne Gore, br. 64/02, 31/05 i 49/07 i Službeni list Crne Gore, br. 45/10.

121 *Op. cit.*, u bilj. 28.

122 *Op. cit.*, u bilj. 48., str. 292.

123 Slučaj 107/94 *P. H. Asscher v Staatssecretaries van Financiën*, pasus 40.

124 Ustavni sud Njemačke (21 July 2010) BvR 611/07 i BvR 2464/07.

smatra da je princip jednakog tretmana prekršen kada su medicinska udruženja koja pružaju laboratorijske usluge bila oslobođena poreza na potrošnju, dok to nije bio slučaj sa nezavisnim laboratorijama, pošto ova poreska pogodnost narušava princip slobodne konkurencije. Slično, Ustavni sud Njemačke je ustanovio da princip jednakog tretmana zabranjuje ustanovljavanje više stope poreza na promet za pružanje medicinskih usluga u obliku društava u odnosu na individualne pružaoce usluga. Ovi slučajevi su se ticali pitanja konkurencije između pojedinaca i društava koji se bavi istim ekonomskim aktivnostima više nego uticajem poreza na korisnika koji snosi njegov poreski teret.<sup>125</sup>

U crnogorskoj ustavnosudskoj praksi, je teško naći poreski slučaj kada se primjenjuje princip jednakog tretmana. Vrijedan pomena je predmet u kojem je Ustavni sud cijenio ustavnost odredaba Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica<sup>126</sup> koje se odnose na paušalno oporezivanje prihoda od samostalne djelatnosti. Ustavni sud je u ovom slučaju ostao vjeran svom principu "jednakosti u istoj pravnoj situaciji" i odlučio da se utvrđivanjem paušalnog oporezivanja prihoda od samostalne djelatnosti, tako što je obvezniku tog poreza data mogućnost da se na njegov zahtjev prizna plaćanje poreza u godišnjem paušalnom iznosu, ne narušava ustavni princip jednakosti svih pred zakonom: "Ovakvim propisivanjem ne povređuje se ustavno načelo jednakosti građana pred zakonom, jer se odnosi na sve građane koji se nalaze u istoj pravnoj situaciji. Pri tome, Ustavni sud, saglasno odredbama člana 149 Ustava, nije nadležan da ocjenjuje cjelishodnost osporenog zakonskog rješenja, već je takva ocjena u domenu zakonodavne politike, kao ni da ocjenjuje da li nadležni poreski organ u postupku utvrđivanja poreske obaveze pravilno primjenjuje osporenu odredbu zakona."<sup>127</sup>

Sa druge strane, u oblasti obaveznog socijalnog osiguranja, Ustavni sud je proglasio neustavnim odredbe Zakona o opštem penzijskom i invalidskom osiguranju<sup>128</sup>, upravo pozivajući se na ovo načelo: "... prema osporenoj odredbi djelimični gubitak radne sposobnosti cijeni se samo kod osiguranika zaposlenog, ali ne i kod osiguranika samostalnih djelatnosti i poljoprivrednika. Stoga, osiguranici samostalnih djelatnosti i poljoprivrednici ne stiču pravo na djelimičnu invalidsku penziju. Po ocjeni Ustavnog suda, osporenim normiranjem osiguranici samostalnih djelatnosti i osiguranici poljoprivrednici stavljeni su u neravnopravan položaj u odnosu na osiguranike zaposlene, koji se nalaze u istoj pravnoj situaciji."<sup>129</sup>

125 Ordower, H., *op. cit.*, u bilj. 57, str. 54.

126 Zakon o porezu na dohodak fizičkih lica, Službeni list Republike Crne Gore, br. 65/01, 37/04, 78/06 i Službeni list Crne Gore, br. 86/09.

127 *Op. cit.*, u bilj. 21.

128 Zakon o penzijskom i invalidskom osiguranju, Službeni list Republike Crne Gore, br. 54/, 39/04, 79/04 i 81/04.

129 Ustavni sud Crne Gore (31. januar 2007) U. br. 18/06, 23/06, 26/06 i 31/06.

#### 4. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Načelno, slučaj preispitivanja ustavnosti Zakona o taksama ponavlja i potvrđuje odbojnost i određenu vrstu straha Ustavnog suda od uplitanja u ocjenu ustavnosti poreskih oblika. Na ovaj način Ustavni sud, slučajno ili namjerno, stvara od ovog dijela pravnog sistema Crne Gore neku vrstu rezervata u kojem vladaju zasebna pravila koja se nalaze van njegove nadležnosti. Sporni stavovi Ustavnog suda na određeni način ruše cijeli ustavni sistem Crne Gore, te se moraju smatrati apologetskim i neprihvatljivim. Preciznije, Ustavni sud ovakvim postupanjem stavlja Parlament (zakonodavca) van ustavnih koordinata crnogorskog pravnog sistema kada je riječ o predmetnoj materiji, dodjeljujući mu neograničenu moć, te mogućnost da djeluje bez straha od bilo kakve ustavnosudske kontrole. Da li je ova odbojnost rezultat nedovoljnog poznavanja ove delikatne pravne oblasti, te straha od donošenja pogrešnih odluka, ili je riječ o svjesnom uzmicanju pred zahtjevom crnogorskog zakonodavca (Parlamenta) za neograničenim ingerencijama kada su u pitanju porezi, ostaje samo da se nagađa.

O količini nerazumijevanja, kao i strahu od uplitanja u poresku materiju, najbolje govori skorašnji stav Ustavnog suda, koji, da bi opravdao ovakvo svoje postupanje, uspijeva da na neshvatljiv način dovede u vezu princip sposobnosti plaćanja sa granicom ovlašćenja zakonodavca u propisivanju pojedinih elemenata zakonskog opisa poreskog činjeničnog stanja, kao što su predmet oporezivanja ili vrsta poreza: “S obzirom na to da Ustav neposredno ne određuje ekonomsku snagu obveznika, kao kriterijum za utvrđivanje srazmjernosti fiskalnih obaveza te, 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.”<sup>130</sup>

Dakle, dovođenje u vezu nespojivog – pojmova predmeta oporezivanja i vrste poreza sa pojmom sposobnosti plaćanja – predstavlja samo još jedan u “nisci bisera” kada je riječ o sudskoj praksi Ustavnog suda u materiji oporezivanja. Nažalost, očigledno je da ćemo morati sačekati još neko vrijeme dok ova sudska instanca shvati svoju pravu ulogu u ovoj oblasti pravnog sistema. Kao input u tom pravcu navodimo stavove Vrhovnog suda Argentine koji je još daleke 1945. godine u slučaju *Banco de la Provincia de Buenos Aires v. Nación Argentina* na najbolji način objasnio prirodu poreza kao i delikatnu ulogu najviših nacionalnih sudskih instanci u materiji oporezivanja: “Ovlašćenje (moć) na ustanovljavanje poreza je suštinsko i nužno za postojanje izvršne vlasti, ali kada je ovo ovlašćenje neograničeno, kako u pogledu izbora oporezive činjenice ili iznosa poreza, ono neminovno podrazumijeva mogućnost uništenja koje je u njemu sadržano, jer postoji granica iznad koje nijedna stvar, pojedinac ili pravno lice neće tolerisati teret određenog poreza.”<sup>131</sup>

Sa druge strane, kada je konkretno riječ o primjeni ustavnog načela jednakosti građana pred zakonom u okviru preispitivanja ustavnosti Zakona o taksama

130 *Op. cit.*, u bilj. 26.

131 Tarsitano, A., *op. cit.*, u bilj. 26, str. 411.

(porezima) od opšteg interesa, Ustavni sud takođe pokazuje nedovoljno poznavanje ovog delikatnog koncepta. Bazični problem njegove analize čini pogrešna ocjena pravne prirode spornih fiskalnih oblika. Činjenica da je riječ o porezima a ne taksama čini veći dio rezonovanja Ustavnog suda bespotrebним. Preciznije, nije moguća primjena načela opštosti poreza i principa *ability-to-pay* kada je riječ o taksama. Naime, priroda taksi, kao jednog od fiskalnih (dažbinskih) javnih prihoda, ne podržava koncept opštosti, jer je inicirana, za razliku od situacije kod poreza, procjenom samog zainteresovanog lica. Slično, kada su takse u pitanju, prilikom odmjeravanja njihovog tereta služi tzv. princip koristi koji uzima u obzir troškove pružanja usluge taksenog organa. Ukoliko je prevelika razlika između iznosa troškova usluge i cijene koju za istu plaća korisnik onda se može reći da je povrijeđeno načelo koristi prilikom procjene visine takse. Potpuno suprotno, kod poreza princip *ability-to-pay* podrazumijeva poređenje visine poreskog tereta sa obveznikovom manifestacijom ekonomske snage u vidu dohotka, imovine ili potrošnje.

Međutim, i pored činjenice da je Ustavni sud u predmetnom slučaju sproveo nepotrebnu analizu nekih dimenzija ustavnog načela jednakosti građana pred zakonom u oblasti oporezivanja, određeni stavovi zavređuju značajnu pažnju u teorijskom smislu. Prije svega riječ je o nerazumijevanju načela proporcionalnosti (srazmjernosti), kao i načela *ability-to-pay*. Odbijanje njihove primjene u crnogorskim poreskom sistemu uopšte, Ustavni sud zasnova na tvrdnji da: "Ustav Crne Gore, međutim, neposredno ne određuje ekonomsku snagu obveznika poreza, dažbina i drugih naknada, kao kriterijum za utvrđivanje srazmjernosti fiskalnih obaveza, iz čega, prema nalaženju Ustavnog suda, proizilazi da je rješavanje tog pitanja u isključivoj nadležnosti zakonodavca..."<sup>132</sup>

Generalno, iako je nesporan stav Ustavnog suda da nije zadatak ove, niti bilo koje druge sudske instance, da utvrđuje da li je visina neke zakonske stope adekvatna, te da je ovo pitanje u isključivoj nadležnosti zakonodavca, pogrešan je zaključak Ustavnog suda da nije u njegovoj nadležnosti da ocjenjuje uticaj poreskog tereta na poreskog obveznika. Visina zakonske poreske stope i poreski teret koji trpi poreski obveznik nakon njene primjene jesu dvije različite stvari. Preciznije, poreska stopa postaje predmet preispitivanja ustavnosti najčešće u slučajevima kada nakon njene primjene poreski teret nije u srazmjeri sa sposobnošću plaćanja poreskog obveznika. Upravo zato principi proporcionalnosti i *ability-to-pay* postoje u uporednoj ustavno sudskoj praksi.

Dodatno, pogrešan je i stav Ustavnog suda da je nepostojanje *ad literam* principa *ability-to-pay* u Ustavu Crne Gore razlog zbog koga smatra sebe nenadležnim za uplitanje u predmetnu problematiku. Prvo, iako određeni nacionalni ustav ne sadrži *ad literam* princip *ability-to-pay*, to nije razlog da nacionalni ustavni sud ne primjenjuje ovo načelo u svojoj praksi. Kao što i sam Ustavni sud u spornoj presudi tvrdi, najbolji primjer stvaranja ovog principa predstavlja praksa Ustavnog suda

<sup>132</sup> *Op. cit.*, u bilj. 5.

Njemačke. Paradoksalno, iako ustavni sistem Crne Gore posjeduje identične osnove kao i ustavni sistem Njemačke, Ustavni sud Crne Gore ne prihvata mogućnost stvaranja i primjene ovog načela u poreskom sistemu Crne Gore. Drugo, netačno je i poistovjećivanje principa proporcionalnosti sa principom *ability-to-pay*, te uslovljavanje njegovog postojanja u oblasti oporezivanja postojanjem *ad literam* načela *ability-to-pay* u Ustavu. Preciznije, dok u ustavnim sistemima koji ne sadrže *ad literam* princip *ability-to-pay*, nacionalni ustavni sudovi posjeduju diskreciono pravo da cijene njegovu eventualnu primjenu, ova vrsta ovlašćenja ne postoji kada je riječ o primjeni principa proporcionalnosti iz sudske prakse ESLJP, već je njegova primjena imperativna. Preciznije, nacionalni sudovi nemaju samo mogućnost već takođe i obavezu da poštuju i primjenjuju Konvenciju kao i praksu ESLJP u postupcima koji su im povjereni na osnovu Ustava i crnogorskih propisa. Dakle, predmetna tvrdnja Ustavnog suda je u potpunoj kontradiktornosti sa sudskom praksom ESLJP-a koji koristi ovaj princip prilikom ocjene postojanja diskriminacije (povrede načela jednakosti), a na koju se u odluci i sam poziva.

## Summary

### **CONSTITUTIONAL PRINCIPLE OF EQUALITY OF CITIZENS BEFORE THE LAW IN THE MONTENEGRIN TAX SYSTEM: THE ASSESSMENT OF CONSTITUTIONALITY OF THE LAW ON FEES (TAXES) ON SERVICES OF PUBLIC INTEREST**

This paper elaborates the application of general constitutional principle of equality before the law in the area of taxation. The issue of the constitutionality of the Law on fees on access to certain services of public interest and on consumption of tobacco products and acoustic and electro acoustic devices represents the most comprehensive analysis of the subject matter. In this case, the Constitutional Court of Montenegro, among other awkward conclusions, has ruled that there is no constitutional basis for the application of the principle of ability-to-pay and the principle of proportionality in the area of taxation. This strange reasoning is the resemblance of the settled case practice of the Constitutional Court of Montenegro of evading the interference in issues related to constitutionality in tax matters. According to the Constitutional Court of Montenegro, such standing is the consequence of scarce constitutional provisions relating to taxation (e.g. there is no *ex lege* principle of ability-to-pay in the Constitution of Montenegro).

In this way, Constitutional Court of Montenegro, intentionally or by accident, has placed this part of Montenegrin legal system out of its jurisdiction. This reasoning is unacceptable since, to certain extent, it undermines the whole legal system. By doing so, the Constitutional Court of Montenegro puts the Parliament of Montenegro out of the constitutional boundaries of Montenegrin legal system regarding the area of taxation, and gives the legislator the possibility to act without any constitutional control. This reluctance of the Constitutional Court of Montenegro can be attributed to the insufficient understanding of this sophisticated area of the legal system and the fear of delivering wrong decisions, or it can be interpreted as a deliberate retreat in front of the demand for unlimited powers exercised by the legislator in tax matters.

**Keywords:** *Constitutional principle of equality before the law, principle of ability-to-pay, principle of proportionality, principle of equal treatment, generality of tax obligation.*

## Zusammenfassung

### **VERFASSUNGSGRUNDSATZ DER GLEICHHEIT VON BÜRGERN VOR DEM GESETZ IM STEUERSYSTEM MONTENEGROS: VERFASSUNGSMÄSSIGKEIT DES GESETZES ÜBER STEUER AUF LEISTUNGEN VON ALLGEMEINEM INTERESSE**

In der Arbeit wird die Anwendung des allgemeinen Verfassungsgrundsatzes der Gleichheit von Bürgern vor dem Gesetz im Bereich der Besteuerung in der Rechtsprechung des Verfassungsgerichts Montenegros analysiert. Die Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes über Steuer auf Zutritt zu bestimmten Leistungen von allgemeinem Interesse und auf Benutzung von Tabakwaren sowie auf Benutzung von elektroakustischen und akustischen Geräten stellt die ausführlichste Analyse dieser Problematik dar. Im Rahmen der Anwendung des allgemeinen Verfassungsgrundsatzes werden seine vier Erscheinungsformen detailliert beobachtet: Grundsatz der steuerlichen Leistungsfähigkeit, Grundsatz der Proportionalität, Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Grundsatz der Allgemeinheit. Es wird ebenfalls auf Stellungnahmen aus der Rechtsprechung des Verfassungsgerichts Montenegros bezüglich der Besteuerung im Allgemeinen sowie auch bezüglich des Begriffs der Diskriminierung (Ungleichheit) hingewiesen.

***Schlüsselwörter:** Verfassungsgrundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz, Grundsatz der steuerlichen Leistungsfähigkeit, Grundsatz der Proportionalität, Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung.*



## Riassunto

### **IL PRINCIPIO COSTITUZIONALE DI EGUAGLIANZA DEI CITTADINI DINANZI ALLA LEGGE NEL SISTEMA FISCALE DEL MONTENEGRO: LA LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE DELLA LEGGE SULLE TASSE (IMPOSTE) SUI SERVIZI RIVOLTI ALL'INTERESSE GENERALE**

Nel lavoro di analizza l'applicazione del principio costituzionale generale di eguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge nell'ambito fiscale nella giurisprudenza della Corte costituzionale del Montenegro. Il caso della valutazione della legittimità costituzionale della legge sulle tasse nei confronti di certi servizi di interesse generale e per l'utilizzo di prodotti del tabacco, come anche di prodotti elettroacustici ed acustici, rappresenta l'analisi più dettagliata di questo problema. Nell'ambito dell'applicazione di questo principio giuridico generale vengono dettagliatamente osservate le sue quattro forme di manifestazione connesse alla materia fiscale: il principio ability-to-pay, il principio della proporzionalità, il principio del trattamento paritario ed il principio della generalità. Altresi, si indicano gli orientamenti della giurisprudenza della Corte costituzionale del Montenegro che si riferiscono all'ambito fiscale in generale, come anche al concetto di discriminazione (diseguaglianza).

**Parole chiave:** *principio costituzionale di eguaglianza dinanzi alla legge, principio ability-to-pay, principio di proporzionalità, principio del trattamento paritario, principio di generalità dell'imposta.*