

ЈЕДНАКОСТ ГРАЂАНА У ПОРЕСКОМ ПРАВУ

Др Дејан Поповић*
Др Гордана Илић-Попов*

Сажетак: У савременим уставима прокламује се принцип једнакости грађана пред законом, који се односи и на порески третман, а који се обезбеђује кроз опитност пореске обавезе. Питање је да ли пореске олакшице повређују начело једнакости. Европски суд за људска права сматра да принцип једнакости неће бити нарушен ако се ради о легитимном политичком циљу и ако постоји разумна пропорционалност између употребљеног средства и жељеног циља. Пошто су утврдили да се правичност у опорезивању заснива на мерилу „способности плаћања“ (исказане у доходу, имовини и потрошњи) и упозорили да је код такса релевантан принцип корисности, аутори анализирају улогу уставних судова у заштити једнакости грађана код опорезивања. И док уставносудска пракса у појединим европским државама толерише „повлачење разлика“ у опорезивању, ако су задовољени критеријуми пропорционалности и легитимности циља, српски Уставни суд је изградио доктрину „једнакости у истој правној ситуацији“, за коју је спорно да ли може издржати тест непостојања дискриминације оних чија је економска снага иста, а нису „у истој правној ситуацији“.

Кључне речи: принцип једнакости, способност плаћања, опитност опорезивања, пропорционалност средства и циља, принцип корисности

* Редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду

** Редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду

1. Уводне напомене

Пореска власт државе, која претпоставља њено право да уводи, утврђује и наплаћује порезе и друге јавне дажбине од физичких и правних лица која се налазе под њеним фискалним суверенитетом, извире из устава, као највишег правног акта у једној земљи. У вршењу такве своје власти, држава мора да обезбеђује правну сигурност и социјалну правду. Као антипод пореској власти, стоји пореска дужност грађана и правних лица, која омогућава да се фискусу обезбеде порески (фискални) приходи. Једино кроз реализацију пореске дужности, конкретизоване кроз обавезу да се не само плати порез, већ и да се предузму неке друге радње у циљу олакшавања утврђивања и наплате пореза (нпр. подношење пореске пријаве, обрачунавање пореза у случају законом прописаног самоопорезивања, вођење пословних евиденција, састављање финансијских извештаја и др.), могуће је ефикасно функционисање државе и обезбеђивање јавних добара.

У теорији јавних финансија прави се разлика између две врсте јавних добара – чистих јавних добара и нечистих јавних добара.¹ Чиста јавна добра, попут, на пример, националне одбране, унутрашње безбедности, судства, управе и сл., обележава компатибилност у “потрошњи”, оличена кроз једнаку доступност њихове употребе за све припаднике једне друштвене заједнице. Сваки појединац има једнаку корист од употребе наведених јавних добара и нико не може бити искључен из њиховог коришћења. Нечиста јавна добра (нпр. образовање, здравствена заштита, путеви и др.)² могла би, у начелу, да се организују на тржишним принципима. Међутим, општи значај ове врсте добара, као и високи трошкови евентуалног искључивања одређеног круга лица из њиховог коришћења (нпр. када би се лица која нису платила

¹ Види, нпр.: Božidar Jelčić, **Nauka o financijama i finansijsko pravo**, Informator, Zagreb 1983, стр. 8-9; О приватним и мешовитим добрима, види: Barbara Jelčić, **Javne financije**, Informator, Zagreb 1997, стр. 296-297.

² Види: Richard Musgrave, **Теорија јавних финансија**, Научна књига, Београд 1973, стр. 34-35.

накнаду искључила из коришћења неког пута), опредељују интерес државе да и ову врсту добара подједнако користе сви грађани.

Пошто, дакле, сви чланови друштвене заједнице имају право да користе јавна добра, они имају и дужност да, кроз плаћање пореза и других фискалних дажбина, обезбеде држави финансијска средства, како би «понуда» тих јавних добара од стране државе могла да буде ефикасна и што квалитетнија, а све то управо у интересу грађана – корисника јавних добара.

У том контексту, принцип једнакости грађана пред законом стоји у тесној вези са начелом (економске и социјалне) солидарности и принципом користи.

2. Општост опорезивања – услов за правично опорезивање

Једна од основних претпоставки демократије је једнакост свих грађана. Поставља се питање шта све треба разумети под појмом једнакости и докле она може да иде, а да не угрози слободу. Неспорна је, при томе, једнакост грађана пред законом. Не смеју постојати посебна права, нити посебни судови који би били надлежни само за поједине друштвене слојеве или групе лица. Правна држава мора да обезбеди једнаке изборе и могућности за све, јер уколико би социјални и економски услови били у већој мери неједнаки, слобода би могла да буде угрожена. Устав Србије предвиђа да су „пред Уставом и законом сви једнаки“³ и да је „забрањена свака дискриминација, непосредна или посредна, по било ком основу, а нарочито по основу расе, пола, националне припадности, друштвеног порекла, рођења, вероисповести, политичког или другог уверења, имовног стања, културе, језика, старости и психичког или физичког инвалидитета“.⁴ Ова генерална уставна одредба важи у свим областима, па тако и у сфери јавних финансија.

³ Члан 21. став 1. Устава Републике Србије, *Службени гласник РС*, бр. 83/2006. Напоменимо да је још Устав Србије из 1869. године (Намеснички устав) прокламовао једнакост грађана пред законом.

⁴ Члан 21. став 3. Устава Републике Србије.

Сличне одредбе садрже и уставни других држава.⁵ Тако, на пример, члан 3. Устава Немачке прописује да су „сви људи једнаки пред законом“, а члан 33. да је „забрањена дискриминација по основу пола, порекла, расе, језика, религиозних или политичких убеђења и инвалидитета“. Аналогне формулације се срећу и у члану 7. Устава Аустрије, члану 1. Устава Холандије, члану 1. Устава Француске, члану 3. Устава Италије, члану 14. Устава Словеније итд. У неким земљама, у уставном формулисању принципа једнакости отишло се и корак даље, у смислу не само напред наведене генералне одредбе једнакости пред законом (сваким законом – прим. аутора), већ и посебног предвиђања једнаког третмана пред пореским законом. У том смислу, члан 10. Устава Белгије на општи начин прописује да су „Белгијанци једнаки пред законом“, али, уз то, члан 172. предвиђа да се „не могу установљавати било какве привилегије (изузев ако се то не чини сâмим законом – прим. аутора) у погледу опорезивања“. Но, уколико неки устав садржи специфичан принцип једнакости пред пореским законом, не значи да је у тој држави једнакост у опорезивању обезбеђена на бољи начин него у држави у којој је формулисан само општи принцип једнакости пред законом; од суштинске важности је начин на који уставни суд врши своју улогу.

О потреби да се обезбеди равноправност грађана, у погледу њиховог једнаког законског третмана, говори и члан 14. Европске конвенције о људским правима⁶, који налаже да права која су њоме зајемчена треба да се уживају без дискриминације. Конвенција, наиме, прописује “забрану дискриминације, а нарочито по основу пола, расе, језика, религије, политичког и другог уверења, националног или социјалног порекла, имовинског стања или другог статуса”, с тим што допушта судовима да прошире примену и на неке друге разлоге који нису експлицитно наведени у поменутом члану

⁵ Види: Ђорђе Тасић, **О начелу једнакости грађана пред законом**, *Архив за правне и друштвене науке*, бр. 1-2/2006, стр. 1079-1112.

⁶ *European Convention on Human Rights* (раније: *Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms*) потписана је 4. новембра 1950. године у Риму, а ступила на снагу 3. септембра 1953. године.

Конвенције, а могли би да доведу до дискриминације (при чему се не може изаћи из оквира права гарантованих Конвенцијом).⁷ Због тога би, илустрације ради, у Великој Британији, која је потписница Конвенције, а која нема писани устав у традиционалном значењу речи, па ни норму уставног карактера која би садржавала принцип једнакости, судови, с позивом на члан 14. Европске конвенције о људским правима, могли да проверавају да ли је у одређеном закону обезбеђен једнак третман.⁸ Али, иако је Конвенција уграђена у правни систем Велике Британије кроз Human Rights Act из 1998. године, судови, чак и када утврде да је одређеном законском одредбом повређена једнакост грађана, не могу да је пониште, нити да измене или укину одређени закон.⁹ Они могу само да прогласе да је конкретни закон, или одређена његова одредба у супротности с Европском конвенцијом о људским правима, а Парламент је, као законодавни орган, тај који је надлежан да одлучи да ли ће се спорна одредба или закон изменити.

Закон, према томе, мора да буде исти за све, без обзира на то да ли штити или кажњава. Он грађанима пружа могућност да уживају општу корист од јавних добара, обезбеђује њихова права, гарантује слободу, али их, исто тако, санкционише за повреде закона и других принудних прописа, па тако и у случајевима неиспуњавања пореских обавеза.

Једнакост пред (пореским) законом се обезбеђује кроз општост пореза, која претпоставља да сва лица, у границама своје пореске одговорности, морају да плаћају порезе, управо зато што користе јавна добра. Резидентна лица (како физичка, тако и правна) плаћају порез на свој тзв. светски доходак/имовину, тј. доходак који су остварили, односно имовину коју поседују не само

⁷ Види и: Jonathan Peacock, Francis Fitzpatrick – Philip Baker, **State v. Taxpayer: Human Rights and other Aspects**, The International Fiscal Association, British Branch, November 2000.

⁸ Упореди: John Tiley, **Revenue Law**, Hart Publishing, Oxford 2000, стр. 41.

⁹ Види: Joint Committee on Taxation, Summary of the Conference Agreement on H.R. 2676, The Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998, June 24, 1998, JCX-50-98R

у земљи чији су резидент, него и у било којој другој земљи (тј. у земљама извора дохотка). Насупрот њима, нерезиденти плаћају порезе само на доходак који су остварили, односно на имовину коју поседују на територији државе чији резидент нису. Основни разлог за општост у опорезивању не лежи само у жељи фиска да прикупи што већи износ јавних прихода, већ, пре свега, у томе да се обезбеди правично опорезивање. Општост искључује привилегије по било којем основу, и то како могуће индивидуалне (биолошке, духовне и материјалне) неједнакости међу људима, тако и друштвену стратификацију (по статусу, занимању, образовању, угледу и моћи). Интересантно је напоменути да је крајем 18. века у француској Скупштини вођена дебата о томе да би ослобођење од плаћања директних пореза сиромашнијих грађана Француске за њих могло да значи својеврсну увреду и понижење, па чак и свођење на “грађане другог реда“. Због тога су Француском револуцијом (1789-1799) не само укинута сталешке привилегије у свим сегментима друштвеног живота, па тако и у погледу пореских ослобађања, већ је утврђено да „сваки способан човек треба и може да служи Републици и да допринесе финансирању њених расхода и њеног развоја уопште, чак и ако је мале економске снаге, ако то не може својим средствима, онда то може учинити својим радом и на други сличан начин“.¹⁰

3. Одступање од општости опорезивања – повреда начела једнакости или не?

Једнакост грађана је, ипак, релативан појам. Наиме, национална пореска законодавства практично свих земаља предвиђају различита пореска ослобођења, а да њима није нарушена општост. Изузећа и ослобођења од плаћања пореза се понекад признају управо да би се обезбедила правичност пореза.¹¹ Мотиви који стоје

¹⁰ Види: Michael R. Krätke, *Taxation and Civil Rights: The Right to Substance*, стр. 3 (<http://www.fineprint.com>)

¹¹ Види: Јован Ловчевић, *Институције јавних финансија*, Службени лист СФРЈ, Београд 1979, стр. 95.

иза ових мера пореске политике су различити, а пре свега економски, политички, социјални и пореско-технички. Тако су, на пример, чланови страних дипломатских и конзуларних представништава, због природе јавне функције коју обављају, ослобођени од плаћања пореза у држави у којој су акредитовани; јавне установе које се финансирају из буџета су ослобођене од пореза, да се не би плаћао порез на средства која су установи трансферисана из буџета; правна лица која се оснивају и послују у економски недовољно развијеним подручјима земље су привремено ослобођена од опорезивања; и др.

Допуштање одређеним субјектима да буду ослобођени од плаћања пореза не значи да је нарушена једнакост у опорезивању, пошто су такви порески уступци прописани законом и признају се самоуколико обвезници испуњавају законом прописане критеријуме и услове. Илустрације ради, у српском пореском праву порески обвезник који средства остварена продајом непокретности уложи у решавање свог стамбеног питања или стамбеног питања чланова своје породице у року од 90 дана од дана продаје непокретности ослобађа се плаћања пореза на капитални добитак.¹² Он није непосредно привилегован у односу на остале пореске обвезнике који су продајом одређене непокретности такође остварили капитални добитак, али га нису утрошили за решавање стамбеног питања. У питању није, дакле, нека посебна привилегија, већ погодност која је законом на једнак начин пружена свим пореским обвезницима, али под условом који је предвидео носилац пореске политике, а то је јасно опредељена намена оствареног прихода. Европски суд за људска права сматра да принцип једнакости (па ни код опорезивања) неће бити нарушен само: (1) уколико се ради о легитимном циљу политике државе; и (2) уколико постоји разумна пропорционалност између употребљеног средства (нпр. пореског ослобођења) и намераваног циља.¹³

¹² Види: члан 79. Закона о порезу на доходак грађана, *Службени гласник РС*, бр. 24/2001, 80/2002, 135/2004, 62/2006, 65/2006, 31/2009, 44/2009, 18/2010.

¹³ Види: Hans Gribnau, **General Introduction**, у: *The Principle of Equality in European Taxation*, ed. by Gerard T. K. Meussen, Kluwer Law International, Lon-

Имајући у виду општу корист од плаћања пореза, о чему је напред било више речи, закључујемо да, упркос одредби члана 91. став 2. Устава Републике Србије, према којој је „обавеза плаћања пореза и других дажбина општа...“, овај захтев има смисла једино када су у питању порези. Природа такса, као једног од фискалних (дажбинских) јавних прихода, не подржава концепт општости. Наиме, такса је цена за услугу коју обвезник плаћа, тражећи од одређеног државног органа (судског, управног, царинског, конзуларног и др.) да за њега обави одређену радњу (нпр. изда уверење, судски овери препис неког документа, донесе судску одлуку, спроведе неку радњу у поступку расправљања заоставштине и др.). Због тога, таксена обавеза не може, начелно, да се одреди као општа, јер је она иницирана, за разлику од ситуације код пореза, проценом сâмог заинтересованог лица. Али, то, с друге стране, не значи да и од обавезе плаћања такса нису ослобођени неки таксени обвезници, нпр. дипломатско-конзуларна представништва стране државе (под условом реципроцитета), организације обавезног социјалног осигурања, Црвени крст Србије, регистроване цркве и верске заједнице и др.¹⁴ Такође, једнакост није нарушена ни у ситуацијама када суд, ценећи тренутно имовинско стање лица на основу висине средстава из којих се обвезник и чланови његове породице издржавају, донесе одлуку да га ослободи од обавезе плаћања одређене таксе, процењујући да би плаћањем таксе његова финансијска ситуација, па и социјална сигурност, биле угрожене (принцип тзв. сиромашког права).¹⁵ Код такса једнакост би се морала вредновати не на бази општости, него на основу других критеријума (интензитета добијене услуге, њеног трошка, вредности коју пружа примаоцу – таксеном обвезнику и др.).

дон 1999, стр. 31.

¹⁴ Види: члан 18. Закона о републичким административним таксама, *Службени гласник РС*, бр. 43/2003, 51/2003, 53/2004, 42/2005, 61/2005, 101/2005, 42/2006, 47/2007, 54/2008, 5/2009, 54/2009; чл. 9. и 12. Закона о судским таксама, *Службени гласник РС* бр. 28/1994, 53/1995, 16/1997, 34/2001, 9/2002, 29/2004, 61/2005, 31/2009.

¹⁵ Види: чл. 10, 14. и 15. Закона о судским таксама.

Што се тиче доприноса за социјално осигурање, њих плаћају само она лица која су повезана заједничким економским или социјалним интересом (запослени, послодавци, предузетници), а веза се успоставља између обавезе плаћања и примања осигурањика тек када се деси осигурани догађај (старост, инвалидност, болест или незапосленост). Због тога, ни код ове врсте дажбина концепт општости није релевантан, иако би се језичким тумачењем наведене уставне одредбе, у делу у којем се каже „...и других дажбина“, могло закључити друкчије.

4. Мерила одмеравања разлика у опорезивању

Једнакост пред законом подразумева и једнакост пред порезом. Међутим, ту врсту једнакости у опорезивању није једноставно утврдити. Није спорно да сви треба да учествују у плаћању пореза, али постоје различита схватања о томе колики тај појединачни удео треба да буде. У настојању да се обезбеди равномерност у расподели пореског оптерећења поставља се следећа дилема: да ли је способност плаћања такав критеријум за расподелу пореског терета који би обезбеђивао једнак третман када се ради о „повлачењу разлика у опорезивању“? Компаративна анализа неких уставних решења показује нам да способност плаћања јесте такав критеријум. У Уставу Немачке, на пример, способност плаћања није изричито наведена, али је у пракси Савезног уставног суда изведена из других уставних начела (принципа једнакости, принципа социјалне државе, принципа расподеле прихода између *Bunda, Ländera* и општина и др.). Насупрот томе, у уставима Италије и Француске изричито се наводи да грађанин порез плаћа „у сразмери са својим средствима“, односно „у сразмери са својом способношћу“. Устав Републике Србије способност плаћања пореза (и других дажбина) везује за „економску моћ“.¹⁶ Могли бисмо да закључимо да способност плаћања представља, у извесном смислу, посебну примену општег принципа једнакости.

¹⁶ Види: члан 91. став 2. Устава Републике Србије.

Термин „економска моћ“, који користи српски уставописац, није, по нашем мишљењу, адекватно одабран, јер може погрешно асоцирати на степен до којег појединци могу наметати своју вољу другима. Овде је, међутим, реч о економској способности, израженој кроз економску снагу лица, да се фискалне дажбине (пре свега, порези) плаћају држави. И ту долазимо до дилеме на који начин најпотпуније исказати економску снагу. Неспорно је да су доходак, имовина и потрошња објективне индиције економске снаге пореског обвезника. Али, да ли мерило економске снаге укључује још неке елементе? Легитимно је право свакога да одлучи како ће организовати свој пословни и приватни живот и за које расположиве опције ће се у том смислу определити. Но, у исто време, такви његови избори имају утицаја и на висину пореза који плаћа. Илустрације ради, уколико се једно лице определи да највећи део дана ради на редовним, али и другим допунским пословима, чињеница је да ће он на тај начин увећати свој доходак, односно економску снагу, и за очекивати је да ће платити већи износ пореза. Друго лице, пак, одлучује да мало ради, задовољава се ниским примањима, али зато највећи део дана проводи у доколици. Порез који оно плаћа, према својој економској снази израженој кроз висину дохотка коју остварује, врло је мали у поређењу са порезом лица које уопште нема слободног времена. Ако би се пошло од тога да су економски потенцијали оба лица, у смислу њихове способности, образовања, здравља и сл., исти, да ли је онда правично за основ опорезивања узети размере искоришћености обвезникових могућности (оличене кроз остварени доходак), а не њихове економске потенцијале? У теорији јавних финансија се сматра да доходак није једини показатељ економске снаге једног лица, те да би њена права мерила требало да одразе целокупно благостање које обвезник може да постигне.¹⁷ Оно укључује и његову садашњу потрошњу, али и будућу потрошњу, односно штедњу, као и уживање у доколици. Међутим, овакво мерило, које би било свеобухватно, не може се на прави начин квантификовати.

¹⁷ Види: Дејан Поповић, **Наука о порезима и пореско право**, COLPI, Будимпешта и Савремена администрација, Београд, 1997, стр. 186.

Примера ради, како бисмо могли да утврдимо и измеримо вредност доколице, у циљу одмеравања пореске снаге једног лица? Због тога се у пракси за индикаторе економске снаге узимају само они елементи који су мерљиви, а то су обвезников доходак, потрошња (у контексту индиректних пореза, попут пореза на додату вредност или акциза) и имовина.¹⁸ Способност плаћања представља, дакле, основни стандард за расподелу пореског терета међу пореским обвезницима: чак и у државама у којима је тај стандард записан у уставу одређена флексибилност је неопходна, кад год постоји оправдан разлог да се од ње одступи.¹⁹

Правично опорезивање је, према томе, оно које се везује за економску снагу пореског обвезника. Таква идеја датира још од Русоа, Сеја и Џона Стјуарта Мила. Према теорији пореске способности, или органској теорији, „порези се плаћају услед припадности одређеној друштвеној заједници, а свако има дужност да извршењу задатака друштвене заједнице доприноси сразмерно својим способностима, које су изражене у његовом доходу и имовини“.²⁰

Да би се успоставила што равномернија расподела пореског терета, порез би требало да се плаћа у складу са принципом способности плаћања, односно сразмерно економској снази (енг. *ability-to-pay principle*). У том смислу, лица са истом економском снагом треба да плате исти, или приближно једнак износ пореза, што имплицира примену пропорционалног опорезивања и обезбеђује хоризонталну правичност у пореском систему. Насупрот томе, вертикална правичност у опорезивању подразумева да лица са већом економском снагом треба да на име пореза плате више, и обрнуто, што укључује примену пореске прогресије.

Нужно се намеће питање на који начин одредити способност плаћања код других фискалних дажбина – пре свега, код такса.

¹⁸ Види: *ibid.*, стр. 186.

¹⁹ Упореди: Klaus Tipke, **La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria**, *Il fisco*, 30/1996, стр. 7207.

²⁰ Види: Јован Ловчевић, *op. cit.*, стр. 96-97. Упоред.: Michael R. Krätke, *op. cit.*, стр. 2.

Теоријску основу правичности код такса чини принцип корисности (енг. *benefit principle*). Он је формулисан још у оквирима школе друштвеног уговора, посебно од стране Лока и Хобса. Изворно, принцип користи се односио на порезе; оправдање за њихово плаћање се налазило у користима које обвезник добија од јавних услуга. Овакво схватање значи да правичност пореског система не зависи само од пореске политике, већ и од структуре јавних расхода. Неспорно је да обвезници уживају одређене користи од јавних добара, о чему је напред било више говора, али је споран начин на који се такве користи могу квантификовати. Сем тога, значајан део јавних прихода усмерава се на финансирање трансферних расхода (пензија, социјалне помоћи и др.). Врло је тешко утврдити везу између, с једне стране, плаћања јавних прихода намењених финансирању социјалних трансфера и користи за обвезнике, с друге стране. Главни разлог за то је управо чињеница да се очекује да баш они богатији плате више него што треба да кроз овакве расходе добију, како би се обезбедила одговарајућа редистрибуција дохотка.²¹ Због тога се пореска политика у пракси савремених држава формулише углавном независно од расходне стране, а њена правичност се утврђује у складу са принципом економске снаге пореског обвезника. Принцип користи данас служи само за оправдавање такси, а приликом одмеравања висине таксеног терета узимају се у обзир и трошкови пружања одређене услуге јавног органа.

Међутим, у Немачкој, у чијем Уставу, као што смо напред истакли, не постоји стандард „способност плаћања“, законодавац може да поједине (дељиве) јавне услуге веже за плаћање одређене цене у виду таксе, примењујући на тај начин критеријум користи, уместо критеријума способности плаћања. Ако нечија активност доводи до трошкова за државу, има оправдања да се такво лице опорезује на бази проузрокованих трошкова (нпр. примена

²¹ Види: Richard A. Musgrave – Peggy B. Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**, McGraw-Hill, New York 1989, стр. 219.

принципа „загађивач плаћа“ код еколошких пореза).²² У земљама, попут Италије, Француске или Србије, у којима је способност плаћања утврђена у уставу, теже је пронаћи објашњење за одступање од тога критеријума. У Италији Уставни суд стоји на становишту да се стандард способности плаћања (*capacità contributiva*) односи само на дажбине којима се финансирају недељиве јавне услуге, тј. на порезе. Да би са уставноправног аспекта легитимисао таксе, италијански Уставни суд се ослања на принцип, према којем је правично оптеретити (таксом) лица која стварају такве трошкове ако веза између јавне услуге, с једне стране, и обвезникове одговорности за трошак или користи коју ужива, с друге стране, јасно произлази из правила која дефинишу основицу дажбине. Кад год се таква веза између остварене користи, односно одговорности за трошкове и пружене јавне услуге не показује јасно у основици (нпр. ако се основица одређује према обвезниковом промету), принцип способности плаћања је у складу са Уставом, чак и уколико се дажбина о којој је реч користи за финансирање неких посебних расхода. Одступање од критеријума способности плаћања је, према томе, допуштено само ако постоји стварна правна веза између износа таксе и трошка, или тржишне вредности конкретне услуге.²³

У Србији је Уставни суд, тумачећи формулацију одредбе члана 91. став 2. Устава Републике Србије, указао да „Устав предвиђа само порезе као врсту фискалних дажбина, док остале дажбине не именује, већ препушта законодавцу да их определи по називу и уреди у целини. То значи да је законодавац аутономан и приликом одређивања висине судских такси, ..., водећи рачуна о сразмерности висине таксених обавеза економској снази обвезника. Законодавац је уважио различите ситуације везане за таксене обвезнике (као што су: имовинско стање, социјални

²² Види: Гордана Илић-Попов, **Еколошки порези**, Правни факултет, Београд 2000, стр. 117-122.

²³ Упореди у том смислу: Marc Bourgeois, **Constitutional Framework of the Different Types of Income**, у: *The Concept of Tax*, ed. by Bruno Peters, EATLP Congress, Caserta 2005, стр. 102-103.

моменат и др.), па је путем одређених корективних метода извршио прилагођавање висине судске таксе материјалним могућностима таксених обвезника (нпр. прописивањем ослобођења и олакшица и др.).²⁴ Међутим, пошто је писац Устава Републике Србије пропустио да примети фину разлику која постоји између пореза и такси и „олако“ прокламовао да се обавеза плаћања не само пореза, него и осталих дажбина (такса) утврђује према економској моћи обвезника, Уставни суд је, у једној другој одлуци, морао да релативизује принцип способности плаћања у односу на таксе: „Устав, међутим, не одређује критеријуме за одређивање те економске снаге из чега следи закључак да је решавање тог питања препуштено правном субјекту (Републици, Аутономној Покрајини, јединици локалне самоуправе – *прим. аутора*) који је овлашћен да својим актом утврди висину таксе.“²⁵

5. Улога уставних судова у заштити једнакости пореског третмана грађана

Једнакост представља један од основних уставних принципа у односу на који се испитује уставност пореских закона у државама у којима је оцена уставности закона допуштена.²⁶ Међутим, врло је битан начин на који уставни суд врши своју улогу, као и до које мере је овлашћен, али и спреман да иде у поништавање пореских закона због неједнаког третмана. Намеће се питање да ли су

²⁴ Види: Одлука Уставног суда Србије, IY-275/2002 од 27.11.2003. године, *Службени гласник РС*, бр. 2/2004.

²⁵ Види: Одлука Уставног суда Републике Србије, У 171/94, од 3. новембра 1994. године, *Избор судске праксе*, бр. 4/1995, стр. 32. Одредба аналогна норми из члана 91. став 2. Устава Републике Србије из 2006. године постојала је у члану 69. став 3. Устава Републике Србије из 1990. године.

²⁶ У Великој Британији судови не могу поништавати законе због неуставности, осим у случају повреде права Европске уније. За однос националних закона и права зајемчених Европском конвенцијом за заштиту људских права и основних слобода, види: *Marс Bourgeois, op. cit.*, стр. 90. У Холандији, иако је принцип једнакости формулисан у члану 1. Устава, судови не могу оцењивати уставност закона и међународних уговора (члан 120. Устава).

судови обавезни само на једнаку примену закона у појединачним случајевима или су, пак, овлашћени и да врше контролу уставности закона, те да искључе примену оних закона (или појединих њихових одредби), уколико нарушавају принцип једнакости.

Савезни уставни суд Немачке је развио значајну активност, поништавајући пореске законе због повреда принципа једнакости. Он је развио тумачење тог начела кроз доктрину да опорезивање треба да се спроводи у складу са принципом способности плаћања, иако га немачки Устав не формулише као посебан захтев. На тај начин је овај суд много тога из пореске политике подигао на ниво уставног права.²⁷ Илустрације ради, немачки Савезни уставни суд је установио да, због нарушавања једнакости, није у складу с Уставом законско решење о опорезивању прихода од камате на бази подношења пореске пријаве од стране прималаца тога прихода.²⁸ Разлог је био тај што су размере пореске евазије, због честог непријављивања наведених прихода, биле толике да је Суд закључио да су лица која су уредно и савесно пријавила приходе од камате, заправо, изложена неједнаком третману. При томе, није оспорено опорезивање камате као такве, већ начин опорезивања ове врсте прихода (по методи сопствене пријаве). Суд је оставио могућност да се изменама закона уочена неједнакост у пореском третману отклони. У том смислу, дате су две могућности – или да се убудуће приходи од камата опорезују порезом по одбитку, или да се законом уведе обавеза банака да пореским органима доставе све релевантне податке о приходима од камата исплаћеним пореским обвезницима. Сем тога, немачки Уставни суд је одлучио да није у складу са Уставом закон којим је уређен порез на нето имовину, због тога што је допуштао да се валоризација непокретности не спроводи током већег броја година²⁹, чиме су оне не само потцењене у односу на тржишну вредност, већ и фаворизоване у поређењу са другим средствима у активи пореских обвезника,

²⁷ Види: Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer, The Hague, 2003, стр. 82–83.

²⁸ BVerfGE 84, 239 (1991).

²⁹ BVerfGE 93, 121 (1995).

што указује на неједнак третман. Суд није прихватио становиште да се ради о порескополитичкој опцији законодавца да на тај начин подстакне поседовање непокретности, с обзиром на то да таква опција није била наведена у закону. На основу изложеног, може се закључити да је *Bundesverfassungsgericht* био спреман да уважи порескополитичке или административно-техничке разлоге за неједнак третман само уколико би они могли да се оправдају довољно јасним и убедљивим аргументима.³⁰ На пример, нормирани трошкови (уместо стварних трошкова, који би се, уз подношење релевантних доказа, утврђивали у сваком конкретном случају) нису окарактерисани као супротни принципу једнакости, јер су оправдани са административног становишта.³¹ Суд је, такође, сматрао да не представља неједнак третман ни изузимање од опорезивања накнада за медицинску помоћ које послодавци исплаћују запосленима у јавном сектору, док таква пореска олакшица није призната ако се иста врста накнаде исплаћује запосленима у приватном сектору, наводећи као разлог да су „таква плаћања у јавном сектору подвргнута државној ревизији, док у приватном сектору нису“.³² Али, за изузимање од опорезивања посебног додатка запосленима у државној служби, који није повезан са стварним трошковима, већ служи само као подстицај да се прихвати запослење у одређеним подручјима, утврђено је да представља повреду клаузуле о једнакости.³³

Насупрот овако развијеној уставносудској пракси у Немачкој, уставни судови у Француској и Италији су наступали са знатно више опреза у оцењивању да ли је неки порески закон у нескладу са принципом једнакости. Француски Уставни савет је у неколико случајева установио да је повређена процедурална једнакост пред законом. Тако је Предлог финансијског закона за 1974. годину садржао одредбу по којој би порески обвезник, чији је доходак изнад одређеног нивоа, да би избегао да му се доходак утврђује

³⁰ Види: Victor Thuronyi, *op. cit.*, стр. 85.

³¹ BVerfGE 78, 214 (1988).

³² BVerfGE 83, 395 (1991).

³³ BVerfGE 99, 286 (1998).

на бази индиција о стилу живота, могао да доказује да није имао скривене изворе прихода, док то право није припадало обвезницима са дохотком испод законског нивоа. Овакво решење Уставни суд је оценио као супротно начелу процедуралне једнакости.³⁴ Такође, у супротности са принципом једнакости у процесном смислу оцењено је и решење по којем је рок застарелости скраћен само за оне пореске обвезнике који остварују приходе искључиво по основу зарада или пензија. Уставни савет је закључио да су неједнаком третману подвргнути порески обвезници који, поред зарада или пензија, остварују приходе и по неким другим основама, независно од тога што ти други приходи могу да буду врло мали.³⁵ Међутим, Уставни савет се ретко одлучивао на то да испитује и одлучује о неједнакости у материјалном смислу, углавном због тога што се у Француској закони могу оцењивати са становишта уставности само пре њиховог доношења.³⁶ Међутим, у неким случајевима је, ипак, утврдио постојање материјалне неједнакости у постојећим пореским решењима. Тако је, на пример, код пореза на енергију утврдио непостојање ближе везе између уведеног пореза и прокламованог циља (смањења емисије угљен-диоксида), што значи да би једно предузеће могло да дође у ситуацију да плаћа већи износ пореза од другог, иако су му емисије CO₂ мање.³⁷

Анализа постојеће уставне праксе у Републици Србији навела нас је на закључак да се Уставни суд ретко одлучује да поништи неку законску одредбу, позивајући се на повреду уставног начела једнакости, а критеријум пропорционалности између циља и употребљеног средства практично не користи. Примера ради, поводом захтева за оцену уставности одредбе члана 174. став 3. Закона о пензијском и инвалидском осигурању³⁸, која је предвиђала да лице које је обавезно осигурано по основу запослења, а самостално обавља привредну или другу делатност,

³⁴ Conseil constitutionnel, Decision No. 51 DC, Rec. 25, 27.12.1973.

³⁵ Conseil constitutionnel, Decision No. 86–209 DC, Rec. 86, 3.07.1986.

³⁶ Упореди: Victor Thuronyi, *op. cit.*, стр. 91.

³⁷ Conseil constitutionnel, Decision No. 2000–441, Rec. 201, 28.12.2000.

³⁸ *Службени гласник РС*, бр. 34/2003.

мора да плаћа допринос за пензијско и инвалидско осигурање и као запослени, и као осигураник самосталних делатности (дакле, по два основа – прим. аутора), Уставни суд је оценио да законодавац није повредио принцип једнакости грађана, јер се „оспореном одредбом утврђена обавеза плаћања доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање по основу обављања одређених послова једнако односи на све грађане који се налазе у истој правној ситуацији.³⁹ “ Са сличном аргументацијом донео је и своју одлуку у вези с испитивањем уставности законског решења, према којем привредни субјекти плаћају двоструко већи износ судских такси у поступцима пред трговинским судовима, него у поступцима пред другим редовним судовима.⁴⁰ Уставни суд Србије наводи да је „различито одмеравање судских такси у зависности од врсте судског поступка ствар опредељења законодавца... Међутим, сви привредни и други правни субјекти, који се нађу у својству учесника у судском поступку, у идентичној правној ситуацији, под једнаким условима имају обавезу да измире прописану висину судске таксе.⁴¹ “ Због тога је, и у овом случају, Уставни суд Србије оценио да није повређен принцип једнакости.

6. Закључак

Иако уставни прокламују једнакост грађана пред законом, која обезбеђује владавину права у савременим демократским државама, могућности за потпуну примену овог принципа су релативизоване у пореском праву. Порески закони, по својој природи, праве одређене разлике, позивајући се на социјалнополитичке, еколошке, административне или неке друге разлоге. Међутим, све разлике би требало да буду засноване на објективним и разумним оправдањима; другим речима, употребљена средства (нпр. пореске

³⁹ Види: Одлука Уставног суда IY-39/2004, од 16.09.2004. године, *Службени гласник РС*, бр. 122/2004.

⁴⁰ Члан 40. ст. 3. и 4. Закона о судским таксама, *Службени гласник РС*, бр. 28/94, 53/95, 16/97, 34/01 и 9/02.

⁴¹ Види: Одлука Уставног суда Србије, IY-275/2002, од 27.11.2003. године.

олакшице) треба да буду у сразмери са намераваним циљем пореског прописа, формулисаним у закону. И док је уставносудска пракса у појединим европским државама показала спремност да се „повлачење разлика“ у опорезивању толерише, уколико су задовољени поменути критеријуми, српски Уставни суд је изградио доктрину „једнакости у истој правној ситуацији“, за коју је упитно да ли може издржати тест непостојања дискриминације *vis-à-vis* оних чија је економска снага иста, а нису „у истој правној ситуацији“.

Prof. Dr. Dejan Popović, Faculty of Law, University of Belgrade

Prof. Dr. Gordana Ilić-Popov, Faculty of Law, University of Belgrade

EQUALITY OF CITIZENS IN THE TAX LAW

Summary

The contemporary constitutions proclaim the principle of equality of citizens before the law. This principle is also applied to the tax treatment and is assured through the universality of the tax liability. The question is whether the tax reliefs violate the principle of equality. The European Court of Human Rights holds that the principle of equality will not be infringed if there is a legitimate government policy goal and if a reasonable proportionality between the means used and the intended goal exists. After having ascertained that the equitable taxation is based on an ability-to-pay standard (manifested through income, capital and consumption), while warning that in the case of fees the benefit principle is relevant, the authors analyse the role of constitutional courts in protecting the equality of citizens in taxation. While the constitutional courts' jurisprudence in a number of European countries tolerates „drawing of differences“ in taxation provided that the criteria of proportionality and legitimacy of the goal are met, the Constitutional Court of Serbia established an „equality in the same legal situation“ doctrine, the capacity of which to pass a test of non-discrimination of those whose ability-to-pay is the same but who do not find themselves „in the same legal situation“ is disputable.

Key words: *principle of equality, ability-to-pay, universality of taxation, proportionality between the means and the goal, benefit principle*