

Република Србија

УСТАВНИ СУД

Број: IУз-128/2011

\_\_\_\_\_ 2012. године

Б е о г р а д

Уставни суд у саставу: председник др Драгиша Б. Слијепчевић и судије др Оливера Вучић, Братислав Ђокић, Весна Илић Прелић, др Горан Илић, Катарина Манојловић Андрић, мр Милан Марковић, др Боса Ненадић, Милан Станић, др Драган Стојановић, Томислав Стојковић, Сабахудин Тахировић и Предраг Ћетковић, на основу члана 167. став 1. тачка 1. Устава Републике Србије, на седници одржаној 8. новембра 2012. године, донео је

О Д Л У К У

Утврђује се да одредба члана 9. став 1. тачка 16) Закона о порезу на доходак грађана ("Службени гласник РС", бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06 и 65/06), у делу који гласи: "за спровођење избора или", није у сагласности с Уставом.

О б р а з л о ж е њ е

Уставном суду поднета је иницијатива за покретање поступка за оцену уставности одредбе члана 9. став 1. тачка 16) Закона о порезу на доходак грађана ("Службени гласник РС", бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06 и 65/06), у делу који гласи: "за спровођење избора или". По мишљењу иницијатора, одредба наведеног члана Закона у оспореном делу у супротности је са одредбама чл. 3, 6, 51, 60, 69, 91. и 96. Устава Републике Србије. Иницијатор истиче да су, полазећи од члана 69. Устава који гарантује грађанима право на социјалну заштиту, чланом 9. Закона о порезу на доходак грађана предвиђена ослобођења од плаћања пореза на доходак грађана који угрожени грађани остварују као ратни инвалиди, родитељски дечји додатак, накнаду за туђу негу и помоћ, накнаду за време незапослености, накнаду за помоћ у случају смрти и сл. Међутим, према наводима иницијатора, у категорију социјално угрожених грађана којима помажу сви порески обвезници у Републици Србији плаћањем пореза „увршћена је на неуставан, незаконит и неморалан начин категорија функционера Републичке изборне комисије чије су накнаде за рад изузете од опорезивања". Према мишљењу иницијатора, оспорени део законске регулативе супротан је и члану 91. Устава који утврђује општу обавезу плаћања пореза и других дажбина према економској моћи обвезника.

Наведена иницијатива је, сагласно Закључку са седнице Суда од 10. марта 2011. године, достављена на мишљење Народној скупштини, али како у остављеном року, а ни накнадно, Народна скупштина није доставила тражено мишљење, Суд је одлучио да настави поступак, сагласно одредби члана 34. став 3. Закона о Уставном суду ("Службени гласник РС", бр. 109/07 и 99/11). Уставни суд је на седници одржаној 13. јуна 2012. године донео Решење о покретању поступка за утврђивање неуставности одредбе члана 9. став 1. тачка 16) Закона о порезу на доходак грађана ("Службени гласник РС", бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06 и 65/06), у делу који гласи: „за спровођење избора или“. Ово Решење је Уставни суд 11. јула 2012. године доставио Народној скупштини, ради давања одговора, а Народна скупштина је 23. октобра 2012. године доставила Суду одговор.

У одговору, који је у име Народне скупштине дао Одбор за уставна питања и законодавство, између осталог, наводи се да пореска ослобођења и изузимања од опорезивања представљају један од основних елемената пореске политике, односно уређења фискалног система и да је законодавац слободан у избору и нема уставних ограничења у изналажењу најцелисходнијих решења за уређење тог система. Истиче се да се порез на доходак грађана, према одредби члана 2. став 1. Закона о порезу на доходак грађана, плаћа на приходе из свих извора осим оних који су посебно изузети тим законом. С тим у вези, наводи се да је одредба члана 9. став 1. тачка 16) наведеног Закона израз пореске политике која се остварује кроз изузимање одређених примања од опорезивања, руковођене критеријумом целисходности и мерама које су неопходне у циљу остваривања одређене пореске политике, те да је законодавац мотивисан социјално-политичким и економско-политичким разлозима, прописао пореско изузимање од опорезивања одређених врста примања, тако што је таксативно набројао та примања. Оспорена законска одредба односи се на физичка лица која обављају неку активност, независно од професије и функције коју обављају и која остварују приход од обављања активности која је предмет опорезивања порезом на доходак грађана. Поред овога, давалац одговора истиче да су примања лица која су именована у органе за спровођење избора по својој природи привременог карактера, да се средства за њих обезбеђују у буџету и да се оспореним пореским изузимањем постиже неутралан финансијски ефекат на приходе и расходе буџета. Према наводима одговора, како су примања физичких лица која подлежу опорезивању порезом на доходак грађана прописана Законом, при чему су наведене врсте примања које су изузете од опорезивања, та примања не могу ни да представљају приходе физичких лица који, као израз њихове економске снаге, подлежу опорезивању. Стога, предлаже се да Уставни суд одбије захтев из поднете иницијативе, као неоснован.

У поступку пред Уставним судом утврђено је следеће:

Законом о порезу на доходак грађана ("Службени гласник РС", бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06 и 65/06) прописано је да порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак, и то на приходе из свих извора, сем оних који су "посебно изузети овим законом" (члан 1. став 1. и члан 2. став 1). Одредбом члана 9. став 1. тачка 16) Закона о порезу на доходак грађана у оспореном делу, прописано је да се не плаћа порез на доходак грађана на примања остварена по основу накнада за рад лица у органима за спровођење избора или за попис становништва, а иницијативом је изричито оспорен део одредбе који гласи: "за спровођење избора или", будући да се накнаде за рад остварене из наведеног извора прихода изузимају од опорезивања овом врстом пореза.

За оцену уставности наведене одредбе Закона у оспореном делу од значаја су одредбе Устава Републике Србије којима је утврђено: да је држава заснована на владавини права и социјалној правди, начелима грађанске демократије, људским и мањинским правима и слободама и припадности европским принципима и вредностима (члан 1.); да је владавина права основна претпоставка Устава која почива на неотуђивим људским правима и остварује се слободним и непосредним изборима, уставним јемствима људских и мањинских права, поделом власти, независном судском влашћу и повиновањем власти Уставу и закону (члан 3.); да је правни поредак јединствен (члан 4. став 1.); да су пред Уставом и законом сви једнаки 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 (члан 21. ст. 1. и 3.); да је обавеза плаћања пореза и других дажбина општа и заснива се на економској моћи обвезника (члан 91. став 2.); да Република Србија уређује и обезбеђује, поред осталог, порески систем (члан 97. став 1. тачка 6).

Полазећи од наведених одредаба Устава, Уставни суд је оценио да се оспореним делом одредбе члана 9. став 1. тачка 16) Закона повређују уставни принципи из члана 21. ст. 1. и 3. којима се гарантује једнакост свих пред Уставом и законом и забрањује свака дискриминација по било ком основу, као и уставни принцип из члана 91. став 2. Устава којим је пореска обавеза конституисана као општа обавеза која се заснива на економској моћи обвезника. Наиме, према оцени Суда, прописујући изузимање од плаћања пореза на доходак грађана за накнаде за рад лицима у органима за спровођење избора законодавац није узео у обзир наведени Уставом установљени критеријум који представља основни услов на коме се заснива уређење пореског система, а то значи и прописивање пореске обавезе и пореских ослобођења (изузимања), као елемената овог система. Уставни принцип општости пореске обавезе подразумева да сва лица која су порески субјекти плаћају порезе ради обезбеђивања финансијских средстава за подмирење различитих јавних расхода. Начело општости опорезивања у тесној је вези и са пореским начелом равномерности опорезивања које подразумева да сваки порески субјекат плаћа порез сразмерно својој економској снази која је изражена кроз његов доходак или имовину. Према оцени Уставног суда, наведеном одредбом Закона у оспореном делу повређује се и уставни принцип забране дискриминације из члана 21. Устава. Суд сматра да прописивање ослобађања од плаћања пореза за накнаде које остварује наведена категорија лица, а које су предмет оспоравања у овом уставносудском спору, доводи ова лица у другачији порески положај у односу на остале пореске обвезнике, а да овакво разликовање нема објективног и рационалног оправдања, нити се њиме тежи одређеном легитимном циљу у сфери пореске политике, као што не постоји ни рационална сразмерност између пореских мера (односно прописивања пореског ослобођења за накнаде одређене категорије лица) и легитимног циља чијој се реализацији у конкретном случају тежи. У оквиру система опорезивања, пореска ослобођења су инструменти пореске политике који служе остваривању различитих пореских циљева који, начелно посматрано, могу бити економске природе (привредни подстицај), социјалне природе (заштита егзистенционалног минимума грађана - изузимање примања остварених по основу прописа о правима ратних инвалида, корисницима накнаде за туђу помоћ и негу и телесно оштећење, накнада за време незапослености и материјалног обезбеђења и др.), демографске природе (изузимање од опорезивања дечијег и материнског додатка и новчане помоћи за опрему новорођене деце), политичке природе, израз одређене културне, образовне политике, као и политике у области спорта итд. Сврха пореских ослобођења није стицање одређених пореских привилегија и бенефиција независно од економске снаге обвезника, већ је интенција ових мера пореске политике да се уважавају одређени разлози економске, социјалне, политичке и друге природе и у складу са њима пропишу одговарајуће пореске погодности, укључујући и изузимања од опорезивања (тј. потпуна пореска ослобођења). Уставни суд констатује да на основу овлашћења из члана 97. став 1. тачка 6. Устава држава има, приликом уређивања пореског система, широко поље слободне процене, али нема и апсолутно, односно дискреционо право, већ је и у вршењу ове функције законодавац везан Уставом, односно основним уставним принципима на којима се темељи правни поредак земље. Различити законски третман пореских субјеката, па и у домену пореских ослобођења и олакшица, неспорно доводи у питање уставно начело забране дискриминације, уколико се то разликовање не може објективно и разумно оправдати. Када се ради о прописивању пореске погодности из оспореног дела одредбе члана 9. став 1. тачка 16) наведеног Закона, Уставни суд је утврдио да законодавац у свом одговору није навео ни један основан разлог утемељен на Уставу, који би потврђивао постојање посебног, легитимног циља за неједнаки третман ове категорије пореских субјеката. Суд, наиме, сматра да се као такви не могу прихватити наводи из одговора да је законодавац приликом доношења оспореног решења био мотивисан "социјално-политичким и економско-политичким разлозима", посебно када се има у виду да су ови разлози формулисани на уопштен начин, односно да нису ближе опредељени, нити је конкретно назначено у чему се састоје социјално-политички, односно економско-политички циљеви који се остварују установљеним олакшицама. Такође, не могу се прихватити као основани ни наводи доносиоца да је оспорено законско решење израз пореске политике која се остварује кроз изузимање одређених примања од опорезивања, руководећи се критеријумом целисходности и мерама које су неопходне у циљу остваривања пореске политике, те да је законодавац у принципу слободан у избору и да нема уставних ограничења у изналажењу најцелисходнијих решења за уређивање пореског система. Дакле, према схватању Уставног суда, законодавац јесте самосталан у уређивању пореског система, али мора водити рачуна да пореским мерама не повређује основна уставна начела на којима се темељи правни поредак земље који је јединствен, а тим начелима се гарантује да су сви једнаки пред Уставом и законом и да је забрањена свака дискриминација по било ком основу (члан 21. ст. 1. и 3.), те да је плаћање пореза општа обавеза која се заснива на економској моћи обвезника (члан 91. став 2.). Стога је, оваквим пореским изузимањем, по оцени Суда, повређен уставни принцип забране дискриминације из члана 21. ст. 1. и 3. Устава.

Уставни суд, такође, оцењује да се наведеном одредбом Закона у оспореном делу задире и у основне принципе о владавини права и социјалној правди из чл. 1. и 3. Устава, с обзиром на то да порески систем и пореска политика коју Закон изражава треба да се заснивају на начелима једнакости и праведности, из чега произлази и потреба да пореско оптерећење буде равномерно распоређено на пореске обвезнике, сагласно њиховим приходима, а што се оспореним законским решењем не чини.

На основу изнетог, Уставни суд је утврдио да одредба члана 9. став 1. тачка 16) Закона о порезу на доходак грађана ("Службени гласник РС", бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06 и 65/06), у делу који гласи: "за спровођење избора или", није у сагласности с Уставом.

У погледу осталих навода иницијатора и разлога оспоравања, Уставни суд констатује да се оспорена одредба Закона не може доводити у уставноправну везу са осталим одредбама Устава на које иницијатор указује, те да ови разлози и објашњења иницијатора не могу бити од утицаја на одлучивање Уставног суда у овој уставноправној ствари.

Полазећи од изложеног, на основу одредаба члана 42а став 1. тачка 2) и члана 45. став 1. тачка 1) Закона о Уставном суду, Уставни суд је донео Одлуку као у изреци.

На основу члана 168. став 3. Устава одредба члана 9. став 1. тачка 16) Закона о порезу на доходак грађана наведеног у изреци, у делу који гласи: "за спровођење избора или", престаје да важи даном објављивања Одлуке Уставног суда у „Службеном гласнику Републике Србије“.

ПРЕДСЕДНИК

УСТАВНОГ СУДА

др Драгиша Б. Слијепчевић

4585012.0068.141/1

см