

**Odluka / rješenje:** Odluka o odbijanju zahtjeva za signaturu "I"

- Ustavni sud u provedbi ustavnosudskog nadzora poreznih propisa nije ovlašten prosuđivati svrsishodnost i opravdanost općeg poreznog sustava, odnosno pojedinih poreznih oblika u Republici Hrvatskoj.
- Ustavno jamstvo jednakosti svih pred zakonom (članak 14. stavak 2. Ustava), koje je poseban izraz jednakosti kao najviše vrednote ustavnog poretka Republike Hrvatske (članak 3. Ustava) ne zahtijeva jednak doprinos svakog građanina u podmirenju javnih troškova. To jamstvo zahtijeva da svaki građanin u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima bude na jednak način obavezan u pogledu financiranja općih državnih i javnih zadaća.
- ZoPPPM otvara mogućnost da drugi aspekti socijalne države ostanu netaknuti u uvjetima gospodarske krize, kao očuvanje različitih socijalnih davanja koja se financiraju iz državnog proračuna, a koja su izraz državne skrbi za socijalno najranjivije pojedince ili skupine.
- Potpunu razmjernost, jednakost i pravednost nije moguće postići ni u jednom poreznom propisu.
- Privremeno ubiranje posebnog poreza zasnovano je na kvalificiranom javnom interesu, pa pojedine razlike koje ZoPPPM stvara među svojim adresatima, iako podložne kritici, ne dosižu stupanj zbog kojeg bi se taj zakon u ovom trenutku mogao proglasiti nesuglasnim s Ustavom.

**Objave:**

**Zaključak:**

- I. Odbija se zahtjev za ocjenu suglasnosti s Ustavom članka 1. stavka 1., članka 3. i članka 5. stavka 1. Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke ("Narodne novine", broj 94/09.).
- II. Ne prihvaćaju se prijedlozi za pokretanje postupka za ocjenu suglasnosti s Ustavom Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke ("Narodne novine", broj 94/09.).
- III. Ustavni sud utvrđuje da je Zakon o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke ("Narodne novine", broj 94/09.) u suglasnosti s člankom 14. Ustava od dana njegova stupanja na snagu (1. kolovoza 2009.), koja je suglasnost pravna posljedica stupanja na snagu Zakona o posebnom porezu na primitke od samostalne djelatnosti i ostale primitke ("Narodne novine", broj 119/09.).
- IV. Vlada Republike Hrvatske dužna je u okviru svojih ustavnih ovlasti:
  - a) u razdoblju do 31. prosinca 2010. pratiti i stalno ispitivati daljnje postojanje nužne potrebe za posebnim porezom u obliku uvedenom Zakonom o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke ("Narodne novine", broj 94/09.), i
  - b) predložiti Hrvatskom saboru usklađivanje posebnog poreza ovisno o padu intenziteta gospodarske krize u Republici Hrvatskoj u razdoblju do 31. prosinca 2010., odnosno njegovo ukidanje i prije tog roka.
- V. U slučaju iz točke IV. b) ove izreke mora biti osigurana porezna jednakost poreznih

obveznika obuhvaćenih Zakonom o posebnom porezu na primitke od samostalne djelatnosti i ostale primitke ("Narodne novine", broj 119/09.) s poreznim obveznicima obuhvaćenim Zakonom o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke ("Narodne novine", broj 94/09.).

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

---

Ustavni sud Republike Hrvatske, u sastavu Jasna Omejec, predsjednica Suda, te suci Mato Arlović, Marko Babić, Snježana Bagić, Slavica Banić, Mario Jelušić, Davor Krapac, Ivan Matija, Antun Palarić, Aldo Radolović, Duška Šarin, Miroslav Šeparović i Nevenka Šernhorst u povodu zahtjeva za ocjenu suglasnosti zakona s Ustavom i prijedloga za pokretanje postupka za ocjenu suglasnosti zakona s Ustavom, na sjednici održanoj 17. studenoga 2009. godine donio je

### **ODLUKU I RJEŠENJE**

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

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

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

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

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

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

**V.** U slučaju iz točke IV. b) ove izreke mora biti osigurana porezna jednakost poreznih obveznika obuhvaćenih Zakonom o posebnom porezu na primitke od samostalne

djelatnosti i ostale primitke ("Narodne novine", broj 119/09.) s poreznim obveznicima obuhvaćenim Zakonom o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke ("Narodne novine", broj 94/09.).

**VI.** Ova odluka i rješenje objaviti će se u "Narodnim novinama".

## **O b r a z l o ž e n j e**

**1.** Predsjednik Republike Hrvatske, Stjepan Mesić (u daljnjem tekstu: podnositelj zahtjeva), na temelju članka 35. alineje 3. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske ("Narodne novine", broj 99/99., 29/02. i 49/02. - pročišćeni tekst, u daljnjem tekstu: Ustavni zakon), podnio je Ustavnom sudu Republike Hrvatske zahtjev za ocjenu suglasnosti s Ustavom Republike Hrvatske članka 1. stavka 1., članka 3. i članka 5. stavka 1. Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke ("Narodne novine", broj 94/09.; u daljnjem tekstu: ZoPPPM).

**2.** Prijedloge za pokretanje postupka za ocjenu suglasnosti s Ustavom pojedinih odredbi ZoPPPM-a ili ZoPPPM-a u cijelosti podnijelo je do 1. listopada 2009. godine 35.441 fizička i pravna osoba (u daljnjem tekstu: predlagatelji). Podaci o predlagateljima sadržani su u posebnom dodatku I. rješenja koji se smatra njegovim sastavnim dijelom.

Podaci o predlagateljima koji su prijedloge podnijeli poslije 1. listopada 2009. godine bit će sadržani u posebnom dodatku II. koji se također smatra sastavnim dijelom rješenja. Poseban dodatak II. bit će objavljen u "Narodnim novinama" i na internetskoj stranici Ustavnog suda ([www.usud.hr](http://www.usud.hr)) nakon što se u cijelosti okonča postupak ustavnosudske obrade podataka o predlagateljima.

Dan objave u "Narodnim novinama", službenom listu Republike Hrvatske, posebnog dodatka I., odnosno posebnog dodatka II. smatra se danom dostave ove odluke i rješenja svakom pojedinom predlagatelju navedenom u jednom, odnosno drugom dodatku.

### **A. POSTUPAK PRED USTAVNIM SUDOM**

**3.** Postupak za ocjenu suglasnosti ZoPPPM-a s Ustavom pokrenut je 6. kolovoza 2009., zaprimanjem zahtjeva podnositelja u Ustavnom sudu (članak 35. alineja 3. Ustavnog zakona).

Ustavni sud u provedenom je ustavnosudskom postupku zatražio:

- očitovanje i radne materijale Hrvatskog sabora, donositelja ZoPPPM-a,
- očitovanje Vlade Republike Hrvatske, predlagatelja ZoPPPM-a, te pisani radni materijal i popratnu dokumentaciju koju je Vlada Republike Hrvatske pripremila za savjetodavnu raspravu 23. listopada 2009. (v. toč. 3.1. obrazloženja ove odluke i rješenja),

- pisana znanstvena mišljenja znanstvenih savjetnika Ustavnog suda o zahtjevu podnosioca i prijedlozima predlagatelja kojima se osporava suglasnost ZoPPPM-a s Ustavom.

Radni materijali Hrvatskog sabora koji su dostavljeni Ustavnom sudu sadrže:

a) Prijedlog Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke, s Konačnim prijedlogom Zakona, hitni postupak, prvo i drugo čitanje, P.Z. br.414, koji je predsjedniku Hrvatskoga sabora dostavila Vlada Republike Hrvatske aktom od 24. srpnja 2009. godine.

b) Fonogram rasprave o Prijedlogu Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke, s Konačnim prijedlogom Zakona, hitni postupak, prvo i drugo čitanje, P.Z.br. 414.

c) Izvješće Odbora za zakonodavstvo o Prijedlogu Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke, s Konačnim prijedlogom Zakona, hitni postupak, prvo i drugo čitanje, br. 414.

d) Izvješće Odbora za rad i socijalno partnerstvo o Prijedlogu Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke, s Konačnim prijedlogom Zakona, hitni postupak, prvo i drugo čitanje, br. 414.

e) Izvješće Odbora za lokalnu i područnu (regionalnu) samoupravu o Prijedlogu Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke, s Konačnim prijedlogom Zakona, hitni postupak, prvo i drugo čitanje, br. 414.

f) Izvješće Odbora za financije i državni proračun o Prijedlogu Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke, s Konačnim prijedlogom Zakona, hitni postupak, prvo i drugo čitanje, br. 414.

g) Amandmane Vlade Republike Hrvatske na Prijedlog Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke, s Konačnim prijedlogom Zakona, hitni postupak, prvo i drugo čitanje, br. 414.

h) Amandmane zastupnika Silvana Hrelje na Prijedlog Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke, s Konačnim prijedlogom Zakona, hitni postupak, prvo i drugo čitanje, br. 414.

i) Amandmane Kluba zastupnika Hrvatskog demokratskog saveza Slavonije i Baranje (HDSSB) na Prijedlog Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke, s Konačnim prijedlogom Zakona, hitni postupak, prvo i drugo čitanje, br. 414.

**3.1.** Na temelju članka 49. stavka 1. Ustavnog zakona, Ustavni sud je 23. listopada 2009. održao savjetodavnu raspravu o osporenom ZoPPPM-u. Rasprava je održana u raspravnoj dvorani Ustavnog suda, a na njoj su sudjelovali predstavnici podnosioca

zahtjeva, pozvani predlagatelji, predstavnici Hrvatskog sabora, predstavnici Vlade Republike Hrvatske i pozvani znanstvenici iz područja ustavnog prava, financijskog prava, socijalne politike i filozofije politike. Savjetodavna je rasprava tonski snimana. Fonogram rasprave sastavni je dio spisa ovog predmeta.

**3.2.** Ustavni sud u ovom je ustavnosudskom postupku sazvao i *ad hoc* savjetodavne radne sastanke sa znanstvenim savjetnicima Ustavnog suda s Katedre za radno i socijalno pravo i Katedre za europsko javno pravo Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu o pojedinim konkretnim pitanjima vezanim uz određene aspekte osporenog ZoPPPM-a.

**3.3.** Ustavni sud u ovom je ustavnosudskom postupku koristio Venecijanski forum, poseban program Komisije za demokraciju putem prava Vijeća Europe (Venecijanske komisije), preko kojega je zatražio podatke o odgovarajućim mjerama koje su države članice Vijeća Europe poduzele zbog globalne gospodarske i financijske krize, a koje su usporedive sa zakonskom mjerom ustavnost koje se osporava u ovom postupku.

Do 10. studenoga 2009. Ustavni je sud primio očitovanja 21 države članice Vijeća Europe (Austrije, Bugarske, Češke, Estonije, Francuske, Gruzije, Irske, Latvije, Litve, Luksemburga, Makedonije, Monaka, Nizozemske, Njemačke, Poljske, Rumunjske, Portugala, Slovačke, Slovenije, Španjolske i Turske) te Bjelorusije, Brazila i Južnoafričke Republike.

**3.4.** Ustavni sud u ovom je ustavnosudskom postupku koristio mjerodavnu sudsku praksu Europskog suda za ljudska prava u Strasbourgu (u daljnjem tekstu: Europski sud) i praksu Saveznog ustavnog suda Savezne Republike Njemačke koja ima univerzalno značenje za rasvjetljavanje pitanja vezanih uz poreznu politiku u socijalnoj državi, odnosno za rasvjetljavanje obveza zakonodavca u primjeni načela porezne jednakosti i pravednosti.

**3.5.** Činjenice, statistički i drugi podaci, očitovanja, odgovori, mišljenja, stajališta, procjene i prijedlozi sadržani u pribavljenoj dokumentaciji iz prethodnih točaka iznose se u odgovarajućim dijelovima ove odluke i rješenja u sadržaju i opsegu koji je Ustavni sud ocijenio potrebnim.

## **B. OKOLNOSTI KOJE SU PRETHODILE ZoPPPM-u I POSTUPAK NJEGOVA DONOŠENJA**

**4.** U očitovanju Vlade Republike Hrvatske (klasa: 410-01/09-01/1451, urbroj: 513-07-21-01/09-4 od 7. listopada 2009.), koje je Ustavnom sudu dostavljeno na njegov zahtjev (klasa: 410-19/09-01/05, urbroj: 5030120-09-3 od 21. rujna 2009.), iznesen je podatak "da je uvođenje posebnog poreza inicijalno bio prijedlog sindikata tijekom socijalnog dijaloga koji je vođen prije donošenja rebalansa državnog proračuna." (str. 4.)

U radnim materijalima pripremljenim za savjetodavnu raspravu na Ustavnom sudu 23. listopada 2009., koje je Ustavni sud zatražio od Vlade Republike Hrvatske, sadržan je i

dopis predsjednika Udruge radničkih sindikata Hrvatske (u daljnjem tekstu: URSH) od 20. srpnja 2009., u kojem URSH predlaže Vladi Republike Hrvatske, Uredu za socijalno partnerstvo, "uvođenje privremene mjere u obliku tzv. 'kriznog poreza' ", i to "s obzirom na trenutno stanje javnih financija u Republici Hrvatskoj te nužnost brzog pronalaženja rješenja koja bi pomogla državi u očuvanju stabilnosti".

U navedenim je radnim materijalima sadržan i "Izvod iz rasprave na radnom sastanku predsjednice Vlade RH i suradnika s predstavnicima Hrvatske udruge poslodavaca, sindikata državnih i javnih službi te predsjednicima sindikalnih središnjica održanog dana 22. srpnja 2009. godine u Vladi RH, Trg sv. Marka 2", iz kojeg je fonograma razvidno da je uvođenje posebnog poreza, koji je radno nazivan i "porezom solidarnosti", bila tema te rasprave.

**4.1.** U Prijedlogu Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke, s Konačnim prijedlogom Zakona, hitni postupak, prvo i drugo čitanje, P.Z. br. 414, koji je predsjedniku Hrvatskoga sabora dostavila Vlada Republike Hrvatske aktom od 24. srpnja 2009. (u daljnjem tekstu: Prijedlog ZoPPPM-a), sadržani su razlozi zbog kojih je predloženo donošenje ZoPPPM-a.

U točki II. Prijedloga ZoPPPM-a pod naslovom "Ocjena stanja i osnovna pitanja koja se trebaju urediti Zakonom te posljedice koje će donošenjem Zakona proisteći" navedeno je:

*"a) Ocjena stanja*

*Povod za donošenje ovoga Zakona je gospodarska situacija u Republici Hrvatskoj u kojoj su zbog ekonomske i financijske krize prihodi Državnog proračuna znatno manji od potreba za uobičajeno financiranje svih javnih obveza, uključivo i mirovinskog osiguranja.*

*Svijet je prošle godine zahvatila financijska kriza, koja se krajem 2008, a posebice početkom 2009. godine počela prelijevati na realni sektor. Globalna gospodarstvena kriza očitovala se u negativnim stopama gospodarskog rasta diljem Europe i svijeta. Hrvatska također osjeća posljedice te krize, odnosno pad gospodarstvenih aktivnosti, što se očitovalo smanjenjem gospodarskog rasta od 6,7% u prvom tromjesečju 2009. godine. Prije svega, taj se pad aktivnosti manifestirao kao posljedica smanjenja potrošnje, ali i kao pad industrijske proizvodnje, građevinarstva, kao i robne razmjene s inozemstvom.*

*Ovakva kretanja ogledaju se u prikupljanju prihoda državnog proračuna koji bilježe pad na međugodišnjoj razini. Iz navedenih razloga opravdano je u vremenu trajanja negativnih kretanja djelovati kako na rashodnu tako i na prihodnu stranu proračuna s ciljem da se javne financije usklade s realnim mogućnostima.*

*Stoga se pokazala prijevka potreba za ostvarivanjem ušteda, gdje god je to moguće, uključujući tu i područja plaća i mirovinskog osiguranja. U tu svrhu, predloženim Zakonom bi se za razdoblje od dana stupanja na snagu ovoga Zakona do 31. prosinca 2010. godine primjenjivao poseban porez na plaće i mirovine, uključujući obustavu usklađivanja mirovina radi smanjivanja ukupnih rashoda državnog proračuna. (...)*

*c) Posljedice koje će donošenjem zakona proisteći*

*Donošenjem i primjenom ovoga Zakona cijeni se da će se posebnim porezom na plaće i mirovine, kao i neusklađivanjem mirovina, u 2010. godini ostvariti dodatni prihodi Državnog proračuna od oko 2 milijarde i 120 milijuna kuna, uz istodobno smanjivanje rashoda Državnog proračuna od oko 630 milijuna kuna."*

U točki IV. Prijedloga zakona pod naslovom "Prijedlog za donošenje Zakona po hitnom postupku" navedeno je da se, sukladno članku 159. Poslovnika Hrvatskog sabora ("Narodne novine", broj 6/02., 41/02. i 86/08.), predlaže donošenje ZoPPPM-a po hitnom postupku, "u cilju gospodarske i fiskalne prilagodbe u svezi s rebalansom državnog proračuna".

Predlagatelj ZoPPPM-a se pozvao na članak 2. stavak 4. u vezi s člancima 16. i 51. Ustava kao na ustavnu osnovu za donošenje ZoPPPM-a.

O Prijedlogu ZoPPPM-a očitovala su se četiri parlamentarna odbora, kao nadležna radna tijela Hrvatskog sabora za tu točku dnevnog reda.

U izvješću o Prijedlogu Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke Odbor za zakonodavstvo podržao je donošenje ZoPPPM-a i nije se protivio prijedlogu Vlade Republike Hrvatske da se ZoPPPM donese po hitnom postupku, a ni prijedlogu da ZoPPPM stupi na snagu danom objave u "Narodnim novinama".

U izvješću o Prijedlogu Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke Odbora za rad i socijalno partnerstvo navedeno je da je u raspravi o Prijedlogu ZoPPPM-a izneseno mišljenje po kojemu bi trebalo teret gospodarske krize ravnomjernije raspodijeliti te uvesti, primjerice, porez na dividende i kamate. U raspravi se postavilo i pitanje uvođenja posebnog poreza i za samostalna zanimanja u kojima se ostvaruje nemala dobit. Nakon rasprave Odbor je većinom glasova (6 "za" i 1 "protiv") predložio Hrvatskom saboru da donese ZoPPPM.

Odbor za lokalnu i područnu (regionalnu) samoupravu u izvješću o Prijedlogu Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke navodi da je u raspravi postavljeno više pitanja vezanih uz provedbu ZoPPPM-a (primjerice: oporezuju li se prema tom zakonu prihodi od opcijskih dionica, bonusa, kamata i dr., zbrajaju li se prihodi ostvareni s više osnova i zbirno oporezuju i dr.), na koja je predstavnik predlagatelja odgovorio. Nakon provedene rasprave Odbor je većinom glasova (4 "za" i 3 "protiv") odlučio Hrvatskom saboru predložiti donošenje ZoPPPM-a.

Odbor za financije i državni proračun u izvješću o Prijedlogu Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke podržao je prijedlog Vlade Republike Hrvatske da se ZoPPPM donese po hitnom postupku. U raspravi je izneseno mišljenje da je država rebalansom proračuna za 2009. godinu trebala maksimalno smanjiti svoje troškove, a ne uvoditi poseban porez na plaće, mirovine i druge primitke. U vezi trajanja

ZoPPPM-a do 31. prosinca 2010. godine predloženo je da se, ukoliko se poboljša stanje u gospodarstvu, skрати rok primjene ZoPPPM-a. Odbor je većinom glasova (7 "za" i 2 "protiv") Hrvatskom saboru predložio donošenje ZoPPPM-a.

Hrvatski sabor je 27. srpnja 2009. prihvatio primjenu hitnog postupka (75 glasova "za", 26 "protiv" i 10 "suzdržanih").

Parlamentarna rasprava zaključena je 28. srpnja 2009. godine.

ZoPPPM je donesen na 13. izvanrednoj sjednici Hrvatskog sabora 31. srpnja 2009. većinom glasova ukupnog broja zastupnika (82 glasa "za", 45 "protiv" i 1 "suzdržan").

ZoPPPM je stupio na snagu 1. kolovoza 2009. godine.

### **C. SADRŽAJ ZoPPPM-a**

#### **5. ZoPPPM glasi:**

#### ***PREDMET ZAKONA***

##### ***Članak 1.***

*(1) Ovim se Zakonom, u uvjetima gospodarske krize u Republici Hrvatskoj, određuje poseban porez na plaće, mirovine i druge primitke za razdoblje od dana stupanja na snagu ovoga Zakona do 31. prosinca 2010. na načelima pravednosti, jednakosti i razmjernosti na temelju kojih je svatko dužan sudjelovati u podmiranju javnih troškova razmjerno svojim mogućnostima.*

*(2) Ovim se Zakonom određuje i obustava usklađivanja mirovina prema Zakonu o mirovinskom osiguranju u razdoblju od 1. siječnja 2010. do 31. prosinca 2010.*

##### ***Članak 2.***

*Poseban porez na plaće, mirovine i druge primitke prihod je državnog proračuna.*

#### ***OBVEZNIK OBRAČUNA I PLAĆANJA***

##### ***Članak 3.***

*Obveznik obračunavanja, obustavljanja i plaćanja posebnog poreza na plaće, mirovine i druge primitke je isplatitelj plaća, mirovina i drugih primitaka.*

#### ***POREZNA OSNOVICA***

##### ***Članak 4.***

*(1) Poseban porez na plaće, mirovine i druge primitke rezidenata plaća se na:*

- 1. primitke od nesamostalnog rada (plaću i mirovinu) prema Zakonu o porezu na dohodak,*
- 2. primitke od kojih se utvrđuje drugi dohodak prema Zakonu o porezu na dohodak,*
- 3. mirovine na koje se prema Zakonu o porezu na dohodak ne plaća porez na dohodak,*
- 4. primitke koji se fizičkim i pravnim osobama isplaćuju po osnovi dividendi i udjela u dobiti.*

*(2) U smislu ovoga Zakona, primicima od kojih se obračunava i plaća poseban porez na plaće smatraju se primici iz stavka 1. točke 1. ovoga članka umanjeni za izdatke*



*uplaćenih doprinosa iz primitka, uplaćene porezno priznate premije osiguranja, predujam poreza na dohodak i prirez porezu na dohodak.*

*(3) U smislu ovoga Zakona, primicima od kojih se obračunava i plaća poseban porez na mirovine smatraju se primici iz stavka 1. točke 1. ovoga članka umanjeni za izdatke uplaćenih doprinosa iz primitka, uplaćene porezno priznate premije osiguranja, predujam poreza na dohodak i prirez porezu na dohodak.*

*(4) U smislu ovoga Zakona, primicima od kojih se obračunava i plaća poseban porez na druge primitke smatraju se primici iz stavka 1. točke 2. ovoga članka umanjeni za izdatke uplaćenih doprinosa iz primitka, predujam poreza na dohodak i prirez porezu na dohodak.*

*(5) U smislu ovoga Zakona primicima od kojih se obračunava i plaća poseban porez na mirovine smatraju se i isplaćene mirovine iz stavka 1. točke 3. ovoga članka.*

*(6) Poseban porez na plaće, mirovine i druge primitke obračunava se i plaća od primitaka iz stavka 2. do 5. ovoga članka prije obustava na plaću i na mirovinu.*

*(7) U smislu ovoga Zakona, primicima od kojih se obračunava i plaća poseban porez na druge primitke smatraju se i isplaćene dividende i udjeli u dobiti iz stavka 1. točke 4. ovoga članka.*

## **POREZNA STOPA**

### **Članak 5.**

*(1) Poseban porez na plaće, mirovine i druge primitke plaća se:*

*1. po stopi od 2% na ukupni iznos plaće, mirovine i drugog primitka iz članka 4. stavka 2. do 7. ovoga Zakona ako je iznos veći od 3.000,00 kuna, a manji od 6.000,00 kuna ukupno u tijeku jednog mjeseca,*

*2. po stopi od 4% na ukupni iznos plaće, mirovine i drugog primitka iz članka 4. stavka 2. do 7. ovoga Zakona ako je iznos veći od 6.000,00 kuna ukupno u tijeku jednog mjeseca.*

*(2) Poseban porez na plaće, mirovine i druge primitke iz stavka 1. ovoga članka ne plaća se na isplate plaća po sudskim presudama i isplate mirovina za protekla porezna razdoblja, sukladno poreznim propisima, neovisno o iznosu.*

## **NAČIN PLAĆANJA POREZA**

### **Članak 6.**

*(1) Poseban porez na plaće, mirovine i druge primitke plaća se istodobno sa isplatom plaće, mirovine i drugih primitaka od kojeg se utvrđuje drugi dohodak te isplatom dividendi i udjela u dobiti.*

*(2) Iznimno od stavka 1. ovoga članka, Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje može poseban porez na mirovine uplatiti do kraja mjeseca u kojem je mirovina isplaćena.*

*(3) Isplatitelj je obavezan poseban porez na plaće, mirovine i druge primitke uplatiti na poseban račun sukladno posebnom propisu.*

## **RAZDOBLJE OBRAČUNA**

### **Članak 7.**

*Poseban porez na plaće, mirovine i druge primitke prema ovom Zakonu obračunava se i plaća na sve plaće, mirovine i druge primitke isplaćene u razdoblju od dana stupanja na snagu ovoga Zakona do 31. prosinca 2010.*

## IZVJEŠĆIVANJE

### Članak 8.

(1) *Isplatitelji plaće, mirovine i drugih primitaka obvezni su o tim isplaćenim primicima i uplaćenom posebnom porezu podnositi Poreznoj upravi propisano izvješće i to do petnaestog u mjesecu za prethodni mjesec.*

(2) *Ovlašćuje se ministar financija da pravilnikom podrobnije propiše način provedbe ovoga Zakona te sadržaj i oblik izvješća iz stavka 1. ovoga članka.*

(3) *Pravilnik iz stavka 2. ovoga članka ministar financija donijet će u roku od 30 dana od dana stupanja na snagu ovoga Zakona.*

## NADZOR

### Članak 9.

*Nadzor nad primjenom ovoga Zakona obavlja Ministarstvo financija – Porezna uprava i Financijska policija.*

## PRIMJENA DRUGIH PROPISA

### Članak 10.

*Na postupak pravne zaštite, obnovu postupka, zastaru, obračunavanje, naplatu posebnog poreza na plaće, mirovine i druge primitke te vođenje prekršajnog postupka primjenjuju se odredbe Općega poreznog zakona.*

## PREKRŠAJNE ODREDBE

### Članak 11.

(1) *Novčanom kaznom od 20.000,00 do 500.000,00 kuna kaznit će se za prekršaj pravna osoba:*

*1. ako u propisanom roku iz članka 6. ovoga Zakona ne uplati poseban porez na plaću, mirovinu i drugi primitak,*

*2. ako u propisanom roku ne dostavi propisano izvješće iz članka 8. ovoga Zakona.*

(2) *Novčanom kaznom od 5.000,00 do 100.000,00 kuna kaznit će se za prekršaj iz stavka 1. ovoga članka odgovorna osoba u pravnoj osobi.*

(3) *Novčanom kaznom od 5.000,00 do 100.000,00 kuna kaznit će se za prekršaj fizička osoba:*

*1. ako u propisanom roku iz članka 6. ovoga Zakona ne uplati poseban porez na plaću, mirovinu i drugi primitak,*

*2. ako u propisanom roku ne dostavi propisano izvješće iz članka 8. ovoga Zakona.*

## ZAVRŠNE ODREDBE

### Članak 12.

*U razdoblju važenja ovoga Zakona ne primjenjuje se odredba članka 5. stavka 5., a odredbe članka 81. stavka 2. i 3. i članka 86. Zakona o mirovinskom osiguranju ("Narodne novine", br. 102/98., 127/00., 59/01., 109/01., 147/02., 117/03., 30/04., 177/04., 92/05., 43/07., 79/07. i 35/08.) ne primjenjuju se od 1. siječnja 2010. do 31. prosinca 2010.*

### Članak 13.

*Ovaj Zakon stupa na snagu danom objave u "Narodnim novinama" i ostaje na snazi do 31. prosinca 2010., s tim što odredba članka 1. stavka 2. ovoga Zakona stupa na snagu*

1. siječnja 2010.

## **D. PRIGOVORI PODNOSITELJA ZAHTJEVA I PREDLAGATELJA O NEUSTAVNOSTI ZoPPPM-a**

### **Prigovori podnositelja zahtjeva**

**6.** U točki III. zahtjeva ("Obrazloženje") podnositelj zahtjeva iznosi sljedeće prigovore o neustavnosti ZoPPPM-a:

*"Odredbom članka 1. stavka 1. Zakona ne uređuje se na Ustavom propisan način sudjelovanje svih u podmirivanju javnih troškova. Naime, Zakonom se ne poštuju načela pravednosti, jednakosti i razmjernosti jer se u daljnjim odredbama Zakona, posebno, u članku 5. stavku 1. Zakona uvodi nejednakost i neravnopravnost u podmirivanju javnih troškova. Odredbom članka 51. stavka 1. Ustava izričito je propisano da je svatko dužan sudjelovati u podmirivanju javnih troškova, a u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima. U rečenoj odredbi Zakona ne vodi se računa o gospodarskim mogućnostima građana u podmirivanju javnih troškova jer predmetni Zakon najviše tereti građane s najmanjim primanjima, a oni sa primanjima koja premašuju iznose navedene u članku 5. stavku 1. točki 2. Zakona ne osjećaju teret poreznog opterećenja. Prema tome, članak 1. stavak 1. Zakona koji tvrdi da se Zakon temelji na načelima pravednosti, jednakosti i razmjernosti nije ustavan niti je u skladu s člankom 51. stavkom 1. Ustava jer podmirivanje javnih troškova nije uređeno u skladu s gospodarskim mogućnostima.*

*Propisivanjem da je obveznik obračunavanja, obustavljanja i plaćanja posebnog poreza na plaće, mirovine i druge primitke isplatitelj plaća, mirovina i drugih primitaka povrijeđena je odredba članka 5. stavka 1. Ustava po kojoj zakoni moraju biti u skladu s Ustavom, a ostali propisi u skladu s Ustavom i zakonom. Naime, člankom 49. stavkom 1. i 2. Ustava propisano je da su poduzetnička i tržišna sloboda temelj gospodarskog ustroja Republike Hrvatske te da država svim poduzetnicima osigurava jednak položaj. Država kao nositeljica vlasti, koristeći svoje zakonodavne ovlasti, uređuje gospodarske odnose u Republici Hrvatskoj propisivanjem pravnog položaja pravnih subjekata koji u gospodarskim odnosima sudjeluju kao poduzetnici. Djelujući na taj način država stvara pretpostavke za ispunjenje obveze koju ima prema odredbama članka 49. stavka 1. i 2. Ustava, a to je da jamstvom poduzetničke i tržišne slobode i osiguravanjem svim poduzetnicima jednakog pravnog položaja na tržištu, stvara temelje gospodarskog ustroja Republike Hrvatske. Nadležnost i ovlasti uprave trgovačkog društva te prava članova uprave trgovačkog društva i njihovih zaposlenika, propisani su Zakonom o trgovačkim društvima i statutom društva.*

*U konkretnom slučaju, smatram da je odredbom članka 3. Zakona isplatiteljima plaća poduzetnicima oduzeto pravo koje imaju prema mjerodavnom propisu, jer se plaće u trgovačkim društvima uređuju na način utvrđen pravilima toga društva te se navedenom odredbom ne poštuje Ustavom zajamčena poduzetnička i tržišna sloboda. Nedvojbeno je da se poduzetničke slobode mogu iznimno ograničiti zakonom, radi zaštite interesa i sigurnosti Republike Hrvatske, prirode, ljudskog okoliša i zdravlja ljudi (članak 50. stavak 2. Ustava). No, zakonodavna intervencija države u uređenje pitanja iz područja plaća*

*zaposlenika trgovačkih društava, ima za posljedicu neustavnost takvih zakonskih odredaba jer se njima ne štite interesi Republike Hrvatske.*

*Zakonodavcu se ne zabranjuje da obveze pojedinih istovrsnih ili sličnih skupina uređuje različito, ako se time ispravljaju postojeće nejednakosti ili ako za to postoje drugi opravdani razlozi. Međutim, diskriminatorno je u članku 5. stavku 1. Zakona uređeno uvođenje poreznih stopa jer za njih nema objektivnih i razmjernih kriterija odnosno ne postoji razmjernost između poreznog opterećenja. Prema tome, takovim uređenjem plaćanja posebnog poreza na plaće, mirovine i druge primitke ozbiljno je narušeno načelo zabrane diskriminacije po socijalnom podrijetlu i imovini, kao i jednakost svih pred zakonom. U članku 14. stavku 2. Ustav propisuje načelo jednakosti svih pred zakonom odnosno pruža jamstvo da će se zakoni u Republici Hrvatskoj primjenjivati jednako na sve građane, što primjenom osporavanog Zakona ne bi bilo ostvareno. Zakonom se dovodi u pitanje ustavno načelo ravnopravnosti građana. Zakonodavac ima pravo uvesti novi porez, no novim porezom ne mogu se diskriminirati građani. Razrez poreza mora ravnopravno obuhvaćati sve razrede, kao što ih obuhvaća i dosadašnja porezna skala koja svim građanima, sva primanja po osnovi osobnog dohotka, jednako oporezuje prema poreznim razredima. Stoga zakonodavac, koji ima pravo uvesti novi, tzv. krizni porez, dužan je voditi se ustavnošću toga Zakona te izbjeći diskriminaciju. Međutim, porezne stope propisane ovim Zakonom nisu uređene na način koji građanima jamči jednakost pred zakonom budući da teret poreznog opterećenja nije utvrđen razmjerno primanjima koja građani ostvaruju. Smatram da su uvođenjem posebnog poreza posebno pogođeni najsiromašniji slojevi društva odnosno većina građana s primanjima navedenim u članku 5. stavku 1. Zakona, no da građani koji ostvaruju mjesečna primanja u iznosima i deset puta višim od ovih navedenih ne osjećaju teret poreznog opterećenja. Država, kao jamac socijalnog blagostanja, dužna je voditi računa o svim građanima podjednako, poticati gospodarski napredak i socijalno blagostanje građana i štiti njihova prava i gospodarske mogućnosti. Odredbom članka 51. stavka 1. Ustava propisano je da se porezni sustav temelji na načelima jednakosti i pravednosti. Međutim, u članku 5. stavku 1. Zakona ne dolazi do izražaja načelo jednakosti i pravednosti poreznog sustava već se narušava navedeno načelo budući da poseban porez nije uređen na navedeni način već je utvrđen neobjektivno, neodmjereno, bez jasnih kriterija i neargumentirano."*

Podnositelj zahtjeva predlaže da Ustavni sud utvrdi nesuglasnost s Ustavom članka 1. stavka 1., članka 3. i članka 5. stavka 1. ZoPPPM-a te da ih ukine.

### **Prigovori predlagatelja**

7. Osim odredbi ZoPPPM-a ustavnost kojih u svom zahtjevu osporava podnositelj, predlagatelji osporavaju suglasnost s Ustavom i ostalih odredbi ZoPPPM-a, odnosno ZoPPPM u cijelosti.

Uz razloge koji su navedeni u zahtjevu podnositelja, ostali razlozi zbog kojih predlagatelji smatraju nesuglasnim s Ustavom pojedine odredbe ZoPPPM-a ili ZoPPPM u cijelosti mogu se sažeti u nekoliko skupina:

a) ZoPPPM nije u suglasnosti s jamstvom jednakosti svih pred zakonom (članak 14. stavak 2. Ustava), jer posebnim porezom na plaće, mirovine i druge primitke nisu obuhvaćene sve kategorije poreznih obveznika.

b) ZoPPPM nije u suglasnosti s načelom prema kojem je Republika Hrvatska socijalna država (članak 1. Ustava), jer ugrožava egzistenciju najsiromašnijih građana.

c) Članak 1. stavak 2. i članak 12. ZoPPPM-a, kojima se obustavlja usklađivanje mirovina prema Zakonu o mirovinskom osiguranju ("Narodne novine", broj 102/98., 127/00., 59/01., 109/01., 147/02., 117/03., 30/04., 177/04., 92/05., 79/07. i 35/08.; u daljnjem tekstu: ZMO) u razdoblju od 1. siječnja 2010. do 31. prosinca 2010., u suprotnosti su s ustavnim načelom vladavine prava (članak 3. Ustava).

d) ZoPPPM je organski zakon koji nije donesen propisanom većinom svih zastupnika u Hrvatskom saboru.

e) ZoPPPM nije organski zakon, ali su njime stavljene izvan primjene pojedine odredbe ZMO-a koji jest organski zakon.

f) ZoPPPM ima povratno djelovanje, koje je zabranjeno člankom 89. stavkom 4. Ustava, zato što su predmet oporezivanja i plaće, mirovine te drugi primici ostvareni u srpnju 2009., u vrijeme kad ZoPPPM još nije bio na snazi. On je stupio na snagu 1. kolovoza 2009. godine.

Podrobnija objašnjenja navedenih prigovora neustavnosti sadržana su u odgovarajućim dijelovima obrazloženja ove odluke i rješenja.

Predlagatelji predlažu da Ustavni sud ukine pojedine odredbe ZoPPPM-a ili ZoPPPM u cijelosti zbog nesuglasnosti s Ustavom.

*Zahtjev nije osnovan.*

*Prijedlozi nisu osnovani.*

## I.

8. Podnositelj zahtjeva osporava suglasnost s Ustavom članka 1. stavka 1., članka 3. i članka 5. stavka 1. ZoPPPM-a zahtijevajući od Ustavnog suda njihovo ukidanje. I pojedini predlagatelji osporavaju suglasnost s Ustavom samo pojedinih odredbi ZoPPPM-a.

Polazeći od predmeta uređenja i normativnog sadržaja ZoPPPM-a, Ustavni sud utvrđuje da je nesuglasnost s Ustavom samo pojedinih odredbi ZoPPPM-a i, sukladno tome, njegovo djelomično ukidanje praktički neostvarivo u pravnom smislu.

Poseban porez na plaće, mirovine i druge primitke jedini je predmet uređenja ZoPPPM-a, pri čemu ga on uređuje sveobuhvatno. Djelomično ukidanje ZoPPPM-a stoga ne bi

bilo dopustivo u pravnom smislu, jer bez odredbi, ukidanje kojih traže podnositelj zahtjeva i pojedini predlagatelji, ZoPPPM više ne bi imao pravnog smisla, a time ni obilježja zakona.

Ustavni sud smatra da je na ZoPPPM primjenjivo pravno stajalište Saveznog ustavnog suda Savezne Republike Njemačke (BVerfGE 21, 12, presuda Prvog senata od 20. prosinca 1966. - 1 BvR 320/57, 70/63) da se kod obuhvatnog poreznog predmeta praktično ne može pronaći formulacija kojom bi se neosporeni dio razgraničio od osporenog dijela zakona, odnosno da je razgraničenje moguće "samo na teorijskoj razini".

## **E. GRANICE OVLASTI USTAVNOG SUDA U KONTROLI POREZNIH PROPISA**

**9.** Porezi su jedan od ustavnopravno dopuštenih oblika miješanja države u privatnu imovinsku sferu pojedinca (obveza sudjelovanja u podmirenju javnih troškova propisana člankom 51. stavkom 1. Ustava u vezi sa socijalnom garancijom vlasništva sadržanom u članku 48. stavku 2. Ustava prema kojoj su nositelji vlasničkog prava i njihovi korisnici dužni pridonositi općem dobru).

U udžbeniku *Financijsko pravo i financijska znanost* autora Božidara Jelčića, Olivera Lončarić-Horvat, Jure Šimovića, Hrvoja Arbutine i Nikole Mijatovića (Narodne novine, Zagreb, 2008.) svrha oporezivanja objašnjava se na sljedeći način:

Za ostvarivanje brojnih zadataka i mjera, koje je država obvezna izvršiti na osnovi ustava, zakona i drugih propisa, potrebni su joj prihodi. Sredstva kojima država zadovoljava javne (državne) potrebe iz svoje nadležnosti nazivaju se javnim (državnim) prihodima (str. 49. i 50.). Javni prihodi služe za podmirivanje javnih (državnih) potreba koje su različite od osobnih potreba. Broj i intenzitet tih potreba determiniran je mnogim razlozima, kao što su, primjerice, uloga države u socioekonomskom životu zemlje, političko uređenje, gospodarska razvijenost, itd. Javni prihodi ubiru se u novcu. U suvremenim državama ti se prihodi samo iznimno i u manjoj mjeri ubiru u naturi. Prihodi države kojima ona zadovoljava javne potrebe dio su novostvorene vrijednosti. Ti se prihodi u pravilu ubiru iz izvora koji se ekonomski obnavljaju. Samo se iznimno državni prihodi formiraju iz imovine (realni porezi na imovinu) (str. 50. i 51.). Plaćanjem poreza smanjuje se ekonomska snaga onih koji nose porezni teret, pa dolazi do određenih promjena u njihovu društvenom statusu. Međutim, plaćanje poreza za porezne obveznike jest žrtva koju su dužni nositi (str. 85.). Kad je riječ o poreznim načelima, prednost se daje financijsko-političkim načelima izdašnosti i prilagodljivosti pred svim drugim poreznim načelima, budući da porezni sustav mora biti takav da se njegovom primjenom može ubrati dovoljno sredstava kojima će se uz prihode ubrane primjenom drugih financijskih instrumenata pokriti svi rashodi države (str. 179.-183.).

Povećani rashodi koji su uzrokovani prirodnim, političkim, gospodarskim, socijalnim i drugim potresima nužno zahtijevaju da se primjenom određenih iznimnih mjera, kao što je uvođenje novih poreza, osiguraju izvanredni prihodi kojima će se financirati ti izvanredni državni rashodi. Izvanredni javni prihodi ubiru se povremeno, za jednu ili

nekoliko godina te u pravilu služe za podmirivanje izvanrednih javnih potreba. Među izvanredne prihode ubrajaju se izvanredni porezi, darovi, reparacije, prisilni zajmovi i dr. (str.75.).

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

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

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

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

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

*(...)*

*8. Polazeći od navedene ustavne samostalnosti zakonodavca u uređivanju pojedinih pravnih odnosa, stajalište je Ustavnog suda da ustavnosudska ocjena suglasnosti zakona s Ustavom, u konkretnom slučaju, ne podrazumijeva ocjenu odabranog modela poreznog sustava Republike Hrvatske i njegova ustroja, posebno ne njegovu opravdanost i svrhovitost. Stajalište je izraženo u rješenju Ustavnog suda broj: U-I-2921/2003 i dr. od 19. studenoga 2008. ("Narodne novine", broj 137/08.).*

*Ustavnopravno pitanje, u tom smislu, ne može biti ni propisivanje pojedinih vrsta poreza,*

*kruga poreznih obveznika, visine poreznih stopa ni poreznih olakšica.*

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

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

Navedena pravna stajališta mjerodavna su i za ocjenu suglasnosti s Ustavom ZoPPPM-a.

**11.** Predmet je ovog ustavnosudskog postupka apstraktna kontrola suglasnosti zakona (ZoPPPM-a) s Ustavom. U tom je postupku Ustavni sud dužan razmotriti i ispitati jednu ograničenu zakonsku mjeru: uvođenje u porezni sustav Republike Hrvatske na određeno vrijeme, u uvjetima gospodarske krize, izvanrednog poreznog oblika, kojim se uz uobičajena, redovita porezna opterećenja dodatno, na razdoblje od najduže 17 mjeseci, opterećuju primanja (plaće, mirovine i drugi primici navedeni u članku 4. ZoPPPM-a) određenih kategorija poreznih obveznika.

ZoPPPM je, dakle, zakon koji nema systemska obilježja i koji važi do određenog roka (31. prosinca 2010.), protekom kojega prestaje njegovo djelovanje. Porezna mjera njime uvedena po svojoj je naravi izvanredna i privremena, a po krugu poreznih obveznika koje obuhvaća ona je i selektivna.

U ovom je ustavnosudskom postupku Ustavni sud u prvom redu dužan ispitati je li ZoPPPM - u svjetlu ustavnog koncepta Republike Hrvatske kao socijalne države (članak 1. Ustava) - u suglasnosti s temeljnim načelima i najvišim vrednotama ustavnog poretka, od kojih su za ovaj predmet najvažniji:

- jednakost, socijalna pravda i vladavina prava kao najviše vrednote ustavnog poretka (članak 3. Ustava),
- načelo zabrane diskriminacije (članak 14. stavak 1. Ustava),
- opće načelo jednakosti svih pred zakonom (članak 14. stavak 2. Ustava),
- posebno načelo porezne jednakosti i pravednosti (članak 51. stavak 2. Ustava),
- opće načelo razmjernosti (članak 16. stavak 1. Ustava) i
- posebno načelo razmjernosti u snošenju javnih troškova (članak 51. stavak 1. Ustava).

U postupku ocjene ustavnosti zakona Ustavni sud polazi od sveobuhvatnog pristupa Ustavu, pa njegove odredbe sagledava kao jedinstvenu cjelinu. To pak znači da Ustavni sud i dvije klasične skupine prava zaštićenih Ustavom (skupinu osobnih, građanskih i političkih, odnosno skupinu socijalnih, gospodarskih i kulturnih prava) razmatra kao jedinstvenu cjelinu, odnosno kao koordinirana i jednakovrijedna zaštićena dobra.



Polazeći od navedenog, a u okviru prigovora podnositelja zahtjeva i predlagatelja kojima oni ukazuju da je ZoPPPM, odnosno pojedine njegove odredbe u nesuglasnosti s Ustavom, Ustavni sud u sljedećim točkama, razvrstanim prema ustavnim jamstvima i načelima koja su relevantna za ocjenu ustavnosti ZoPPPM-a, odnosno prema drugim prigovorima, obrazlaže izreku ove odluke i rješenja.

## II.

### **F. JEDNAKOST, ZABRANA DISKRIMINACIJE I JEDNAKOST PRED ZAKONOM (ČLANCI 3. I 14. USTAVA)**

**12. Članak 3. Ustava u mjerodavnom dijelu glasi:**

*Jednakost, (...) najviše su vrednote ustavnog poretka Republike Hrvatske i temelj za tumačenje Ustava.*

**Članak 14. Ustava glasi:**

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

Članak 14. stavak 1. Ustava zabranjuje diskriminaciju. Ovlast Ustavnog suda da proširuje opseg zabranjenih osnova diskriminacije proizlazi iz samog sadržaja članka 14. stavka 1. Ustava koji te osnove nabraja samo egzemplifikativno, što je razvidno iz normativnog izričaja koji glasi: "ili drugim osobinama". U odnosu na predmet ovog ustavnosudskog postupka Ustavni sud utvrđuje da zabranjena osnova diskriminacije može u određenim okolnostima i pod određenim pretpostavkama biti i djelatnost kojom se osoba bavi (v. točku 12.2.).

Ustavni sud također utvrđuje da ustavno jamstvo jednakosti svih pred zakonom (članak 14. stavak 2. Ustava), koje je poseban izraz jednakosti kao najviše vrednote ustavnog poretka Republike Hrvatske (članak 3. Ustava), ne zahtijeva jednak doprinos svakog građanina u podmirenju javnih troškova. To jamstvo zahtijeva da svaki građanin u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima bude na jednak način obavezan u pogledu financiranja općih državnih i javnih zadaća.

Iz načela jednakosti pred zakonom za zakonodavca, ovisno o predmetu uređenja, proizlaze različite obveze koje idu od jednostavne zabrane proizvoljnog postupanja do strogog vezanja načelom razmjernosti. Nejednako postupanje može se negativno odraziti na ostvarivanje Ustavom zaštićenih ljudskih prava i temeljnih sloboda. Članak 14. stavak 2. Ustava stoga zahtijeva da se prema skupini adresata zakonskih normi, odnosno onima na koje se zakon odnosi, u usporedbi s nekom drugom skupinom ne postupa drugačije ako među obje skupine ne postoje razlike takve vrste i težine da se različito postupanje može opravdati. Detaljnija mjerila nije moguće pobliže odrediti na apstraktan i generalan način, već samo u odnosu na pojedina konkretna pravna

područja.

Suprotno navedenim zahtjevima, ZoPPPM ne obuhvaća sve, nego samo određene skupine poreznih obveznika. Najveći dio predlagatelja stoga osporava ustavnost ZoPPPM-a upravo sa stajališta (ne)jednakosti pred zakonom, jer je određena skupina poreznih obveznika izuzeta od plaćanja posebnog poreza u uvjetima gospodarske krize u zemlji.

**12.1.** Hrvatski sabor je na 14. sjednici 24. rujna 2009. donio Zakon o posebnom porezu na primitke od samostalne djelatnosti i ostale primitke ("Narodne novine", broj 119/09.; u daljnjem tekstu: ZoPPPSD), kojim su obuhvaćeni primici koje ostvaruje porezni obveznik od obavljanja samostalne djelatnosti, od imovine i imovinskih prava, kapitala i osiguranja.

ZoPPPSD-om je uređena ista zakonodavna materija (plaćanje istovrsnog posebnog poreza u uvjetima gospodarske krize) za isto razdoblje (17 mjeseci) kao i osporenim ZoPPPM-om. U svom je očitovanju Vlada Republike Hrvatske obrazložila razloge zbog kojih se ista zakonska mjera uređuje dvama zakonima:

*"... Zakonom o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke obuhvaćeni (su) primici koji imaju zajednička obilježja izvora dohotka prema Zakonu o porezu na dohodak, a to su da predujam poreza na dohodak obračunavaju, obustavljaju i plaćaju isplatitelji primitaka kao porez po odbitku i to istodobno s isplatom primitka. Takav način obračuna predujma poreza na dohodak svojstven je i u slučaju oporezivanja dividendi i udjela u dobiti te mirovina, a na koje se, prema Zakonu o porezu na dohodak, ne plaća porez na dohodak. Slijedom navedenog, ovim Zakonom uređeno jest da se poseban porez plaća na poreznu osnovicu (neto primitak) utvrđenu po osnovi primitaka od nesamostalnog rada (plaća i mirovina) prema Zakonu o porezu na dohodak, po osnovi primitaka od kojih se, prema Zakonu o porezu na dohodak, utvrđuje drugi dohodak (osobito navodimo: autorske naknade, primici po osnovi djelatnosti članova uprave i nadzornih odbora trgovačkih društava, primici po osnovi djelatnosti športaša, trgovačkih putnika, agenata, akvizitera, tumača, prevoditelja, konzultanata, sudskih vještaka i druge) te dividende, udjele u dobiti i mirovine na koje se ne plaća porez na dohodak. S druge strane, porezni obveznici koji obavljaju samostalne djelatnosti (obrtničke djelatnosti, djelatnosti slobodnih zanimanja, djelatnost poljoprivrede i šumarstva) dohodak utvrđuju na temelju propisanih poslovnih knjiga. U tijeku poreznog razdoblja (kalendarske godine) ti porezni obveznici plaćaju predujam poreza na dohodak na temelju rješenja Porezne uprave, a ostvareni godišnji dohodak i konačna godišnja porezna obveza utvrđuju se podnošenjem godišnje prijave poreza na dohodak i to do kraja veljače tekuće za prethodnu godinu. Obzirom da je predmet Zakona plaćanje posebnog poreza na primitke koji su realno ostvareni odnosno isplaćeni (a ne pretpostavljena vrijednost), a obveznik obračunavanja, obustavljanja i plaćanja poreza jest isplatitelj primitka, razvidno jest da obveza plaćanja posebnog poreza na primitke koji su ostvareni obavljanjem samostalne djelatnosti nije mogla biti predmetom toga Zakona, već je tu materiju bilo potrebno urediti posebnim zakonom. Navedeno se odnosi i na porezne obveznike koji primitke ostvaruju po osnovi imovine i imovinskih prava, a*

*posebno napominjemo da se dohodak i porez na dohodak po osnovi samostalne djelatnosti te imovine i imovinskih prava može utvrđivati i plaćati i u paušalnom iznosu što dodatno traži poseban zakonski okvir. Dodatni razlog donošenja posebnog Zakona bilo je i određivanje razdoblja važenja zakona stoga što razdobljem važenja do 31. prosinca 2010. kako je to propisano Zakonom o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke, ne bi bili obuhvaćeni ostvareni primici poreznih obveznika koji dohodak utvrđuju na temelju propisanih poslovnih knjiga, obzirom da je rok podnošenja godišnjih poreznih prijava poreza na dohodak za te obveznike do 28. veljače 2011. za 2010. godinu. Stoga se, nakon razrade i analize načina obračuna, načina plaćanja, razdoblja obračuna, a prvenstveno analize financijskih efekata na gospodarstvo (poduzetničke djelatnosti obrtnika i obrtu sličnih djelatnosti), financijsko tržište, tržište kapitala, investicije, stabilnost bankarskog sektora i sl., pristupilo izradi Zakona o posebnom porezu na primitke od samostalne djelatnosti i ostale primitke (Narodne novine, broj 119/09), koji je stupio na snagu 1. listopada 2009. godine te su time istovrsnim posebnim porezom obuhvaćeni svi izvori dohotka koji se oporezuju prema Zakonu o porezu na dohodak."*

**12.2.** Ustavni sud ocjenjuje da je donošenjem ZoPPPSD-a otklonjen ozbiljan prigovor neustavnosti ZoPPPM-a s aspekta jednakosti svih poreznih obveznika pred zakonom i zabrane njihove diskriminacije po djelatnosti koju obavljaju. Prigovor je imao posebnu težinu zbog činjenice da je poseban porez uveden zbog gospodarske krize u Republici Hrvatskoj (članak 1. ZoPPPM-a), pa bi izuzimanje od plaćanja posebnog poreza skupine poreznih obveznika, sada obuhvaćene ZoPPPSD-om, nesporno dovelo do nesuglasnosti ZoPPPM-a s člankom 14. Ustava.

Nadalje, polazeći od činjenice da je ZoPPPSD stupio na snagu tek 1. listopada 2009., a ZoPPPM 1. kolovoza 2009., Ustavni sud bi nedvojbeno bio dužan utvrditi da je ZoPPPM u razdoblju od 1. kolovoza 2009. do 1. listopada 2009. bio nesuglasan s člankom 14. Ustava da je zakonodavac važenje ZoPPPSD-a također protegnuo do 31. prosinca 2010., to jest do roka do kojeg važi i ZoPPPM. Zakonodavac je, međutim, važenje ZoPPPSD-a protegnuo do 28. veljače 2011., čime je u cijelosti izjednačio duljinu trajanja tog zakona s onom ZoPPPM-a (17 mjeseci). Time je ujedno izjednačio i duljinu trajanja poreznog opterećenja adresata ZoPPPSD-a s duljinom trajanja poreznog opterećenja adresata ZoPPPM-a, uslijed čega je sporno dvomjesečno razdoblje važenja ZoPPPM-a (1. kolovoza 2009. - 1. listopada 2009.) u cijelosti pravno osnaženo.

Zaključno, dakle, donošenjem ZoPPPSD-a, kojim je propisan istovjetan porezni teret u jednakom trajanju i za skupinu poreznih obveznika koja nije obuhvaćena ZoPPPM-om (17 mjeseci), prestali su postojati razlozi na kojima se temeljio prigovor o nesuglasnosti ZoPPPM-a s člankom 14. Ustava.

Stoga je Ustavni sud u točki III. izreke ove odluke i rješenja utvrdio da je ZoPPPM u suglasnosti s člankom 14. Ustava od dana njegova stupanja na snagu (1. kolovoza 2009.), koja je suglasnost pravna posljedica stupanja na snagu ZoPPPSD-a. Prava propisana člancima 58. i 59. Ustavnog zakona u takvoj pravnoj situaciji nisu ostvariva.

Ustavni sud na kraju napominje da se u ovoj točki ograničio na ocjenu nesuglasnosti cjelokupnog ZoPPPM-a s Ustavom s aspekta članka 14. Ustava. O specifičnoj nesuglasnosti članka 5. stavka 1. ZoPPPM-a s člankom 14. stavkom 1. Ustava (uređenje uvedenih poreznih stopa suprotno zabrani diskriminacije po socijalnom podrijetlu i imovini), koju u svom zahtjevu ističe podnositelj, Ustavni sud se očituje u točki 14.3. obrazloženja ove odluke i rješenja.

## **G. SOCIJALNA DRŽAVA I NAČELO SOCIJALNE PRAVDE (ČLANCI 1. I 3. USTAVA)**

**13.** Članci 1. i 3. Ustava u mjerodavnim dijelovima glase:

### *Članak 1. stavak 1.*

*Republika Hrvatska jedinstvena je i nedjeljiva ... socijalna država.*

### *Članak 3.*

*(...) socijalna pravda (...) najviše su vrednote ustavnog poretka Republike Hrvatske i temelj za tumačenje Ustava.*

**13.1.** Socijalna država konstitutivni je element europskog ustavnog identiteta, što potvrđuje i Ustav Republike Hrvatske. On se ubraja u skupinu tzv. socijalno svjesnih ustava.

Pravna znanost (*Arsen Bačić, Prava izgubljena u tranziciji, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, broj 1-2/2005.*) ističe da socijalna država ima karakter ustavnog i normativnog koncepta i predstavlja ustavni oblik organizacije države dobrobiti i to onog tipa koji zahtijeva ostvarenje socijalnih prava zajamčenih Ustavom i vodeću ulogu državne i javne vlasti u poduzimanju gospodarskih i socijalnih mjera. Socijalne države u Europi ne samo da imaju obvezu suzdržavanja od povreda temeljnih prava nego i prisilnu, pozitivnu obvezu njihove zaštite i promicanja.

Koncept socijalne države načelno ispunjava tri funkcije: - on omogućuje različite oblike pozitivnih mjera državne i javne vlasti u gospodarskom području, kao što su primjerice državni intervencionizam i "upravljanje odozgo" (dirižizam); - on obvezuje državnu i javnu vlast da utječe, odnosno da se miješa u tržišnu funkciju, kako bi se osiguralo ostvarenje temeljnih socijalnih prava, ostvarila socijalna sigurnost i izjednačile ili umanjile ekstremne socijalne razlike; - on zabranjuje rastakanje temeljnih struktura države dobrobiti ili radikalno ograničenje priznatih socijalnih prava.

Ustavni karakter socijalnih prava, kao temeljnih prava zajamčenih Ustavom, upućuje na dva osnovna zahtjeva socijalne države: - državna i javna vlast dužna je slijediti politiku pravedne i jednake redistribucije nacionalnih resursa kako bi izjednačila ekstremne nejednakosti; - zakonodavna i izvršna vlast pravno su obvezne postizati sklad između ograničenih sredstava državnog proračuna i socijalnih ciljeva koji su postavljeni u Ustavu.

Na taj se način građanima osigurava ona najmanja mjera dobrobiti koju dopuštaju gospodarski resursi zemlje. Prema tome, temeljna socijalna prava uspostavljaju

poštovanje i zadovoljenje "početnog minimuma" potreba koje su povezane s uvažavanjem dostojanstva svake osobe, što uključuje i davanja koja prelaze egzistencijski minimum, ali su danas u socijalnom i kulturnom smislu sama po sebi razumljiva (primjerice, škole). Takav je minimum obvezujući za državnu vlast.

Budući da te zadaće proizlaze iz ustavnog koncepta socijalne države, njihovo je ispunjavanje neposredno vezano uz načelo vladavine prava (članak 3. Ustava), jer se u socijalnoj državi socijalno djelovanje državnih vlasti mora provoditi u pravnom obliku i uz ispunjenje zahtjeva koje pred zakonodavca postavlja načelo vladavine prava.

**13.2.** Socijalna je pravda najviša vrednota ustavnog poretka Republike Hrvatske i temelj za tumačenje Ustava (članak 3. Ustava). Ustavni sud u svojoj je ustavnosudskoj praksi potvrdio da članak 3. Ustava ima i dodatnu funkciju: osim što služi kao temelj za tumačenje Ustava, članak 3. Ustava istodobno je i smjernica zakonodavcu pri razradi pojedinih ljudskih prava i temeljnih sloboda zajamčenih Ustavom.

Socijalna je pravda sastavna komponenta koncepta socijalne države, jer takva država zahtjeva uspostavu i očuvanje socijalne pravde. Stoga povreda koncepta socijalne države nastaje kada pomoć, osigurana onima kojima je potrebna, ne odgovara zahtjevima socijalne pravde, bilo da je pokrivenost nekim socijalnim davanjima pogrešno ograničena, bilo da je socijalna zaštita jedne socijalne skupine zanemarena.

**13.3.** Navedene doktrinarne postavke o socijalnoj državi i socijalnoj pravdi dobivaju osobit izraz u ustavnosudskom nadzoru zakonodavne djelatnosti koji provode ustavni sudovi. On proizlazi iz sljedećeg temeljnog problema: kako odrediti granicu na kojoj se konstitucionalizacija socijalnih prava sukobljava s demokracijom? Riječ je o problemu koji je smješten na samom raskrižju dva osnovna pitanja političke filozofije koja su važna i za suvremenu ustavnu politiku: na raskrižju pitanja demokracije i pitanja distributivne pravde.

Taj je problem na osobit način prisutan u radu ustavnih sudova u svim postupcima u kojima oni nadziru ustavnost zakona koji se bave javnim politikama, osobito onom socijalnom. Navedena je granica, naime, ujedno i granica dopuštene ustavnosudske kontrole zakonodavne djelatnosti s aspekta socijalne države (članak 1. Ustava) i socijalne pravde (članak 3. Ustava).

Mjerila koja je za određivanje te granice u ustavnosudskoj praksi oblikovao Savezni ustavni sud Savezne Republike Njemačke danas se smatraju vladajućim smjernicama u djelovanju europskih ustavnih sudova:

*"Načelu socijalne države može pripasti značenje prilikom tumačenja temeljnih prava kao i tumačenja i ustavnopravne prosudbe - prema mjerilu zakonskih ograničenja - zakonâ koji ograničavaju temeljna prava. Ono, međutim, nije pogodno za ograničavanje temeljenih prava neposredno, bez bliže konkretizacije koju provodi zakonodavac. Ono utemeljuje obvezu države da se brine za pravedan socijalni poredak (usp. npr. BVerfGE 5, 85 [198]; 22, 180 [204]; 27, 253 [283]; 35, 202 [235 i dalje]); pri ispunjenju ove obveze*

*zakonodavcu pripada širok prostor slobodnog odlučivanja (BVerfGE 18, 257 [273]; 29, 221 [235]). Načelo socijalne države, prema tome, postavlja državi zadaću, ali ne govori kako se takva zadaća u pojedinostima mora ispuniti - da je drugačije, načelo socijalne države dospjelo bi u proturječje s načelom demokracije: demokratski poredak Temelnog zakona, kao poredak slobodnog političkog procesa, bio bi bitno ograničen i prikraćen kad bi političkom oblikovanju volje prethodno bila zadana ustavnopravna obveza upravo tog i nijednog drugog rješenja. Zbog takve otvorenosti načelo socijalne države ne može temeljnim pravima postavljati neposredne granice." (BVerfGE 59, 231 /Freie Mitarbeit/ - rješenje Prvog senata od 13. siječnja 1982. - 1 BvR 848, 1047/77 916, 1307/78, 350/79 und 475, 902, 965, 1177, 1238, 1461/80).*

Sažeto, dakle, sadržaj koncepta socijalne države, načelo socijalne pravde, pa i Ustavom priznata socijalna prava apstraktne su naravi, iako različitih razina apstrakcije. To je razvidno iz činjenice da sva Ustavom predviđena socijalna prava ustavotvorac prepušta na uređenje i razradu zakonodavcu, pri čemu je to ovlaštenje najčešće izričito, jer sam Ustav za primjenu neke "socijalne" norme izrijeком traži donošenje zakona. Stoga se ustavne odredbe o socijalnoj državi i socijalnoj pravdi, pa i Ustavom priznatim socijalnim pravima, ne mogu primjenjivati neposredno. Da bi se mogle primijeniti, potrebna je njihova prethodna zakonska razrada, a vrlo često i njihova daljnja konkretizacija putem donošenja provedbenih propisa za izvršenje mjerodavnih zakona.

**13.4.** Predlagatelji smatraju ZoPPPM nesuglasnim s konceptom socijalne države, jer on, prema njihovoj ocjeni, ugrožava egzistenciju najsiromašnijih građana.

Teški socijalni uvjeti u kojima žive stotine tisuća hrvatskih građana ukazuju na ozbiljne probleme s kojima se u ovom trenutku suočavaju ustavni koncepti socijalne države i tržišnog gospodarstva u Republici Hrvatskoj, ali i na zahtjevne zadaće koje predstoje nadležnim tijelima državne i javne vlasti, kao i samim hrvatskim građanima, u procesu njihova ostvarenja.

Ustavni sud, međutim, nije tijelo kojemu je dopušteno preuzimati ulogu bilo kojeg tijela zakonodavne, izvršne ili sudbene vlasti i umjesto njih donositi odluke ili provoditi odgovarajuće mjere, odnosno presuđivati o tome bi li bilo bolje ili svrsishodnije da su umjesto rješenja koja su nadležna tijela izabrala prihvaćena neka druga rješenja. Kad bi Ustavni sud to učinio, prigrabio bi sebi položaj kvazi-zakonodavnog tijela protivno svim odrednicama ustavnog poretka Republike Hrvatske.

Ocjenjujući osnovanost prigovora predlagatelja da ZoPPPM ugrožava egzistenciju najsiromašnijih građana, pa stoga nije suglasan s vrijednostima socijalne države, Ustavni sud dužan je uvažiti sljedeće podatke:

## **STRUKTURA ZAPOSLENIKA PREMA VISINI PROSJEČNOG NETO DOHOTKA**

Skupine neto dohotka (u	Broj poslo- primaca unutar	Godišnji neto dohodak	Broj zaposlenih x 3000 x 12	Razlika neto godišnjeg dohotka iznad 3.000 kn	Stop e PP	Iznos godišnjeg PP na godišnji neto	Iznos PP na razliku neto godišnjeg
----------------------------------	-------------------------------------	--------------------------	-----------------------------------	--	--------------	--	---

kunama)	skupine					dohodak	dohotka iznad 3.000 kn
1	2	3	4	5	6	7=3x6	8=5x6
do 3.000	573.649	11.194.384.96 5	11.194.384.96 5	0	0	0	0
3.001 - 6.000	720.167	34.689.127.62 4	25.926.012.00 0	8.763.115.624	2	693.782.552	175.262.31 2
više od 6.001	310.353	31.615.622.52 5	11.172.708.00 0	20.442.914.52 5	4	1.264.624.90 1	817.716.58 1
<b>UKUPN O</b>	<b>1.604.16 9</b>	<b>77.499.135.11 3</b>	<b>48.293.104.96 5</b>	<b>29.206.030.14 9</b>	<b>2,5*</b>	<b>1.958.407.45 3</b>	<b>992.978.89 3</b>

PP = Poseban porez u smislu ZoPPPM-a

\* = Prosječna stopa posebnog poreza

Izvor: IP obrasci za 2008. Ministarstvo financija, Porezna uprava - Središnji ured, Služba za aplikativna rješenja, porezne evidencije, statistiku i registre, Zagreb, 3. studenoga 2009.

Iz podataka proizlazi da je blizu 574.000 zaposlenih osoba oslobođeno obveze plaćanja posebnog poreza na plaće, mirovine i druge primitke. Na njih se ZoPPPM ne primjenjuje. Teret porezne obveze uvedene ZoPPPM-om podmiruje oko jedan milijun zaposlenika u Republici Hrvatskoj (64% od ukupnog broja zaposlenika).

Također, prema službenim podacima, oko 870.000 umirovljenika nisu obveznici plaćanja posebnog poreza uvedenog ZoPPPM-om. Teret porezne obveze uvedene ZoPPPM-om podmiruje oko 290.000 umirovljenika (25% od ukupnog broja umirovljenika).

ZoPPPM se, dakle, ne primjenjuje na više od 1/3 zaposlenih osoba i na oko 3/4 umirovljenika.

Podaci ukazuju da se najugroženijom općenito mora smatrati ona skupina građana koja je oslobođena plaćanja posebnog poreza. Riječ je o građanima s mjesečnim primanjima manjim od 3.000,00 kuna. Adresati ZoPPPM-a porezni su obveznici s mjesečnim primanjima većim od 3.000,00 kuna.

Vlada Republike Hrvatske u svom je očitovanju dostavljenom Ustavnom sudu navela da je propisana granica iznosa primitka u visini do 3.000,00 kuna na koji se ne plaća poseban porez utvrđena "objektivno na temelju izvršenih detaljnih analiza stavljanjem u odnos visine primitka do kojeg se ne plaća poseban porez te broja osoba koje ostvaruju takav primitak i cilja Zakona, a to je osigurati povećanje prihoda državnog proračuna u visini 2,1 milijarde kuna na godišnjoj razini koji su nužni za stabilnost javnih financija Republike Hrvatske. Stoga je i člankom 2. Zakona propisano da je poseban porez na plaće, mirovine i druge primitke prihod državnog proračuna, a ne proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave kao što je to porez na dohodak." (str. 5.)

**13.5.** Zaključno, iako ZoPPPM ne doprinosi ujednačavanju socijalnih suprotnosti kao

jednoj od temeljnih vrijednosti socijalne države, upravo taj Zakon otvara mogućnost da drugi aspekti socijalne države ostanu netaknuti u uvjetima gospodarske krize. Riječ je o očuvanju različitih socijalnih davanja koja se financiraju iz državnog proračuna, a koja su izraz državne skrbi za socijalno najranjivije pojedince ili skupine, odnosno za one koji su na temelju svojih osobnih životnih okolnosti ili društvenog zapostavljanja bili ometeni u svom osobnom ili socijalnom razvoju.

Stoga, polazeći od velikog broja poreznih obveznika koji su isključeni iz obveze plaćanja posebnog poreza zbog niskih plaća i mirovina, kao i činjenice da poseban porez uveden ZoPPPM-om služi i očuvanju postignutog stupnja socijalnih davanja u uvjetima gospodarske krize, što se može smatrati izrazom socijalne osjetljivosti zakonodavca, Ustavni sud ocjenjuje da ZoPPPM zadovoljava zahtjeve koje mu postavlja ustavotvorac u svjetlu određenja Republike Hrvatske kao socijalne države (članak 1. Ustava) i socijalne pravde kao najviše vrednote njezina ustavnog poretka (članak 3. Ustava).

Ocjenu o tome je li zakonodavac odredio primjerenu donju granicu iznosa mjesečnih plaća, mirovina i drugih neto primitaka poreznih obveznika, ispod koje se oni neće oporezivati posebnim porezom (3.000,00 kuna), nije moguće dati sagledavajući problem s općeg aspekta Republike Hrvatske kao socijalne države (članak 1. Ustava). Za to su mjerodavna posebna ustavna načela porezne jednakosti i pravednosti, u čijem je središtu zahtjev za razmjernošću poreznih opterećenja u skladu s gospodarskim mogućnostima svakog pojedinca (članak 51. stavak 1. Ustava), kao posebnom izrazu općeg načela razmjernosti (članak 16. Ustava). To je ujedno i okvir unutar kojega je Ustavni sud nadležan ispitivati zakonske porezne mjere do granice koju određuje demokratski ustavni poredak kao poredak slobodnog političkog procesa.

## **H. POŠTUJE LI ZoPPPM USTAVNO NAČELO RAZMJERNOSTI (ČLANAK 16. USTAVA)?**

**14.** Ustavni poredak Republike Hrvatske počiva na načelu razmjernosti, sadržanom u članku 16. Ustava. On glasi:

### *Članak 16.*

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

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

Načelo razmjernosti u svjetlu socijalne države i socijalne pravde ukazuje se kao sastavni dio koncepta materijalne pravne države, odnosno vladavine prava (članak 3. Ustava).

**14.1.** Europski sud polazi od načelnog stajališta da je svako oporezivanje *prima facie* miješanje u pravo na mirno uživanje vlasništva zajamčeno člankom 1. stavkom 1. Protokola br. 1 uz Konvenciju za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda Vijeća Europe ("Narodne novine - Međunarodni ugovori", broj 18/97., 6/99. - pročišćeni tekst, 8/99. - ispravak, 14/02.; u daljnjem tekstu: Konvencija), budući da ono "pogođenu osobu lišava imovine, to jest iznosa novca koji ona mora platiti" (presuda Velikog vijeća Europskog



suda u predmetu *Burden protiv Ujedinjenog Kraljevstva*, 20. travnja 2008., zahtjev br. 13378/05, § 59.).

Međutim, Konvencija ne lišava državu njezinih poreznih ovlasti: država ima pravo primijeniti zakone radi osiguranja plaćanja poreza. Takvo miješanje države u imovinu osoba općenito je opravdano na temelju članka 1. stavka 2. Protokola br. 1 uz Konvenciju, koji izriječno propisuje "pravo države da primijeni zakone koje smatra potrebnima da bi uredila upotrebu vlasništva u skladu s općim interesom ili za osiguranje plaćanja poreza ili drugih doprinosa ili kazni". S aspekta nadzora koji provodi Europski sud "države, u načelu, ostaju slobodne iznaći različita pravila u području porezne politike" (presuda *Burden*, § 65.).

Ipak, Europski sud, slično kao i Ustavni sud u postupcima pokrenutim ustavnim tužbama, pridržava pravo sudske kontrole miješanja države putem poreznih mjera u privatnu imovinsku sferu pojedinaca u konkretnim slučajevima, "budući da je pravilna primjena članka 1. Protokola br. 1 predmet njegova nadzora" (presuda *Burden*, § 59.).

To znači da oporezivanje treba biti uređeno tako da zadovoljava opće zahtjeve Konvencije: ono mora biti propisano zakonom, mora biti u javnom ili općem interesu, a porezni propisi ili mjere porezne politike moraju biti "razumne" i "razmjerne" cilju koji se njima želi postići. Drugim riječima, uređenje poreznih prava i obveza smatrat će se suprotnim načelima Konvencije ako nema objektivnog i razumnog opravdanja, to jest ako ne teži legitimnom cilju ili ne postoji razumna razmjernost između primijenjene mjere i cilja koji se njome nastoji postići.

**14.2.** Sukladno navedenom, u provedenom je ustavnosudskom postupku Ustavni sud morao odgovoriti na sljedeća pitanja:

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

**a) Koji je cilj zakonodavac želio postići donošenjem osporenog ZoPPPM-a i je li taj cilj legitiman?**

Prethodno je već rečeno da u poreznim stvarima zakonodavac uživa široku slobodu procjene, jer je riječ o važnim instrumentima javne politike. Ipak, budući da propisi porezne naravi *prima facie* zadiru u temeljna ustavna prava, za njihovo opravdanje zakonodavac mora pokazati postojanje osobito važnog (kvalificiranog) javnog interesa.

Čini se da je za donošenje ZoPPPM-a postojao osobito važan javni interes: sačuvati stabilnost državnog financijskog sustava u uvjetima gospodarske krize djelovanjem na

prihodovnu stranu državnog proračuna u kratkom vremenu. Poreznom mjerom uvedenom ZoPPPM-om planiraju se ostvariti dodatni prihodi od oko 755 milijuna kuna u 2009. te oko 2,1 milijardu kuna u 2010. godini.

Vlada Republike Hrvatske taj je interes obrazložila u prijedlogu ZoPPPM-a (v. toč. 4. obrazloženja ove odluke i rješenja), a Hrvatski sabor ga je legalizirao u članku 1. stavku 1. samog ZoPPPM-a (*"Ovim se Zakonom, u uvjetima gospodarske krize u Republici Hrvatskoj, određuje poseban porez na plaće, mirovine i druge primitke ..."*).

Vlada Republike Hrvatske u zatraženom je očitovanju, dostavljenom Ustavnom sudu, postojanje osobito važnog interesa za donošenje ZoPPPM-a dodatno pojasnila:

*"Povod za donošenje Zakona je gospodarska situacija u Republici Hrvatskoj u kojoj su zbog ekonomske i financijske krize prihodi državnog proračuna znatno manji od potreba za uobičajeno financiranje svih javnih obveza, uključivo i mirovinskog osiguranja. Naime, ukupni prihodi u prvom polugodištu 2009. godine ostvareni su u iznosu od 52,8 milijardi kuna, što je za 4,9 milijardi kuna, odnosno 8,6% manje u odnosu na isto razdoblje prethodne godine. S druge strane, rashodi državnog proračuna u prvom polugodištu 2009. bili su za 4,3 milijarde kuna veći od izvršenja u istom razdoblju prethodne godine, što je rezultat većih izdvajanja za mirovine, plaće, zdravstvo i socijalne naknade. U skladu s kretanjima prihoda i rashoda državnog proračuna, deficit državnog proračuna iznosio je 6,4 milijarde kuna (1,9% BDP-a) u prvih šest mjeseci 2009. godine. (...) Kako bi se prevladale posljedice gospodarske krize, koja se nije mogla predvidjeti (tome u prilog ide i činjenica da su sve vodeće međunarodne institucije, eminentni svjetski stručnjaci kao i ostale države kontinuirano revidirale svoje makroekonomske projekcije jer nitko u ovim trenucima gospodarskih previranja nije mogao sa sigurnošću predvidjeti tijekom događanja) i zaštiti javni interes građana Republike Hrvatske, u smislu neometanog i redovitog ispunjavanja obveza za koje su sredstva planirana u državnom proračunu i to, osobito, redovita isplata mirovina, plaća i socijalnih davanja, nužno je bilo osigurati financijska sredstva za pokrivanje manjka prihoda, odnosno nužno je bilo poduzeti mjere na prihodovnoj strani državnog proračuna. (...) u okviru državnog proračuna, u 2008. godini u odnosu na proračun od prije pet godina, rashodi za zaposlene povećali su se za 35,9%, a subvencije gospodarstvu za 72,2%. Također, naknade građanima i kućanstvima povećale su se za 46,2%, od čega valja izdvojiti povećanje rashoda za mirovine od 36,0%, rashoda za zdravstvo od 71,6%, socijalnu skrb za 11,6%, rodiljne naknade za 83,8%, dječji doplatak 17,1% te povećanje rashoda za naknade za nezaposlene za 6,3%. S ciljem osiguravanja i izgradnje infrastrukture koja predstavlja osnovnu pretpostavku budućeg gospodarskog rasta, Vlada Republike Hrvatske je ulagala u kapitalne projekte koji su u promatranom razdoblju gotovo trostruko povećani. Nadalje, važno je istaknuti da je tijekom proteklih godina Vlada počela s povratom duga umirovljenika temeljem Odluke Ustavnog suda iz 1998. godine. Razrađenim modelima povrata duga umirovljenicima, do sada je vraćeno 6,8 milijardi kuna duga, pri čemu je još preostalo za isplatiti 3,4 milijarde kuna do kraja 2013. godine. Povrat duga umirovljenicima financirao se primicima od prodaje državne imovine, a da nije bilo navedene obveze povrata duga, navedeni primici bili bi iskorišteni za financiranje deficita što bi za rezultat imalo i smanjivanje razine javnog duga.*

*Imajući u vidu specifičnosti hrvatskog državnog proračuna, od iznimne je važnosti napomenuti i da se iz državnog proračuna financiraju i rashodi koji se javljaju kao posljedica rata. Pritom se najveći dio usmjerava na izravnu brigu o braniteljima, odnosno osiguravanje njihovih mirovina, trajnih prava, rehabilitacije, zapošljavanja, stambenog zbrinjavanja i slično. Također, značajna sredstva ulažu se i u obnovu i stambeno zbrinjavanje povratnika.*

*Kada promatramo državni proračun, važno je napomenuti i da je 87,2% državnog proračuna zapravo nefleksibilno te je vezano uz zakonom zajamčena prava (rashodi za zaposlene, subvencije, socijalne naknade, odnosno stečena prava) i kamate koje ovise o dospijecima budućih plaćanja. Naime, ukoliko se promotri samo sustav mirovina, rashodi za mirovine za 2009. godinu iznose 34,1 milijardu kuna, a doprinosi za mirovinsko osiguranje 20,2 milijarde kuna, što znači da se iz doprinosa može financirati 59,1% potrebnih sredstava za mirovine. Preostali iznos mora se financirati iz drugih izvora. Promotrimo li zatim sustav zdravstva, iz državnog proračuna je za zdravstvo u 2009. godini planirano 23,3 milijarde kuna, a doprinosi za zdravstveno osiguranje iznose 18,7 milijardi kuna, što znači da se iz doprinosa može financirati 80,2% potrebnih sredstava za rashode zdravstva, dok se preostali iznos također mora financirati iz drugih proračunskih izvora. (...)*

*Zbog smanjenja prihoda državnog proračuna, postoji opasnost od nemogućnosti podmirivanja tekućih obveza za plaće, mirovine, subvencija i naknada, što bi značilo da bi se, između ostalog, trebalo pristupiti ili smanjenju plaća državnih službenika i namještenika ili smanjenju mirovina, a moguća je i situacija da ne dođe do isplate istih uslijed nedostatka financijskih sredstava."*

Slijedom navedenog, Ustavni sud nema razloga dovoditi u sumnju procjenu Vlade Republike Hrvatske da je bilo nužno "u uvjetima gospodarske krize djelovati na prihodnu stranu državnog proračuna kako bi se podmirile sve tekuće obveze države i osiguralo nesmetano obavljanje svih državnih funkcija i zadataka i funkcioniranje svih državnih službi kako bi se poštivale gore navedene odredbe Ustava te štitio interes Republike Hrvatske. Navedeni cilj nužno je bilo postići u što kraćem vremenskom razdoblju, pri tome osobito vodeći brigu, između ostalog i o bilo kakvim dodatnim troškovima, koji bi taj cilj usporili, umanjili i prolongirali, odnosno onemogućili ispunjavanje takvog cilja."

Ustavni sud stoga ocjenjuje da ZoPPPM ima legitiman cilj: očuvanje stabilnosti državnog financijskog sustava u uvjetima gospodarske krize djelovanjem na prihodovnu stranu državnog proračuna u kratkom vremenu, bez koje mjere država ne bi uspjela obavljati svoje Ustavom određene zadaće.

**b) Pridonosi li ZoPPPM ostvarivanju legitimnog cilja i čini li on dio ukupnih mjera javne politike koje zajedno djeluju u smjeru njegova ostvarivanja?**

Prihod od posebnog poreza uvedenog ZoPPPM-om u razdoblju od njegova uvođenja 1. kolovoza 2009. do 21. listopada 2009. iznosio je 560 milijuna kuna, što ukazuje da ZoPPPM nesporno doprinosi stabilizaciji državnog proračuna.

Ustavni sud smatra nespornom i činjenicu da je prije donošenja ZoPPPM-a Vlada

Republike Hrvatske poduzela određene mjere javne politike usmjerene na zaštitu stabilnosti financijskog sustava nužne za obavljanje Ustavom određenih zadaća države:

- u okviru prvog plana državnog proračuna za 2009. usvojeno je smanjenje plaća državnih dužnosnika smanjenjem osnovice za obračun plaća za 10%;

- u travnju 2009. u okviru prvog rebalansa proračuna osnovica za obračun plaće u državnim i javnim službama smanjena je za 6%, odnosno vraćena je na razinu iz prosinca 2008. godine;

- u drugom rebalansu državnog proračuna za 2009. smanjene su plaće državnih dužnosnika smanjenjem osnovice za obračun plaća za daljnjih 5% u odnosu na osnovicu iz travnja 2009., smanjene su mirovine određene prema Zakonu o pravima i dužnostima zastupnika u Hrvatskom saboru za 10%, ukinuto je financiranje udžbenika sredstvima državnog proračuna (osim za učenike slabijeg imovinskog stanja) te je ukinut besplatan prijevoz učenika.

Nadalje, u trećem rebalansu državnog proračuna za 2009., osim uvođenja posebnog poreza na plaće, mirovine i druge primitke, Hrvatski je sabor prihvatio i sljedeće mjere:

- povećana je stopa PDV-a sa 22% na 23% (Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, "Narodne novine", broj 94/09.);

- uvedeno je plaćanje naknade za pružanje usluga pokretnih elektroničkih komunikacijskih mreža u iznosu od 6% osnovice (prihoda od pruženih usluga) (Zakon o naknadi za pružanje usluga u pokretnim elektroničkim komunikacijskim mrežama, "Narodne novine", broj 94/09.);

- izjednačeni su kriteriji oporezivanja plovila i zrakoplova s osobnim automobilima i motociklima, tako da se porezna osnovica utvrđuje prema vrijednosti, a ne više prema dužini plovila, odnosno broju sjedala u zrakoplovu, čime je dodatno pojačan karakter oporezivanja prema ekonomskoj snazi (Zakon o izmjenama Zakona o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove, "Narodne novine", 94/09.);

- Zakonom o potpori za očuvanje radnih mjesta ("Narodne novine", broj 94/09.) propisana je mogućnost ostvarivanja potpora za očuvanje radnih mjesta kod onih poslodavaca koji su zbog utjecaja gospodarske i financijske krize prisiljeni smanjiti svoje gospodarske aktivnosti uslijed čega se pojavljuje i višak radne snage;

- Zakonom o dopunama Zakona o posredovanju pri zapošljavanju i pravima za vrijeme nezaposlenosti ("Narodne novine", broj 94/09.) iznos novčane naknade za vrijeme nezaposlenosti vezan je uz visinu minimalne plaće s ciljem očuvanja fiskalno održivog egzistencijalnog i socijalno prihvatljivog standarda.

Ustavni sud nije nadležan vrednovati svrsishodnost, racionalnost i djelotvornost

navedenih mjera, poduzetih tijekom 2009. u uvjetima gospodarske krize u zemlji, ni pojedinačno ni u njihovoj ukupnosti.

On svoju zadaću ispunjava utvrđenjem, utemeljenim na činjeničnom supstratu, da ZoPPPM nedvojbeno doprinosi stabilizaciji državnog financijskog sustava u uvjetima gospodarske krize (poseban je porez već u kolovozu 2009. uzrokovao smanjenje prosječne mjesečne isplaćene neto plaće za 2,9% u Republici Hrvatskoj) i da čini jednu u nizu mjera javne politike koje su usmjerene tom istom cilju. Čini se da nijedna od poduzetih mjera nije usmjerena na proizvođenje učinaka suprotnih postavljenom cilju, pa se ukupnost poduzetih mjera u tom smislu može smatrati koherentnom i usklađenom.

**c) Je li porezna mjera propisana ZoPPPM-om razmjerna cilju kojeg je zakonodavac želio postići?**

Razmjernost može postojati samo u slučaju ako poduzeta porezna mjera nije restriktivnija no što je potrebno da bi se osiguralo ostvarenje legitimnog cilja.

Ustavni sud ocjenjuje da ZoPPPM u načelu zadovoljava zahtjeve koje pred njega postavlja načelo razmjernosti određeno u članku 16. Ustava.

Poseban porez obuhvaća plaće, mirovine i druge primitke ostvarene u visini od preko 3.000,00 kuna. Porezni obveznici s primanjima ispod 3.000,00 kuna nisu njime obuhvaćeni. Riječ je o oslobođenju od plaćanja poreza više od 1/3 zaposlenih osoba (oko 574.000) i oko 3/4 umirovljenika (oko 870.000). Drugim riječima, poseban porez plaća oko jedan milijun zaposlenih osoba (64%) i oko 290.000 umirovljenika (25%).

Prema procjenama Ministarstva financija Republike Hrvatske utemeljenim na strukturi platnih razreda, veći dio poreznog tereta uvedenog ZoPPPM-om snosi skupina poreznih obveznika s mjesečnim primanjima iznad 6.000,00 kuna. Njih je oko 310.000. S druge strane, jedan milijun poreznih obveznika snosi manji dio poreznog tereta, jer sudjeluje u poreznom utršku s oko 40%.

Sažeto, nešto više od 1/4 poreznih obveznika donosi 3/5 poreznog utška, pri čemu je riječ o poreznim obveznicima koji pripadaju višem platnom razredu određenom ZoPPPM-om to jest onima s mjesečnim primanjima preko 6.000,00 kuna.

Osporeni ZoPPPM ima ograničeno vremensko važenje od najduže 17 mjeseci, odnosno do 31. prosinca 2010. godine.

Ustavni sud, međutim, smatra ustavnopravno relevantnom i činjenicu da je ZoPPPM uveden isključivo s ciljem prevladavanja postojeće gospodarske krize. Stoga ne smije biti isključena mogućnost prestanka važenja ZoPPPM-a i prije 31. prosinca 2010., što ovisi o stanju državnih financija i intenzitetu gospodarske krize u zemlji u predstojećem razdoblju.

U tom smislu Ustavni sud posebno naglašava da je porezna mjera propisana ZoPPPM-om ustavnopravno prihvatljiva samo tako dugo dok osobito važni razlozi javnog interesa opravdavaju njezinu primjenu.

Radi osiguranja tog zahtjeva, Ustavni je sud na temelju članka 31. stavaka 4. i 5. Ustavnog zakona naložio Vladi Republike Hrvatske da u okviru svojih ustavnih ovlasti prati i stalno ispituje daljnje postojanje nužne potrebe za posebnim porezom, u obliku uvedenom ZoPPPM-om, u razdoblju do 31. prosinca 2010. (točka IV.a izreke ove odluke i rješenja), te predloži Hrvatskom saboru usklađivanje posebnog poreza ovisno o padu intenziteta gospodarske krize u Republici Hrvatskoj u razdoblju do 31. prosinca 2010., odnosno njegovo ukidanje i prije tog roka (točka IV.b izreke ove odluke i rješenja).

Budući da je istovrstan porez uveden i ZoPPPSD-om, ali za drugi krug poreznih obveznika, različit od onoga na koji se odnosi ZoPPPM, u slučaju da Vlada Republike Hrvatske predloži Hrvatskom saboru usklađivanje posebnog poreza ovisno o padu intenziteta gospodarske krize u Republici Hrvatskoj u razdoblju do 31. prosinca 2010., odnosno njegovo ukidanje i prije tog roka, nužno je osigurati poreznu jednakost poreznih obveznika obuhvaćenih ZoPPPSD-om s poreznim obveznicima obuhvaćenim ZoPPPM-om. Odluka o načinu na koji će ta jednakost biti ostvarena u nadležnosti je Vlade Republike Hrvatske, odnosno Hrvatskog sabora. S ustavnog je aspekta relevantno samo to, da obje skupine poreznih obveznika (i oni obuhvaćeni ZoPPPM-om i oni obuhvaćeni ZoPPPSD-om) budu porezno opterećene istovjetnim posebnim porezom u jednakom trajanju (točka V. izreke ove odluke i rješenja).

**d) Predstavlja li porezna mjera propisana ZoPPPM-om, unatoč razmjernosti, prekomjeran teret za njegove adresate?**

Ustavni sud primjećuje da bi u svjetlu današnjeg gospodarskog i financijskog stanja u zemlji svaka nova zakonska ili administrativna mjera koja utječe na privatnu imovinsku sferu hrvatskih građana načelno mogla dobiti obilježje teško podnošljivog tereta. Riječ je, međutim, o posljedicama strukturnih problema u ukupnom gospodarskom i financijskom sustavu Republike Hrvatske koji daleko premašuju granice i učinke privremenog posebnog poreza uvedenog ZoPPPM-om, koji je predmet ovog ustavnosudskog postupka.

Stoga je obveza Ustavnog suda ostati u granicama svoje nadležnosti i na apstraktnoj razini ocijeniti opterećuje li ZoPPPM prekomjerno adresate na koje se primjenjuje.

Ustavni je sud u tom smislu dužan uvažiti činjenicu da primjena ZoPPPM-a nužno pretpostavlja prethodnu konkretizaciju zakonskih odredbi na svaki pojedinačan slučaj kroz poseban pravni postupak obračuna plaća, mirovina i drugih primitaka za svakog pojedinog adresata ZoPPPM-a, što ga provode nadležna tijela ili službe, odnosno poslodavci koji su u obvezi taj zakon primijeniti. Isplaćeni neto iznos plaće, mirovine ili drugog primitka uvijek je rezultat konkretnih životnih okolnosti svakog pojedinca.

Za konkretne slučajeve mjerodavno je stajalište Europskog suda da se plaća, mirovina

ili drugi primitak pojedinca ne može sagledavati odvojeno od povlastica i drugih davanja koje je tom istom pojedincu osigurala država. Europski sud polazi od stajališta da se s aspekta zaštite ljudskih prava u iznos mjesečnog primitka osobe moraju uračunavati i drugi elementi izvan same plaće ili mirovine. Tako je u odluci *Antonina Dmitriyevna Budina protiv Rusije* (18. lipnja 2009., zahtjev br. 45603/05) Europski sud u mjesečni iznos primitaka podnositeljice uračunao (u ruskim rubljima - RUB): - mirovinu (RUB 1.460); - socijalnu pomoć (RUB 590) i - naknadu za djelomičan invaliditet (RUB 410), ali i sljedeće povlastice koje je podnositeljica uživala: - 50% popusta na komunalne režije i stanarinu (*utility bills*); - besplatan javni gradski i prigradski prijevoz; - 50% popusta na međugradski željeznički i avionski prijevoz; - 50% popusta na račune za telefon i radio; - besplatnu medicinsku pomoć; - besplatnu zubnu protezu (osim plemenite kovine i keramike); - 50% popusta na liječničke recepte; - besplatnu terapiju u lječilištu i - besplatan prigradski i međugradski prijevoz do mjesta terapije. Europski je sud nadalje uzeo u obzir i činjenicu da je podnositeljica jednokratno primila socijalnu pomoć za siromašne (*indigence aid*) u iznosu od RUB 500, a da je od popusta na režijske troškove i stanarinu korist imala i njezina obitelj. Konačno, Europski je sud uzeo u obzir i činjenicu da je dio povlastica podnositeljice, na njezin zahtjev, bio unovčen (str. 2.-3. odluke). Iako je utvrdio da podnositeljčina mjesečna primanja "nisu bila visoka u apsolutnim iznosima", Europski je sud odbacio zbog nedopuštenosti prigovor podnositeljice da su joj prava povrijeđena zbog toga što su njezina primanja ispod egzistencijskog minimuma (*below the subsistence level*), s obrazloženjem da podnositeljica nije dokazala da se "nedostatak sredstava sam po sebi pretvorio u konkretnu patnju" (*that the lack of funds translated itself into concrete suffering*).

Načelno je stajalište Europskog suda, dakle, da ukupan iznos novčanih primitaka pojedinca (primjerice, mirovine), zajedno sa svim povlasticama i olakšicama koje osoba uživa, može - zbog svoje nedostatnosti - u osobitim okolnostima nekog konkretnog slučaja otvoriti pitanje nečovječnog ili ponižavajućeg postupanja u smislu članka 3. Konvencije, ako taj iznos, dostupan osobi, ne bi bio dostatan da je zaštititi od "narušavanja fizičkog ili mentalnog zdravlja" ili od "degradacije nesuglasne s ljudskim dostojanstvom" do mjere dovoljno ozbiljne da bi mogla potpasti unutar okvira članka 3. Konvencije (str. 6.-7. odluke; usp. i odluku u predmetu *Aleksandra Larioshina protiv Rusije*, 23. travnja 2002., zahtjev broj 56869/00, str. 4., te presudu u predmetu *Kutepov i Anikeyenko protiv Rusije* 25. listopada 2005., zahtjev br. 68029/01, §§ 61.-63.). Prema terminologiji hrvatskog Ustava, riječ bi bila o zabrani zlostavljanja propisanoj prvim dijelom rečenice članka 23. stavka 1. Ustava.

Ta ocjena, međutim, ovisi o osobitim okolnostima svakog pojedinog slučaja i nije podobna za generalizaciju. To potvrđuje i praksa Saveznog ustavnog suda Savezne Republike Njemačke koji utvrđuje da odgovor na pitanje "gdje u pojedinostima prolaze granice podnošljivosti (*Grenze der Zumutbarkeit*) i u kojem je opsegu vlasnik na nepodnošljiv način (*in unzumutbarer Weise*) pogođen normom koja je predmet provjere, može ostati otvoreno" (BVerfGE 100, 226 /Denkmalschutz/ - rješenje Prvog senata od 2. ožujka 1999. - 1 BvL 7/91, [93]).

Sažeto, faktična međusobna neusporedivost privatnih imovinskih sfera pojedinaca u

konkretnim slučajevima postavlja granice procjeni učinaka apstraktnih pravnih normi kojima se zadire u privatnu imovinsku sferu njihovih adresata. Ustavni je sud stoga pošao od sljedećeg općeg mjerila koje je objektivno primjenjivo na sve adresate ZoPPPM-a: od zakonom određenog iznosa minimalne plaće u Republici Hrvatskoj.

Prema člancima 2., 3. i 4. Zakona o minimalnoj plaći ("Narodne novine", broj 67/08.) minimalna plaća jest najniži mjesečni iznos bruto plaće koji pripada radniku za rad u punom radnom vremenu. Pravo na minimalnu plaću, prema odredbama Zakona o minimalnoj plaći, imaju svi radnici koji rade u Republici Hrvatskoj. Visina minimalne plaće utvrđuje se jednom godišnje, u lipnju tekuće godine, te se njezin porast veže uz realan rast BDP-a iz prethodne godine prema objavi Državnog zavoda za statistiku. Visina minimalne plaće u Republici Hrvatskoj, prema objavi Državnog zavoda za statistiku od 3. lipnja 2009., iznosi za razdoblje od 1. lipnja 2009. do 31. svibnja 2010. godine 2.814,00 kuna.

Navedeni iznos ujedno se može smatrati svojevrsnom smjernicom pri konkretizaciji ustavnog jamstva da "svaki zaposleni ima pravo na zaradu kojom može osigurati sebi i obitelji slobodan i dostojan život" (članak 55. stavak 1. Ustava), koja važi za promatrano razdoblje (1. lipnja 2009. do 31. svibnja 2010.).

Poseban porez, uveden ZoPPPM-om, čuva navedenu supstancu mjesečnih novčanih primitaka svojih adresata. Posebnim su porezom obuhvaćeni primici viši od iznosa minimalne plaće koja se, u skladu sa Zakonom o minimalnoj plaći, smatra najnižom granicom koja je radniku osigurana za obavljeni rad i svojevrsnom smjernicom pri konkretizaciji članka 55. stavka 1. Ustava.

Stoga se ne bi moglo zaključiti da ZoPPPM na generalnoj razini opterećuje svoje adresate preko mjere koja bi se morala smatrati nepodnošljivom.

Ostaje da se postojanje eventualnog prekomjernog poreznog opterećenja ispita u odnosu na pojedine skupine poreznih obveznika ZoPPPM-a svrstane u platne razrede, promatrajući ih s aspekta ustavnog načela porezne jednakosti i pravednosti.

## **I. POSEBNO NAČELO POREZNE JEDNAKOSTI I PRAVEDNOSTI (ČLANAK 51. USTAVA)**

**15.** Članak 51. stavak 2. Ustava glasi:

### *Članak 51.*

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

*Porezni se sustav temelji na načelima jednakosti i pravednosti.*

**15.1.** Na značenje i domašaj načela porezne pravednosti i jednakosti u odnosu na zakonodavnu djelatnost, kao i na granice ovlasti ustavnog suda u kontroli te djelatnosti, ukazuje dugogodišnja ustaljena praksa Saveznog ustavnog suda Savezne Republike Njemačke koja je - zbog usporedivih ustavnih osnova - primjenjiva i u hrvatskom



ustavnopravnom poretku:

*"Zakonodavac je vezan načelom porezne pravde, koje slijedi iz čl. 3. st. 1. Temelnog zakona (BVerfGE 13, 181 [202]). Primjena ove norme temeljnog prava svaki put počiva na usporedbi životnih odnosa, koji nisu jednaki u svim, nego uvijek u pojedinim elementima. Koji su elementi mjerodavni za životne odnose koje treba urediti kako bi se prema njima postupalo jednako ili nejednako, načelno odlučuje zakonodavac (...). Pri utvrđivanju poreznih osnova zakonodavac ima široku slobodu odlučivanja. Ona završava tek tamo gdje jednako ili nejednako postupanje prema reguliranim činjeničnim stanjima više nije spojivo s načinom promatranja koji je usmjeren prema zamisli pravde, gdje, dakle, nedostaje očigledan razlog za jednako ili nejednako postupanje. Savezni ustavni sud provjerava samo poštovanje ovih vanjskih granica zakonodavčeve slobode (zabrana proizvoljnosti), ali ne je li zakonodavac u konkretnom slučaju pronašao najsvrsishodnije, najracionalnije i najpravednije rješenje." (BVerfGE 26, 302 (Einkommensteuergesetz) - rješenje Drugog senata od 9. srpnja 1969. - 2 BvL 20/65, u postupku ocjene § 23. stavka 1. Zakona o porezu na dohodak u verziji od 15. kolovoza 1961. /BGBl. I, s. 1254/)*

Navedena je načelna stajališta Savezni ustavni sud Savezne Republike Njemačke kasnije detaljnije razrađivao u svojoj praksi. Jedna od važnijih razrada načela porezne jednakosti i pravednosti sadržana je u odluci Drugog senata od 4. prosinca 2002. - BVerfGE 107, 27 (Einkommensteuergesetz) - 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00 [50], koja se bavila porezom na dohodak:

*"b) Načelna sloboda zakonodavca da odredi činjenična stanja onih stručnih područja s kojima zakon povezuje iste pravne posljedice i koje time kvalificira kao pravno identične (usp. BVerfGE 75, 108 [157]; 105, 73 [125 i dalje] – tamo i u vezi sljedećeg), za područje poreznog prava, a osobito propisa o porezu na dohodak, ograničena je u prvom redu dvjema usko međusobno povezanim direktivama: propisivanjem smjernica poreznog opterećenja prema načelu financijske sposobnosti (durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit) i propisivanjem dosljednosti (durch das Gebot der Folgerichtigkeit). Prema njima, u interesu ustavnopravno zahtijevane porezne jednakosti (steuerlicher Lastengleichheit) (usp. BVerfGE 84, 239 [268 i dalje]) treba težiti za tim da se porezni obveznici iste financijske sposobnosti jednako porezno opterećuju (horizontalna porezna pravednost), dok (u slučaju vertikalne porezne pravednosti) porezno opterećivanje višeg dohotka u usporedbi s poreznim opterećenjem nižeg dohotka mora biti primjereno (angemessen) (usp. BVerfGE 82, 60 [89]; 99, 246 [260]). Doduše, zakonodavac kod utvrđivanja poreznih predmeta i određivanja porezne stope ima velik manevarski prostor za odlučivanje, ali u skladu s imperativom što razmjernijeg opterećenja svih poreznih obveznika on mora kod oblikovanja polaznog porezno-pravnog činjeničnog stanja jednom donesenu odluku o opterećivanju dosljedno provoditi u skladu s poreznom jednakošću (usp. BVerfGE 84, 239 [271]; 93, 121 [136]; 99, 88 [95]; 99, 280 [290]; 101, 132 [138]; 101, 151 [155]). Za izuzetke od takvog dosljednog provođenja potreban je poseban stvarni razlog (usp. BVerfGE 99, 88 [95]; 99, 280 [290]). To vrijedi osobito za propise o porezu na dohodak koji su usmjereni na financijsku sposobnost pojedinog poreznog obveznika (BVerfGE*

82, 60 [86], nastavno na sudsku praksu)."

**15.2.** Ustavni sud u prvom redu napominje da se ZoPPPM primjenjuje na jednak način na sve porezne obveznike koji ostvaruju plaću, mirovinu ili druge primitke iz članka 4. ZoPPPM-a.

Porezna osnovica za primjenu poreznih stopa (0% do 3.000,00 kuna, 2% od 3.000,01 do 6.000,00 kuna i 4% iznad 6.000,00 kuna) utvrđene su za sve porezne obveznike na jednak način. Porezna osnovica za obračun posebnog poreza jest neto primitak, odnosno primitak s kojim porezni obveznik nedvojbeno u određenom trenutku raspolaže (stvarno ostvareni primitak, a ne pretpostavljena vrijednost).

Među adresatima ZoPPPM-a, odnosno poreznim obveznicima plaćanja posebnog poreza, ne postoje iznimke, čime se osigurava dosljedna provedba ZoPPPM-a u skladu s poreznom jednakošću.

**15.3.** ZoPPPM udovoljava načelu horizontalne jednakosti oporezivanja kao izrazu porezne pravednosti: porezni obveznici iste financijske sposobnosti plaćaju jednak poseban porez.

Podnositelj zahtjeva, kao i određeni broj predlagatelja, međutim, doveli su u pitanje ustavnost ZoPPPM-a zbog toga što on, prema njihovu mišljenju, ne poštuje vertikalnu poreznu pravednost. Iz činjenice da se na poreznu osnovicu iznad 6.000,00 kuna primjenjuje proporcionalna, a ne progresivna porezna stopa, oni zaključuju da se pogoduje osobama s višom gospodarskom snagom zbog čega teret podmirenja javnih troškova među poreznim obveznicima nije podijeljen u skladu s gospodarskom snagom tih istih poreznih obveznika.

Podnositelj zahtjeva u tom smislu ističe da "oni sa primanjima koji premašuju iznose navedene u članku 5. stavku 1. točki 2. Zakona ne osjećaju teret poreznog opterećenja", odnosno da je diskriminatorno "u članku 5. stavku 1. Zakona uređeno uvođenje poreznih stopa jer za njih nema objektivnih i razmjernih kriterija odnosno ne postoji razmjernost između poreznog opterećenja. Prema tome, takvim uređenjem plaćanja posebnog poreza na plaće, mirovine i druge primitke ozbiljno je narušeno načelo zabrane diskriminacije po socijalnom podrijetlu i imovini, kao i jednakost svih pred zakonom. U članku 14. stavku 2. Ustav propisuje načelo jednakosti svih pred zakonom odnosno pruža jamstvo da će se zakoni u Republici Hrvatskoj primjenjivati jednako na sve građane, što primjenom osporavanog Zakona ne bi bilo ostvareno."

Ustavni sud navedene prigovore nije podveo pod nesuglasnost članka 5. stavka 1. ZoPPPM-a s člankom 14. stavkom 2. Ustava (opće jamstvo jednakosti pred zakonom). Čini se, naime, da su oni sadržajno usmjereni prema suglasnosti tog članka ZoPPPM-a s člankom 51. Ustava, kao posebnom izrazu načela jednakosti svih u poreznim stvarima. Ustavni sud također napominje da je pod zabranjenu osnovu diskriminacije na koju se poziva podnositelj zahtjeva (zabrana diskriminacije po socijalnom podrijetlu i imovini), vrlo teško podvesti prigovor o neustavnosti članka 5. stavka 1. ZoPPPM-a.

Poseban porez i obveza njegova plaćanja, naime, nisu vezani uz socijalno podrijetlo građana. Sukladno tome, članak 14. stavak 1. Ustava mogao bi biti primjenjiv samo u segmentu u kojem se dotiče imovine građana, i to u ograničenom opsegu koji obuhvaća mjesečne neto iznose njihovih plaća i mirovina, odnosno drugih primitaka određenih u članku 4. ZoPPPM-a. Sadržaj prigovora, međutim, ukazuje da je on više usmjeren prema članku 51. Ustava.

Temeljni prigovor podnositelja zahtjeva i određenog broja predlagatelja u odnosu na vertikalnu poreznu pravednost može se ilustrirati na sljedećem primjeru: relativni odnos gospodarske snage prije oporezivanja osobe A, čiji primici iznose 10.000,00 kuna, prema gospodarskoj snazi osobe B, koja ima primitke u visini od 40.000,00 kuna je 1 : 4. Nakon oporezivanja primjenom stope od 6% u skladu s odredbama ZoPPPM-a, odnos njihovih gospodarskih snaga ostat će neizmijenjen: osoba A platit će porez u iznosu od 600,00 kuna, a osoba B u iznosu od 2.400,00 kuna, pa će odnos njihove preostale gospodarske snage ostati i dalje neizmijenjen, to jest 1 : 4 (9.400,00 naspram 37.600,00 kuna u apsolutnim iznosima mjesečnih primitaka). Razvidno je, dakle, da se primjenom stope koju je zakonodavac odabrao za oporezivanje primitaka u iznosu većem od 6.000,00 kuna ne mijenja relativan odnos između gospodarske snage poreznih obveznika prije i poslije oporezivanja.

Prigovori koji su usmjereni na kvalifikaciju takvog zakonskog rješenja kao nesuglasnog s člankom 51. stavkom 1. Ustava, a u širim okvirima i s člankom 14. stavkom 1. Ustava u dijelu koji zabranjuje diskriminaciju na osnovi imovine, ne mogu biti predmet ispitivanja u postupku pred Ustavnim sudom. Ustavni sud, naime, nije nadležan odlučivati o tome je li na iznos mjesečnih primitaka iznad 6.000,00 kuna zakonodavac trebao primijeniti proporcionalnu ili progresivnu poreznu stopu. On bi o tome mogao odlučivati samo pod pretpostavkom da je sam ustavotvorac izrijeком propisao da porezni sustav Republike Hrvatske mora biti u skladu s načelom progresivnosti, kao što su to učinili pojedini ustavi europskih država. Tako je, primjerice, u članku 31. stavku 1. Ustava Španjolske izrijeком propisano da svatko doprinosi podmirenju javnih troškova sukladno svojim gospodarskim mogućnostima kroz pravedan porezni sustav utemeljen na načelima jednakosti i progresivnog oporezivanja koji ni u kojem slučaju neće biti konfiskatoran po naravi. (*"Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio"*.) I članak 53. stavak 2. Ustava Italije propisuje da se porezni sustav ravna prema načelu progresivnosti (*"Il sistema tributario è informato a criteri di progressività"*.)

Sve dok hrvatski Ustav ne bude sadržavao odredbu istu ili sličnu onima u ustavima Španjolske i Italije (o poreznom sustavu utemeljenom na "progresivnom oporezivanju", odnosno "načelu progresivnosti"), dotle Ustavni sud ima ustavnu obvezu biti suzdržan u procjeni valjanosti odabira vrste porezne stope vezane uz pojedini porezni oblik.

Ostajući, dakle, na "vanjskim granicama" načela porezne jednakosti u tom pitanju, Ustavni sud utvrđuje da u svjetlu konkretnih obilježja i okolnosti vezanih uz donošenje, učinke i privremeno trajanje ZoPPPM-a nije riječ o proizvoljnoj mjeri. Riječ je o

zakonodavčevu svjesnom odabiru vrste porezne stope koja u cijelosti poštuje primjenu načela razmjernosti poreznih opterećenja u odnosu na sve porezne obveznike kojima je mjesečni iznos primitaka veći od 6.000,00 kuna. Izostanak primjene progresivnog, odnosno prihvaćanje razmjernog oporezivanja poreznih obveznika kojima je mjesečni iznos primitaka veći od 6.000,00 kuna ne može se ustavnopravno sankcionirati, jer progresivno oporezivanje nije zaštićeno ustavno dobro.

Budući da je riječ o skupini poreznih obveznika koja pripada višem platnom razredu u ZoPPPM-u (skupina onih s mjesečnim iznosima primitaka većima od 6.000,00 kuna) pitanje njihovih gospodarskih mogućnosti za snošenje posebnog poreza u smislu članka 51. stavka 1. Ustava načelno se ne postavlja sve dok je među njima osigurana razmjernost u snošenju tog poreznog tereta.

Sažeto, nije u pravu podnositelj zahtjeva kad ističe da "ne postoji razmjernost između poreznog opterećenja". Upravo postignuta razmjernost priječi Ustavni sud da osporenu zakonsku mjeru utvrdi nesuglasnom s člankom 51. stavkom 1. Ustava, ali i s bilo kojim drugim zaštićenim ustavnim dobrom, odnosno ustavnom vrednotom.

**15.4.** Podnositelj zahtjeva nadalje ističe da "zakonodavac ima pravo uvesti novi porez, no novim porezom ne mogu se diskriminirati građani. Razrez poreza mora ravnopravno obuhvaćati sve razrede, kao što ih obuhvaća i dosadašnja porezna skala koja svim građanima, sva primanja po osnovi osobnog dohotka, jednako oporezuje prema poreznim razredima."

Čini se da podnositelj zahtjeva zapravo smatra da je ZoPPPM trebao u cijelosti pratiti pravila oporezivanja propisana u Zakonu o porezu na dohodak ("Narodne novine", broj 177/04. i 73/08.).

Drugi aspekt tog istog prigovora ističe i određeni broj predlagatelja. Oni navode da se ZoPPPM-om utvrđuju porezi s obzirom na neto iznos primitka od nesamostalnog rada, a da se pri tome ne vodi računa o gospodarskim mogućnostima osobe kojoj se nameće obveza plaćanja poreza, odnosno da se poseban porez plaća neovisno o činjenici broja uzdržavanih članova obitelji te da se primjenom ZoPPPM-a u nepovoljniji položaj dovode porezni obveznici koji su zbog uzdržavanih članova uže obitelji porezno rasterećeni pri plaćanju poreza na dohodak od poreznih obveznika koji primjenom poreza na dohodak nisu porezno rasterećeni. Stoga smatraju da su narušena načela razmjernosti i pravednosti poreznog sustava. Također se ističe da pri obračunavanju posebnog poreza zakonodavac nije vodio računa o iznosu egzistencijskog minimuma, to jest osnovnog osobnog odbitka i osobnog odbitka za uzdržavane članove obitelji. Za taj se iznos kod primjene poreza na dohodak umanjuje dohodak koji je predmet oporezivanja, ali kod osporenog posebnog poreza, uvedenog ZoPPPM-om, porezna osnovica ostaje neumanjena za navedene odbitke.

Predlagatelji pri tome iznose različite iznose "egzistencijskog minimuma", ovisno o tome što pod njim podrazumijevaju i o izvorima na koje se pozivaju. Tako se spominje osnovni osobni odbitak koji iznosi 1.800,00 kuna, odnosno osobni odbici za uzdržavane

članove obitelji u iznosu od 900,00 kuna (za nezaposlenog bračnog druga), 900,00 kuna (za prvo dijete) i 1.260,00 kuna (za drugo dijete). Predlagatelji spominju i iznos od 6.607,00 kuna, pozivajući se na podatak Saveza samostalnih sindikata Hrvatske (SSSH) o "egzistencijskom minimumu" za četveročlanu obitelj.

Predlagatelji smatraju da se navedeni iznosi (u različitim visinama, ovisno o izvoru na koji se pojedini predlagatelj poziva) ne smiju oporezivati ni posebnim porezom uvedenim ZoPPPM-om. Budući da to ZoPPPM dopušta, njihovo je mišljenje da dolazi do nesuglasnosti ZoPPPM-a s načelom porezne jednakosti i pravednosti propisanim člankom 51. Ustava.

Navedeni se prigovori o povredi "egzistencijskog minimuma" mogu ilustrirati na sljedećem primjeru: osobe A i B ostvaruju prihod od nesamostalnog rada u jednakom iznosu od 4.000,00 kuna. Međutim, osoba A je samohrana majka i uzdržava dvoje malodobne djece, a osoba B nema djece i nije u braku. Stoga, unatoč jednakim prihodima, gospodarska snaga osobe A bitno je manja od gospodarske snage osobe B. Odbitkom egzistencijskog minimuma, koji iznosi 1.800,00 kuna, prihod osobe A ne bi trebao biti oporeziv na temelju ZoPPPM-a (jer iznosi 2.200,00 kuna, pa je manji od 3.000,00 kuna), a osoba B bi trebala mjesečno platiti porez u visini od 80,00 kuna koliko iznosi 2% od 4.000,00 kuna. Nasuprot tome, prema ZoPPPM-u, i osoba A mora platiti porez u visini od 80,00 kuna koliko iznosi 2% od 4.000,00 kuna njezina mjesečnog neto primitka.

Ustavni sud podsjeća da je priznavanje ili nepriznavanje osnovnih osobnih odbitaka i osobnih odbitaka za uzdržavane članove obitelji, koji postoje u sustavu poreza na dohodak, kao poreznih olakšica pri obračunavanju posebnog poreza uvedenog ZoPPPM-om, u nadležnosti zakonodavca. Treba ponoviti da načelo porezne jednakosti i pravednosti svaki put počiva na usporedbi životnih odnosa, koji nisu jednaki u svim, nego uvijek u pojedinim elementima. Koji su elementi mjerodavni za životne odnose koje treba urediti kako bi se prema njima postupalo jednako ili nejednako, načelno odlučuje zakonodavac koji pri utvrđivanju poreznih osnova ima široku slobodu odlučivanja. Ona završava tek tamo gdje jednako ili nejednako postupanje prema reguliranim činjeničnim stanjima više nije spojivo s načinom promatranja koji je usmjeren prema zamisli pravde, gdje, dakle, nedostaje očigledan razlog za jednako ili nejednako postupanje. Zadaća je ustavnih sudova da provjeravaju samo poštovanje tih vanjskih granica zakonodavčeve slobode (zabrana proizvoljnosti), ali ne je li zakonodavac u konkretnom slučaju pronašao najsvrsishodnije, najracionalnije i najpravednije rješenje (Savezni ustavni sud Savezne Republike Njemačke, BVerfGE 26, 302).

U cilju utvrđivanja uvodi li se ZoPPPM-om nejednako postupanje s obzirom na različite životne odnose njegovih adresata (primjerice, osobe u statusu samca i osobe koja uzdržava dvoje djece), a ako da, postoji li opravdan razlog koji takvo postupanje opravdava, Ustavni je sud zatražio očitovanje Vlade Republike Hrvatske o prethodno navedenim prigovorima vezanim uz "egzistencijski minimum". Vlada Republike Hrvatske odgovorila je sljedeće:

"... ističemo da je osnovni osobni odbitak odnosno neoporezivi dio dohotka prema Zakonu o porezu na dohodak (Narodne novine, broj 177/04 i 73/08), a koji se smatra dijelom dohotka koji ne podliježe oporezivanju upravo iz razloga zaštite osnovnih životnih potreba, utvrđen u iznosu od 1.800,00 kuna mjesečno (za umirovljenike u visini mirovine, a najviše do 3.200,00 kuna mjesečno), a prema Zakonu o minimalnoj plaći (Narodne novine, broj 67/08) i objavi Državnog zavoda za statistiku za razdoblje od 1. lipnja 2009. do 31. svibnja 2010. minimalna plaća (koja se prema odredbi članka 2. Zakona o minimalnoj plaći smatra bruto plaćom) u Republici Hrvatskoj u navedenom razdoblju iznosi 2.814,00 kuna. (...)

Prema Zakonu o porezu na dohodak plaća se sastoji od obveznih doprinosa iz plaće, predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak i primitka koji se isplaćuje radniku (neto primitak) te pri utvrđivanju predujma poreza na dohodak kod plaće ili mirovine na poreznu osnovicu utječe visina zakonom propisanog neoporezivog dijela dohotka ili osobnog odbitka. Osnovni osobni odbitak može se povećati po osnovi uzdržavanih članova uže obitelji i uzdržavane djece, po osnovi invalidnosti, za stambene potrebe, zdravstvene usluge i dana darovanja. Obzirom da je osnovica za obračun poreza na dohodak utvrđena na način da se polazi od bruto primitka, činjenica jest da će porezni obveznik sa većim osobnim odbitkom plaćati manji porez na dohodak. Međutim, obzirom da je prema Zakonu o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke porezna osnovica za obračun posebnog poreza neto primitak, odnosno primitak koji se u konačnici isplaćuje poreznom obvezniku, razvidno je da se ne može ponovno primijeniti smanjenje poreza po osnovi uzdržavanih članova uže obitelji i uzdržavane djece, invalidnosti, stambenih potreba, zdravstvenih usluga ili danih darovanja, jer su ti porezni obveznici to pravo već iskoristili putem Zakona o porezu na dohodak, čime su platili manji porez na dohodak a raspolazu većim neto primitkom, koji čini osnovicu za obračun posebnog poreza. Nadalje, porezni obveznik i bez uzdržavanih članova uže obitelji može biti u lošoj ekonomskoj situaciji načelno i zbog stambenih i zdravstvenih potreba, a što kod obračuna poreza na dohodak može koristiti kao neoporezivi dio dohotka tek podnošenjem godišnje porezne prijave u kojoj je obavezan iskazati ukupno ostvareni dohodak u poreznom razdoblju. Pri donošenju ovoga Zakona i određivanja porezne osnovice za obračun posebnog poreza, posebna pažnja usmjerila se prema zaštiti bruto plaće odnosno bruto primitka. Naime, u slučaju da je porezna osnovica za obračun posebnog poreza definirana kao bruto primitak odnosno bruto plaća, rezultat bi bio: manja izdvajanja za doprinose kojima se financira obvezno mirovinsko i obvezno zdravstveno osiguranje, manji prihodi od poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak koji su, posebice u uvjetima gospodarske krize, nužni za nesmetani rad jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave čiji su u pravilu najveći prihod i što je najvažnije, smanjila bi se prava iz obveznih osiguranja kao što je visina mirovine koja ovisi o iznosu plaće, naknade plaće iz zdravstvenog osiguranja za vrijeme bolovanja radnika, naknade plaće koje se plaćaju iz državnog proračuna za rodiljne naknade i rodiljni dopust i dr.

Slijedom navedenog porezni teret ravnomjerno je raspoređen prema svim poreznim obveznicima, obzirom da svi plaćaju poseban porez prema jednakoj poreznoj osnovici (iznad 3.000,00 kn) i na jednaki način, iz primitka s kojim raspolazu, odnosno koji im je isplaćen."

Iz navedenog se obrazloženja može zaključiti da je Vlada Republike Hrvatske, kao predlagateljica ZoPPPM-a, tijekom njegove pripreme imala u vidu "različite životne odnose" budućih adresata tog zakona, ali je smatrala da se u ZoPPPM-u "ne može ponovno primijeniti smanjenje poreza po osnovi uzdržavanih članova uže obitelji i uzdržavane djece, invalidnosti, stambenih potreba, zdravstvenih usluga ili danih darovanja, jer su ti porezni obveznici to pravo već iskoristili putem Zakona o porezu na dohodak, čime su platili manji porez na dohodak a raspolazu većim neto primitkom, koji čini osnovicu za obračun posebnog poreza" uvedenog ZoPPPM-om.

Tvrdnjama Vlade Republike Hrvatske ne može se odreći racionalna osnova. Sukladno tome, Ustavni je sud, ostajući u "vanjskim granicama" svoje nadležnosti, u ustavnosudskom postupku ocijenio da se osporeni posebni porez - s aspekta osobnih odbitaka, odnosno poreznih olakšica koje se vezuju uz porez na dohodak, a koje se ne priznaju i pri obračunavanju posebnog poreza - ne bi mogao smatrati proizvoljnim do stupnja na kojem osporeno zakonsko rješenje u odnosu na različite životne odnose više ne bi bilo spojivo "s načinom promatranja koji je usmjeren prema zamisli pravde".

Toj ocjeni doprinosi i narav posebnog poreza uvedenog ZoPPPM-om: riječ je o izvanrednom porezu uz koji se vezuje privremenost i relativno kratko razdoblje njegova ubiranja (najduže 17 mjeseci).

Ustavni sud primjećuje da bi se razmatrani problem vezan uz "različite životne odnose" poreznih obveznika, prethodno opisane, s aspekta načela porezne jednakosti i pravednosti mogao sagledavati u drugom svjetlu kad bi riječ bila o sistemskom zakonu koji uređuje redovit porez neodređenog trajanja.

**15.5.** Pojedini predlagatelji smatraju članak 5. stavak 1. ZoPPPM-a nesuglasnim s člankom 51. Ustava stoga što on oporezuje svaki prihod u iznosu manjem od 3.000,00 kuna, pa osoba koja ostvaruje primitke iz više izvora, a svaki je pojedini manji do 3.000,00 kuna, nije obveznik plaćanja posebnog poreza uvedenog ZoPPPM-om, iako zbroj njezinih ukupnih mjesečnih primitaka prelazi 3.000,00 kuna.

Ustavni je sud zatražio očitovanje Vlade Republike Hrvatske i o tom prigovoru. Vlada Republike Hrvatske odgovorila je sljedeće:

*"Sljedeći temeljna načela oporezivanja dohotka propisana Zakonom o porezu na dohodak razvidno jest da su i tim Zakonom, u skladu sa svjetskom i europskom praksom, propisani različiti izvori dohotka koji se oporezuju na različite načine, primjenom različitih poreznih stopa. Obzirom da se radi o temeljnim načelima oporezivanja dohotka prema svojim izvorima (primici od nesamostalnog rada, samostalne djelatnosti, imovine i imovinskih prava, kapitala, osiguranja i drugog dohotka), tako i ovaj Zakon poštuje ta načela na način da se poseban porez plaća prema pojedinom izvoru primitka."*

Ustavni sud u ovom pitanju mora ostati suzdržan s obzirom na podijeljene uloge i odgovornosti zakonodavca i Ustavnog suda. Ustavni bi sud prešao dopuštene granice

svoje nadležnosti kad bi se upustio u ispitivanje opravdanosti, svrsishodnosti i racionalnosti mjerila koje je vodilo Vladu Republike Hrvatske u predlaganju, odnosno Hrvatski sabor u prihvaćanju odluke da se posebnim porezom optereti svaki primitak iz članka 4. ZoPPPM-a zasebno, ali ne i njihov zbroj ostvaren u jednom mjesecu.

Zahtjev za suzdržanošću Ustavnog suda u ovom je pitanju osobito naglašen zbog izvjesne činjenice da bi i prihvaćanje drugog rješenja (oporezivanje ukupnog mjesečnog primitka ostvarenog iz različitih izvora koji se oporezuju po različitim poreznim stopama) moglo biti osporavano pred Ustavnim sudom s aspekta članka 51. Ustava isticanjem jednakovrijednih argumenata koji su u ovom ustavnosudskom postupku izneseni protiv prihvaćenog rješenja (to jest, oporezivanja svakog primitka prema pojedinom njegovu izvoru zasebno). To je dostatan znak da je riječ o pitanju koje ulazi u područje slobodne procjene zakonodavne vlasti u vođenju porezne politike.

Stoga se Ustavni sud ograničava na utvrđenje da je poseban porez izvanredan porezni oblik s obilježjima analitičkog (cedularnog, parcijalnog) sustava oporezivanja pojedinog ostvarenog primitka. Odabir tog sustava unutar je područja slobodnog odlučivanja zakonodavca.

**15.6.** Pojedini predlagatelji osporavaju suglasnost ZoPPPM-a s člankom 51. stavkom 1. Ustava i zbog toga što primjenjuje tzv. metodu globalne progresije. To znači da se pri prijelazu iz jednog u drugi razred propisane porezne stope od 2% i 4% primjenjuju na cjelokupnu poreznu osnovicu, a ne samo na njezin povećani iznos.

Navedeni se prigovor može ilustrirati na sljedećem primjeru: osoba čija primanja prije oporezivanja iznose 3.001,00 kunu dužna je - samo zbog toga što joj je osnovica veća za 1,00 kunu od iznosa na koji se ne plaća poseban porez - platiti poseban porez po stopi od 2%. Nakon plaćenog poreza, koji iznosi 60,20 kuna, preostat će joj iznos od 2.940,80 kuna.

Drugim riječima, primjena metode globalne progresije dovodi do toga da osobi, čija su primanja prije oporezivanja bila viša, ostaju poslije oporezivanja primanja koja su ispod granice onih na koja se uopće plaća poseban porez. Time, prema tvrdnjama predlagatelja, ZoPPPM ne vodi računa o usklađenosti poreznih opterećenja s gospodarskom snagom poreznih obveznika. Više predlagatelja nudi drugačija rješenja tog problema, od kojih se najčešće ističe da je zakonodavac trebao obračunati porezne stope samo od dijela osnovice koji prelazi njezin određeni dio.

Navedenim se prigovorima ne može odreći logična i racionalna osnova. Ako je osoba, kojoj su mjesečna primanja 3.000,00 kuna, oslobođena plaćanja posebnog poreza, a osoba kojoj su mjesečna primanja 3.001,00 kunu mora platiti 60,20 kuna posebnog poreza, onda se osnovanim postavlja pitanje: nedostaje li u ZoPPPM-u mehanizam koji bi osigurao da i onome koji ostvaruje 3.001,00 kunu nakon oporezivanja, koje će izvršiti plativši 60,20 kuna poreza, ostane netaknutih 3.000,00 kuna (neoporeziv dio) umjesto 2.940,80 kuna?



Ustavni sud ocjenjuje da u ovom pitanju nije poštovano porezno načelo prema kojem iznos dužnog poreza ne smije biti veći od iznosa povećanja porezne osnovice koji je doveo do oporezivanja. Ustav, međutim, ne traži izrijekom poštovanje tog poreznog načela, pa njegova neprimjena u ZoPPPM-u sama po sebi ne može biti razlogom njegove nesuglasnosti s Ustavom.

Ipak, u svjetlu ustavnog načela porezne jednakosti i pravednosti, Ustavni sud dužan je utvrditi da je skupina poreznih obveznika - primanja kojih pripadaju u granično područje prijelaza iz "nultog" u prvi, odnosno iz prvog u drugi platni razred - nejednako opterećena u odnosu na ostale porezne obveznike čiji iznos dužnog poreza nije veći od iznosa povećanja porezne osnovice koji je doveo do oporezivanja.

S druge strane, iznos minimalne plaće sačuvan je i kad je riječ o toj skupini poreznih obveznika. Ustavni sud stoga ocjenjuje da se, unatoč neuvažavanju navedenog poreznog načela koje dovodi do nejednakog opterećenja jedne skupine poreznih obveznika (onih čija primanja ulaze u granično područje na prijelazu platnih razreda), ipak ne može izvesti zaključak da je riječ o njihovu prekomjernom opterećenju zbog kojega bi ZoPPPM generalno morao biti ocijenjen nesuglasnim s Ustavom. Tome pridonosi i činjenica da je riječ o manjim skupinama adresata ZoPPPM-a, pri čemu i onoj skupini adresata čija primanja pripadaju u najuže granično područje prijelaza iz "nulte" u prvi platni razred (3.001,00 kuna), nakon plaćanja posebnog poreza, ostaju primanja u iznosu od 2.940,80 kuna, dakle primanja iznad 2.814,00 kuna koliko iznosi visina zakonom zajamčene minimalne plaće.

Postojanje eventualnog prekomjernog poreznog opterećenja navedenih adresata ZoPPPM-a u pojedinim konkretnim slučajevima Ustavni sud ne isključuje, ali se ta prekomjernost može ispitati samo u svjetlu osobitih okolnosti svakog konkretnog slučaja. U tim bi se postupcima zaštite pojedinačnih ljudskih prava onda primjenjivala i mjerila koja je s aspekta zaštite ljudskih prava ustanovio Europski sud u svojoj praksi, vezujući ih uz članak 3. Konvencije (v. točku 14.2.d. obrazloženja ove odluke i rješenja). Riječ je o prvom dijelu rečenice članka 23. stavka 1. hrvatskog Ustava.

**16.** Zaključno, Ustavni sud podsjeća da potpunu razmjernost, jednakost i pravednost nije moguće postići ni u jednom poreznom propisu. Primjerice, prema članku 8. Zakona o porezu na dohodak, koji zakon ima sistemski karakter, porezni obveznici plaćaju porez na dohodak po različitim stopama (stavak 1.), a porez na dohodak uvećava se za prirez poreza na dohodak koji uvedu jedinice lokalne samouprave (stavak 2.). Stvarno, međutim, neke jedinice lokalne samouprave nemaju taj prirez, a u drugima je njegova visina značajno različita, pa ukupna porezna obveza nedvojbeno ne udovoljava zahtjevu apsolutne porezne jednakosti adresata tog poreza, sagledava li se problem na nacionalnoj razini.

Sukladno navedenom, Ustavni sud ocjenjuje da posebno značenje koje ZoPPPM ima za stabilnost javnih rashoda Republike Hrvatske trenutno ima prednost pred zahtjevima za ostvarenjem apsolutne jednakosti i pravednosti u ubiranju posebnog poreza. Privremeno ubiranje posebnog poreza zasnovano je na kvalificiranom javnom interesu, pa pojedine

razlike koje ZoPPPM stvara među svojim adresatima, iako podložne kritici, ne dosižu stupanj zbog kojeg bi se taj Zakon u ovom trenutku mogao proglasiti nesuglasnim s Ustavom.

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

### III.

#### J. OCJENA USTAVNOG SUDA O OSTALIM PRIGOVORIMA

**17.** U ovom se dijelu obrazloženja odluke i rješenja Ustavni sud očituje o ostalim prigovorima podnositelja zahtjeva, odnosno o prigovorima predlagatelja navedenima u točki 7) podtočkama c) do f).

##### **Poduzetnička i tržišna sloboda**

**17.1.** Podnositelj zahtjeva i određeni broj predlagatelja smatraju da ZoPPPM ne poštuje Ustavom zajamčene poduzetničke i tržišne slobode, jer se poduzetnicima, isplatiteljima plaća, oduzima pravo da samostalno uređuju plaće. Većina se pri tome poziva na Zakon o trgovačkim društvima ("Narodne novine", broj 111/93., 34/99., 52/00., 118/03., 107/07. i 146/08.) i statute društava.

Članak 49. stavci 1. i 2. Ustava glase:

*Poduzetnička i tržišna sloboda temelj su gospodarskog ustroja Republike Hrvatske. Država osigurava svim poduzetnicima jednak pravni položaj na tržištu. Zabranjena je zlouporaba monopolskog položaja određenog zakonom.*

Prema članku 3. ZoPPPM-a, obveznik obračunavanja, obustavljanja i plaćanja posebnog poreza na plaće, mirovine i druge primitke jest isplatitelj plaća, mirovina i drugih primitaka. To znači da je isplatitelj obveznik provedbe načina plaćanja. Tako plaćeni porez nije trošak isplatitelja.

Sukladno članku 4. ZoPPPM-a, poreznu osnovicu čini neto primitak plaće, mirovine ili drugih primitaka, odnosno neto primitak kojeg je pojedinac stvarno ostvario.

Prema članku 17. stavku 1. točki 8. Zakona o radu ("Narodne novine", broj 38/95., 54/95., 64/95., 17/01., 82/01., 114/03., 142/03., 30/04. i 137/04. - pročišćeni tekst), ugovor o radu sklopljen u pisanom obliku, odnosno potvrda o sklopljenom ugovoru o radu iz članka 16. stavka 3. Zakona, mora sadržavati i uglavke o osnovnoj plaći, dodacima na plaću te razdobljima isplate primanja na koja radnik ima pravo.

Prema članku 90. Zakona o radu, plaća u smislu tog zakona jest plaća u bruto iznosu, pa su poslodavci dužni ugovarati plaću u bruto iznosima. To znači da pri ugovaranju iznosa plaće poslodavci moraju uračunati i plaćanje doprinosa i poreza, odnosno svih javnih davanja iz plaće. Neto plaća radnika uvijek ovisi o više čimbenika (visini osobnog odbitka, broju uzdržavanih članova, mjestu prebivališta, odnosno uobičajenog boravišta i dr.).

ZoPPPM-om se oporezuje neto plaća. ZoPPPM ne određuje visinu plaće koju će poslodavac ugovoriti sa svojim radnicima ili plaće koju će trgovačko društvo ugovoriti sa svojim članovima uprave. Bilo da je riječ o određivanju plaća na način propisan Zakonom o radu ili Zakonom o trgovačkim društvima, načelo jednakosti se poštuje na način da se porezna osnovica za obračun posebnog poreza utvrđuje od primitka isplaćenog pojedincu odnosno pojedinoj osobi, na teret osobe koja ostvaruje plaću, mirovinu ili druge primitke propisane ZoPPPM-om.

Ustavni sud ocjenjuje da se ZoPPPM-om ne narušava i ne ograničava poduzetnička i tržišna sloboda isplateljima poduzetnicima. ZoPPPM ne utječe na njihovo sudjelovanje u gospodarskim odnosima. Njime je u potpunosti izjednačeno porezno opterećenje posebnim porezom neto plaća članova uprave i plaća radnika. Time je osiguran jednak pravni položaj na tržištu svim poduzetnicima u tom pitanju.

### **Obustava usklađivanja mirovina**

**17.2.** Određeni broj predlagatelja smatra da su članak 1. stavak 2. i članak 12. ZoPPPM-a, kojima se obustavlja usklađivanje mirovina prema ZMO-u u razdoblju od 1. siječnja 2010. do 31. prosinca 2010., u suprotnosti s ustavnim načelom vladavine prava (članak 3. Ustava). Ističu da se stečena prava iz mirovinskog osiguranja mogu ukidati, odnosno da se korištenje prava određenih ZMO-om može ograničiti samo u slučajevima i uz uvjete određene ZMO-om.

Prema članku 12. ZoPPPM-a, u razdoblju njegova važenja ne primjenjuje se članak 5. stavak 5. ZMO-a, a članak 81. stavci 2. i 3. i članak 86. ZMO-a ne primjenjuju se od 1. siječnja 2010. do 31. prosinca 2010. godine.

Članci ZMO-a koji se po sili ZoPPPM-a ne primjenjuju u navedenom razdoblju glase:

#### *Članak 5. stavak 5.*

*(5) Korištenje prava, određenih ovim Zakonom, može se ograničiti samo u slučajevima i uz uvjete određene ovim Zakonom.*

#### *Članak 81. stavci 2. i 3.*

*(2) Aktualna vrijednost mirovine utvrđuje se za svako polugodište tako da se aktualna vrijednost mirovine uskladi po stopi koja se dobije kao polovica zbroja stope promjene prosječnog indeksa potrošačkih cijena u prethodnom polugodištu i stope promjene prosječne bruto plaće svih zaposlenih u Republici Hrvatskoj u prethodnom polugodištu u odnosu na polugodište koje mu prethodi.*

*(3) Aktualnu vrijednost mirovine utvrđuje upravno vijeće Zavoda na temelju podataka Državnog zavoda za statistiku najkasnije dva mjeseca nakon isteka svakog polugodišta.*

#### *Članak 86.*

*Mirovine se usklađuju od 1. siječnja i od 1. srpnja svake kalendarske godine prema novoj aktualnoj vrijednosti mirovine utvrđene prema članku 81. ovoga Zakona.*

Propisivanjem da se članak 5. stavak 5. ZMO-a ne primjenjuje u razdoblju važenja ZoPPPM-a zakonodavac je otvorio mogućnost da se ZoPPPM-om privremeno intervenira u materiju mirovinskog osiguranja i propiše obustava usklađivanja mirovina za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2010. godine.

Sukladno navedenom, u razdoblju primjene ZoPPPM-a neće se provesti dva usklađivanja mirovina: ono 1. siječnja 2010. i ono 1. srpnja 2010. godine.

Usklađivanje mirovina, prema članku 81. ZMO-a, provodi se ovisno o stopi promjene prosječnog indeksa potrošačkih cijena i stopi promjene prosječne bruto plaće svih zaposlenih u Republici Hrvatskoj. Svrha je usklađivanja mirovina očuvanje realne vrijednosti mirovina u okolnostima visoke inflacije i rasta plaća svih zaposlenih u Republici Hrvatskoj. Neusklađivanje mirovina, odnosno "zamrzavanje" mirovina na zatečenoj razini, moglo bi u uvjetima visoke inflacije i rasta plaća imati za posljedicu prelijevanje nerazmjernog tereta na umirovljenike i ugrožavanje njihova materijalnog položaja.

Ustavni sud primjećuje, međutim, da je ZoPPPM donesen u uvjetima gospodarske krize u zemlji koju obilježavaju smanjenje osobne potrošnje na godišnjoj razini za više od 12%, zaustavljanje rasta cijena, odnosno njihovo smanjivanje (osobito cijena prehrambenih proizvoda) te smanjenje bruto plaća u državnom i javnom sektoru.

U točki 14.2.b. obrazloženja ove odluke i rješenja navedene su mjere koje je Vlada Republike Hrvatske provela radi smanjenja javnih rashoda, odnosno uravnoteženja rashoda s javnim prihodima. Smanjene su plaće državnih dužnosnika za 15%, smanjene su plaće državnih i javnih službenika za 6%, smanjene su plaće članovima uprava javnih poduzeća te je naloženo upravama javnih poduzeća da smanje plaće zaposlenicima za 10%. Te su se mjere počele primjenjivati u drugom kvartalu 2009., a pojačani intenzitet dobile su u trećem kvartalu 2009. godine.

Postoji procjena da će poduzete mjere u svojoj ukupnosti imati za posljedicu zaustavljanje rasta plaća iznimno velikog broja zaposlenika, pa postoji mogućnost da na kraju 2009. godine prosječna bruto plaća svih zaposlenih u Republici Hrvatskoj bude i niža od prosječne bruto plaće utvrđene krajem 2008. godine. Procjena se temelji na podacima Državnog zavoda za statistiku Republike Hrvatske.

Tako u Priopćenju broj: 9.1.2/6. od 28. kolovoza 2009. Državni zavod za statistiku navodi:

*"Prosječna mjesečna bruto plaća po zaposlenome u pravnim osobama Republike*

*Hrvatske za lipanj 2009. iznosila je 7.808 kuna, što pokazuje nominalni rast za 0,8%, a realni rast za 0,7% u odnosu na svibanj 2009."*

U Priopćenju broj: 9.1.2/7. od 28. rujna 2009. Državni zavod za statistiku navodi:

*"Prosječna mjesečna bruto plaća po zaposlenome u pravnim osobama Republike Hrvatske za srpanj 2009. iznosila je 7.718 kuna, što pokazuje nominalni pad za 1,1%, a realni pad za 0,4% u odnosu na lipanj 2009."*

U Priopćenju broj: 9.1.2/8. od 28. listopada 2009. Državni zavod za statistiku navodi:

*"Prosječna mjesečna bruto plaća po zaposlenome u pravnim osobama Republike Hrvatske za kolovoz 2009. iznosila je 7.627 kuna, što pokazuje nominalni pad za 1,2%, a realni pad za 1,1%, u odnosu na srpanj 2009."*

Ustavni sud primjećuje da je posljednje usklađivanje mirovina 1. srpnja 2009. provedeno unatoč tome što je gospodarska kriza već zahvatila zemlju. (Vlada Republike Hrvatske u prijedlogu je ZoPPPM-a istaknula da je već u prvom tromjesečju 2009. godine gospodarski rast smanjen za 6,7% kao posljedica smanjenja potrošnje, ali i pada industrijske proizvodnje, građevinarstva i robne razmjene s inozemstvom. Takva kretanja dovela su do pada prikupljanja prihoda državnog proračuna u odnosu na prošlogodišnju razinu i prije 1. srpnja 2009.).

U takvim okolnostima, Ustavni sud ne vidi da je mjera privremene obustave usklađivanja mirovina, uvedena ZoPPPM-om, bez legitimnog cilja i razumne osnove.

Štoviše, u uvjetima kad se mora računati s trendom pada stope prosječne mjesečne bruto plaće u Republici Hrvatskoj, prema kojoj se stopi usklađuju i mirovine, "zamrzavanjem" iznosa mirovina na visini dosegnutoj nakon posljednjeg usklađenja 1. srpnja 2009. osigurana je zaštita umirovljenika od negativnih gospodarskih kretanja, na koja ukazuje trend pada potrošačkih cijena i trend smanjenja prosječne bruto plaće svih zaposlenih u Republici Hrvatskoj. Drugim riječima, ZoPPPM otvara mogućnost da se pod određenim pretpostavkama izbjegne nužnost smanjenja iznosa mirovina dosegnutih 1. srpnja 2009. u situaciji eventualnog nastavka pada plaća i kretanja potrošačkih cijena prema deflaciji.

Ne bude li do toga došlo, posljedice obustave usklađivanja mirovina u jednogodišnjem razdoblju (2010.) imat će u svakom slučaju - zbog navedenih kretanja bruto plaća i potrošačkih cijena kao osnovice za njihovo usklađivanje - neznatne učinke na visinu mirovina dostignutu 1. srpnja 2009., koji se ne bi mogli ocijeniti nerazmjernima.

Sukladno navedenom, zakonska mjera privremene, jednogodišnje obustave usklađivanja mirovina nije u nesuglasnosti s Ustavom.

**Je li ZoPPPM organski zakon?**

**17.3.** U većem broju prijedloga navodi se da je ZoPPPM organski zakon koji nije donesen odgovarajućom većinom potrebnom za donošenje organskih zakona.

Članak 82. stavak 2. Ustava glasi:

*"Zakone (organski zakoni) kojima se razrađuju Ustavom utvrđena ljudska prava i temeljne slobode, izborni sustav, ustrojstvo, djelokrug i način rada državnih tijela te ustrojstvo i djelokrug lokalne i područne (regionalne) samouprave Hrvatski sabor donosi većinom glasova svih zastupnika."*

Ustavni sud primjećuje da je ZoPPPM donesen većinom glasova svih zastupnika Hrvatskog sabora. Stoga u ovom ustavnosudskom postupku nije bilo potrebe posebno ispitivati može li se ZoPPPM smatrati organskim zakonom ili ne.

### **Odnos ZoPPPM-a i ZMO-a**

**17.4.** Pojedini predlagatelji smatraju da ZoPPPM nije organski zakon, ali su njime stavljene izvan primjene pojedine odredbe ZMO-a koji jest organski zakon.

Ustavni sud u svojoj dosadašnjoj praksi nije ocjenjivao je li ZMO organski ili "obični" zakon. Ta ocjena ne može biti predmet ovog ustavnosudskog postupka.

Ustavni se sud stoga ograničava na utvrđenje da je odnos između ZMO-a i ZoPPPM-a odnos općeg i posebnog zakona koji se sagledava u skladu s načelom *"lex specialis derogat legi generali"*.

### **Ima li ZoPPPM povratno djelovanje?**

**17.5.** Pojedini predlagatelji smatraju da ZoPPPM ima povratno djelovanje koje je zabranjeno člankom 89. stavkom 4. Ustava, iz razloga što su i plaće, mirovine te drugi primitci ostvareni u srpnju 2009. (u vrijeme kad ZoPPPM još nije bio na snazi) bile predmet oporezivanja.

Prema članku 7. ZoPPPM-a, poseban porez na plaće, mirovine i druge primitke obračunava se i plaća na sve plaće, mirovine i druge primitke isplaćene u razdoblju od dana stupanja na snagu ZoPPPM-a (1. kolovoza 2009.) do 31. prosinca 2010. godine.

ZoPPPM prihvaća opće načelo oporezivanja dohotka koje je propisano Zakonom o porezu na dohodak. Riječ je o tzv. načelu blagajne, prema kojem se smatra da je primitak, odnosno dohodak ostvaren u trenutku kad porezni obveznik s njim može raspolagati.

Primjena tog načela nije vezana samo uz ZoPPPM. Primjerice, Zakon o porezu na dohodak ("Narodne novine", broj 127/00.) primjenjivao se na sve isplate primitka od 1. siječnja 2001. neovisno o tome kad je rad izvršen, s obzirom da sama činjenica izvršenog rada ne stvara poreznu obvezu, nego porezna obveza nastaje u trenutku kad

se izvrši isplata primitka po osnovi tog rada.

Slično tome, Zakonom o izmjeni Zakona o porezu na dohodak ("Narodne novine", broj 73/08.) povećan je od 1. srpnja 2008. iznos osnovnog osobnog odbitka s 1.600,00 kuna mjesečno na 1.800,00 kuna mjesečno, a osobni odbitak umirovljenika s 3.000,00 kuna mjesečno na 3.200,00 kuna mjesečno. Povećani iznosi neoporezivog dijela dohotka, odnosno osobnog odbitka primjenjivali su se na sve isplate plaća i mirovina izvršene od 1. kolovoza 2008. neovisno u kojem je razdoblju rad obavljen odnosno za koji se mjesec plaća ili mirovina isplaćuje (primjerice pri obračunu predujma poreza na dohodak od nesamostalnog rada po osnovi plaće za srpanj 2008., koja je isplaćena u kolovozu 2008., primjenjivao se povećani iznos osobnog odbitka).

Zaključno, Ustavni sud utvrđuje da su se posebnim porezom oporezovale plaće, mirovine i drugi primici za srpanj 2009., ali plaće, mirovine i drugi primici koji će se ostvariti u prosincu 2010., a koji će se isplatiti u siječnju 2011. ili kasnije, neće podlijevati tom oporezivanju. Time je osigurana ravnoteža u razdoblju obračunavanja i plaćanja posebnog poreza sukladno članku 1. stavku 1. ZoPPPM-a.

Postizanje te ravnoteže izrijekom je utvrđeno i u članku 6. Pravilnika o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke ("Narodne novine", broj 96/09.). On glasi:

#### *Članak 6.*

*(1) Oporezivanju posebnim porezom na plaće, mirovine i druge primitke podliježu plaće, mirovine i drugi primici iz članka 4. stavka 1. Zakona koji su isplaćeni u razdoblju od dana stupanja na snagu Zakona do 31. prosinca 2010. godine.*

*(2) Plaće, mirovine i drugi primici iz članka 4. stavka 1. Zakona koji su ostvareni u razdoblju primjene Zakona, a koji će se isplaćivati nakon 1. siječnja 2011. godine i nadalje, neće podlijevati oporezivanju posebnim porezom na plaće, mirovine i druge primitke, čime je osigurana ravnoteža u razdoblju obračunavanja i plaćanja posebnog poreza sukladno članku 1. stavku 1. Zakona.*

Sukladno navedenom, ZoPPPM ne djeluje povratno na način koji bi bio zabranjen člankom 89. stavkom 4. Ustava.

## **IV.**

### **K. SAŽETAK OCJENE USTAVNOG SUDA**

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

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

b) U provedenom je ustavnosudskom postupku Ustavni sud utvrdio da je 1. listopada

2009., stupanjem na snagu ZoPPPSD-a, otklonjen ozbiljan prigovor neustavnosti ZoPPPM-a koji bi - da je opstao - morao dovesti do utvrđenja nesuglasnosti osporenog ZoPPPM-a s člankom 14. Ustava i njegova ukidanja.

c) Ustavni je sud također ocijenio da ZoPPPM ne uvažava načelo prema kojem iznos dužnog poreza ne smije biti veći od iznosa povećanja porezne osnovice koji je doveo do oporezivanja. Stoga je teret snošenja posebnog poreza nejednako raspodijeljen u graničnom području, na prijelazima platnih razreda, to jest među skupinama poreznih obveznika čija je visina primanja granična u smislu članka 5. ZoPPPM-a. On, međutim, nije prekomjeran ni za jednu skupinu adresata ZoPPPM-a, pa ni za one adresate primanja kojih ulaze u granično područje na prijelazu platnih razreda, jer i njima, nakon plaćanja posebnog poreza, ostaju primanja u iznosu od 2.940,80 kuna, dakle primanja iznad 2.814,00 kuna koliko iznosi visina zakonom zajamčene minimalne plaće. Postojanje eventualnog prekomjernog poreznog opterećenja navedenih adresata ZoPPPM-a u pojedinim konkretnim slučajevima Ustavni sud ne isključuje, ali se ta prekomjernost može ispitati samo u svjetlu osobitih okolnosti svakog konkretnog slučaja. U tim bi se postupcima zaštite pojedinačnih ljudskih prava onda primjenjivala i mjerila koja je s aspekta zaštite ljudskih prava ustanovio Europski sud u svojoj praksi, vezujući ih uz članak 3. Konvencije (prvi dio rečenice članka 23. stavka 1. hrvatskog Ustava).

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

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

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

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



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

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

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

**19.** Na temelju članka 43. stavka 1. i članka 44. stavka 1. Ustavnog zakona odlučeno je kao u izreci odluke i rješenja.

Objava ove odluke i rješenja temelji se na članku 29. stavku 1. Ustavnog zakona.

#### **USTAVNI SUD REPUBLIKE HRVATSKE**

Broj:

U-IP-3820/2009

U-IP-3826/2009 i dr.

Zagreb, 17. studenoga 2009.

PREDSJEDNICA

dr. sc. Jasna Omejec, v. r.

**Suci mr. sc. Mato Arlović i dr. sc. Ivan Matija izdvojili su svoja mišljenja. Pisano obrazloženje njihovih izdvojenih mišljenja objavit će se na internetskoj stranici Ustavnog suda naknadno, dok će se u Narodnim novinama objaviti zajedno s odlukom i rješenjem (članak 27. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske).**