

ORIGINALNI NAČNI ČLANAK

Svetislav V. Kostić\*

## USTAVNA OBAVEZA ISTOVETNOG PORESKOG TRETMANA BRAKA, VANBRAČNE ZAJEDNICE I ISTOPOLNIH ZAJEDNICA U REPUBLICI SRBIJI

*Apstrakt:* U ovom radu autor usmerava svoju pažnju na načelno pitanje poreskog tretmana istopolnih zajednica u poređenju sa tretmanom koji je predviđen za heteroseksualne bračne i vanbračne zajednice u srpskom pravu. Različiti tretman određenih društvenih pojava može predstavljati zabranjeni oblik diskriminacije samo pod uslovom da pokažemo da su posmatrane pojave uporedive, i to upravo iz perspektive objekta zaštite koji je predviđen zabranom diskriminacije. Problem sa kojim se suočavamo jeste da se naše razumevanje određenih pojava menjalo kroz vreme, za šta je najbolji primer činjenica da bi i Aristotel, tvorac koncepta diskriminacije, imao problem da razume tvrdnju da su svi ljudi jednaki u svojim pravima i obavezama pred zakonom. Autor polazi od premise da poreski tretman istopolnih zajednica treba posmatrati kroz vizuru načela jednakosti u poreskom pravu, koje je sadržano u čl. 91. st. 2. Ustava Srbije kojim se nalaže da je obaveza plaćanja poreza i drugih dažbina opšta i da se zasniva na ekonomskoj moći obveznika. Stoga u slučaju da istopolna zajednica sadrži iste one aspekte koji utiču na ekonomsku moć obveznika, aspekte koji postoje u slučaju heteroseksualnog braka i vanbračne zajednice, Ustav Srbije nam nalaže da joj obezbedimo istovetan poreski tretman koji je posledica života u heteroseksualnoj zajednici. Na ovaj način autor otvara prostor i za kritički osvrt na poreske norme Nacrta zakona o istopolnim zajednicama iz 2021. godine, odnosno za predlaganje rešenja koja bi omogućila lakše, a pre svega održivije, postizanje osnovnog cilja kome se teži, a to je svakako otklanjanje diskriminacije istopolnih zajednica u srpskom pravnom sistemu.

**Ključne reči:** istopolna partnerstva, diskriminacija, brak, oporezivanje, Ustav.

### 1. UVOD

Tema istopolnih zajednica u srpskim okvirima u sebi sadrži jednu ozbiljnu zamku. Naime, imajući u vidu odnos šire javnosti prema ovom pitanju, nedostatak domaće sudske prakse, kao i (za sada) prisutnu nesprem-

\* Vanredni profesor, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu; skostic@ius.bg.ac.rs  
Rad je pripremljen u okviru istraživanja na projektu Pravnog fakulteta Univerziteta u Beogradu za 2022. godinu – „Savremeni problem pravnog sistema Srbije.“

nost aktivista da put za ostvarivanje prava potraže u sudskim ili upravnim postupcima pred domaćim sudovima, odnosno državnim organima, srpski istraživač može olako usmeriti svoju pažnju ka uporednom pravu, odnosno pokušati da van granica Srbije i njenog zakonodavstva potraži smernice koje bi mogle da posluže za uređenje različitih aspekata istopolnih zajednica u našem društvu. Ono što se ponekad javlja kao posledica navedenog pristupa jeste to da samo pitanje, sam problem koji pokušavamo da rešimo, dobija prizmu nečeg stranog, nečeg što nam je nametnuto, što nema svoje prirodno mesto u našem okruženju. Drugim rečima, kao da mi to pitanje i ne rešavamo zarad sebe i društva u kome živimo, jer za time sami i ne uočavamo potrebu, već zato što nam je neko spolja, neko veći i moćniji, nametnuo takvu obavezu. Stoga se i razmatranju mogućih rešenja, kao i izradi onog koje ćemo primeniti u našem pravu, često pristupa krajnje površno, gde se naš zakonodavac po pravilu ograničava na prosto preuzimanje već gotovih normi zakonodavstva drugih država, bez preteranog promišljanja svih tamošnjih aspekata koji su uticali da to rešenje u toj drugoj državi poprimi svoj konačni oblik. Istovremeno, imajući u vidu prizmu nametanja nečeg stranog, iz vida se izostavljaju osobenosti našeg domaćeg pravnog sistema, što vodi ka značajnim problemima u primeni normi. Naravno, zakonodavcu (tačnije donosiocima političkih odluka) često je vrlo primamljivo da se od neprijatne javne rasprave zaštititi pozivanjem na opravdanje primoranosti na prihvatanje, u stvari, neželjenih pravila ponašanja (barem prećutno neželjenih), a upravo je ta linija manjeg otpora, na koju su se oslanjale sve političke opcije koje su poslednjih nekoliko decenija vladale Srbijom, u velikoj meri doprinela i rastućem konzervativizmu srpskog društva.<sup>1</sup>

Ključni iskorak u oblasti pravnog uređenja istopolnih zajednica u Srbiji predstavlja Nacrt zakona o istopolnim zajednicama koji je Ministarstvo za ljudska i manjinska prava objavilo početkom 2021. godine. Naime, mi sada u Srbiji imamo polaznu osnovu za dalji rad na pravnom uređenju jednog važnog, ali zapostavljenog pitanja, polaznu osnovu iza koje stoji legitimitet državnog organa u čijim je okvirima ovaj nacrt nastao.<sup>2</sup> Međutim, primećujemo da nekim pitanjima (onima koja nisu prepoznata kao pitanja od odlučujuće važnosti za pravno uređenje istopolnih zajednica) možda nije posvećena dovoljna pažnja. Tako npr. javna rasprava koja je

1 Rečević, T., 2021, Međunarodni uticaj na demokratiju u Srbiji, u: Spasojević, D. (ur.), *Podrivanje demokratije – procesi i institucije u Srbiji od 2010. do 2020. godine*, Crta, str. 232–236.

2 O značaju donošenja jednog ovakvog sistemskog zakona u Hrvatskoj vid. Petrašević, T., Duić, D., Buljan, E., 2017, Prava istopolnih zajednica u Evropskoj uniji sa posebnim osvrtom na Republiku Hrvatsku, 61 *Strani pravni život*, Vol. 61, br. 3, str. 145–169.

usledila u martu 2021. godine,<sup>3</sup> kao i mišljenje Saveta Evrope dobijeno u junu iste godine,<sup>4</sup> ne sadrže bilo kakav osvrt na poreske odredbe Nacrta zakona o istopolnim zajednicama. Imajući u vidu činjenicu da Nacrt zakona o istopolnim zajednicama nije uspeo da nastavi svoj zakonodavni put, u ovom radu mi ćemo pokušati da na prvom mestu sprovedemo temeljnu polaznu pravnu analizu našeg poreskog zakonodavstva u oblasti tretmana istopolnih zajednica u odsustvu bilo kakvog sistemskog zakona o ovoj oblasti.

Za potrebe našeg predstojećeg istraživanja postavićemo nekoliko polaznih premisa koje će nas navesti da primarno potražimo odgovor u okvirima našeg domaćeg prava. Prva premissa jeste da u srpskom društvu žive ljudi homoseksualne orijentacije, odnosno ljudi čiji je seksualni nagon usmeren ka drugim osobama istog pola. Dakle, radi se o aspektu ličnosti koji je određen biološkim razlozima (seksualna orijentacija nije pitanje opredeljenja, odnosno ona nije stvar izbora), pri čemu, baš kao i u slučaju osoba heteroseksualne orijentacije, taj aspekt ličnosti nikoga ne ugrožava, sve dotle dok se ne ispoljava nasilno, odnosno suprotno volji druge strane, ili pak prema nekome ko nije spreman na ulazak u seksualne odnose. Ako u našem društvu žive ljudi koji iz ličnih potreba, koje ni na koji način ne ugrožavaju druge članove tog istog socijuma, ulaze u određene pravne odnose sa drugim osobama koje sa njima dele te iste potrebe, onda se logično nameće druga premissa da naše zakonodavstvo mora da im pruži odgovarajuća rešenja koja im obezbeđuju mirno i nesmetano uživanje osnovnih prava. Konačno, ograničavanje ili uskraćivanje mirnog i nesmetanog uživanja osnovnih prava moralo bi da bude zasnovano na validnim razlozima, pri čemu se mora voditi računa da određeno opravdanje za uskraćivanje pravne jednakosti ne može imati istu težinu u svim oblastima prava, već se mora voditi računa o predmetu pravne zaštite i cilju koji se želi postići.

Imajući u vidu to da u ovom radu pažnju ograničavamo samo na poreske aspekte istopolnih zajednica, kao prvi zadatak nam se nameće potreba da sagledamo da li i gde tačno srpsko poresko zakonodavstvo ove zajednice tretira drugačije u odnosu na osobe različitih polova. Upravo ovako sprovedena analiza će nam omogućiti da se kritički osvrnemo na poreska rešenja koja su ponuđena Nacrtom zakona o istopolnim zajednicama, kao i da predložimo neke alternative koje bi omogućile lakše,

3 Vid. Izveštaj o sprovedenoj javnoj raspravi o Nacrtu zakona o istopolnim partnerstvima, (<https://www.minljmpdd.gov.rs/javne-rasprave.php>).

4 Vid. Council of Europe, Expert Opinion on the Draft Law on Same-Sex Unions of Serbia, Strasburg, 28 May 2022 (<https://rm.coe.int/opinion-same-sex-unions-serbia/1680a2b5b3>).

odnosno održivije postizanje cilja kojem se teži, a to je svakako otklanjanje diskriminacije istopolnih zajednica u našem pravnom sistemu.

## 2. PORESKI TRETMAN ISTOPOLNIH ZAJEDNICA PREMA POSTOJEĆEM SRPSKOM POZITIVNOM ZAKONODAVSTVU

Pitanje ličnih aspekata života poreskog obveznika, uključujući tu i one koji su posledica njegove ili njene seksualne orijentacije, može igrati neposrednu ulogu samo u slučaju oporezivanja dohotka fizičkih lica, kod oporezivanja imovine, kao i kod oporezivanja nasleđa i poklona. Postoje i određene olakšice vezane za porez na prenos apsolutnih prava, odnosno porez na dodatu vrednost gde se pitanje ličnih prilika poreskog obveznika posredno javlja kao značajno, ali ćemo njima pažnju posvetiti nešto kasnije u ovom radu.

### 2.1. PORESKI TRETMAN ISTOPOLNIH ZAJEDNICA U ZAKONU O POREZU NA DOHODAK GRAĐANA

Poslovična nepravičnost srpskog sistema oporezivanja dohotka fizičkih lica, koji u osnovi ne uzima u obzir lične prilike poreskog obveznika,<sup>5</sup> u ovom slučaju značajno nam olakšava posao, odnosno sužava prostor za uočavanje mogućih primera različitog poreskog tretmana istopolnih zajednica u odnosu na zajednice osoba različitog pola.

Naime, kod svih poreskih oblika koje predviđa Zakon o porezu na dohodak građana,<sup>6</sup> poreski obveznik je pojedinac, a njegov bračni ili vanbračni status može samo retko uticati na visinu poreskih obaveza. Ipak, ZPDG nas na više mesta navodi da razmotrimo kako da se odnosimo prema životu u istopolnoj zajednici. Na primer u slučaju određivanja razmera poreske obaveze koju neko fizičko lice može imati prema Srbiji, čl. 7. st. 1. tač. 2 ZPDG-a navodi da će se njenim poreskim rezidentom, dakle licem koje ima neograničenu poresku obavezu prema Srbiji, smatrati

---

5 Srpski poreski sistem oporezivanja dohotka građana je u svojoj osnovi cedularan. Ovaj arhaičan pristup oporezivanju dohotka građana podrazumeva da se umesto oporezivanja celokupnog dohotka poreskog obveznika, dohotka kao zbira svih njegovih prihoda, oporezivanju zasebno podvrgavaju pojedinačni oblici prihoda, pri čemu se u obzir ne uzimaju obveznikove lične prilike, odnosno rashodi koji nisu nastali u neposrednoj vezi sa ostvarivanjem nekog od tih pojedinačnih oblika prihoda. Vid. Popović, D., 2020, *Poresko pravo – osamnaesto, izmenjeno i dopunjeno izdanje*, Pravni fakultet u Beogradu, str. 334–341.

6 *Sl. glasnik RS*, br. 24/01, 80/02, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13, 108/13, 57/14, 68/14, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21 (u daljem tekstu: ZPDG).

svako kome je centar poslovnih i životnih interesa u Srbiji. Ako bi neko fizičko lice bilo deo istopolne zajednice sa osobom koja živi u Srbiji, to bi mogao da bude dovoljno valjan indikator da ono ispunjava uslove da se smatra srpskim poreskim rezidentom, pri čemu poreski zakonodavac namenski koristi terminologiju koja ne zahteva ispunjavanje bilo kakvih formalnih uslova (npr. zaključenje braka ili postojanje registrovane vanbračne zajednice), već je pre svega usmerena na stvarne lične okolnosti poreskog obveznika koje ukazuju na njegovu dubinsku povezanost sa našom teritorijom, povezanost koja onda opravdava nametanje neograničene poreske obaveze.

U čl. 9. st. 1. tač. 9. ZPDG-a predviđeno je pravilo da se porez na dohodak građana ne plaća na primanja određene visine ostvarena po osnovu pomoći koju u slučaju smrti zaposlenog ili penzionisanog zaposlenog poslodavac isplaćuje članu njegove porodice, dok čl. 10. st. 2. ZPDG-a u članove porodice ubraja bračnog druga, roditelje, decu, usvojenika i usvojioca poreskog obveznika. Način na koji ZPDG definiše ko se smatra porodicom poreskog obveznika svakako u različit položaj stavlja poreskog obveznika koji se suočava sa tragedijom smrti bračnog druga<sup>7</sup> i onog kome je preminuli njegov ili njen istopolni partner sa kojim ga je vezivala potpuno identična emotivna, ali i imovinska spona. Naravno, razumno je zaključiti da ovo pitanje do sada nije bilo predmet rasprave u našoj upravnoj ili sudskoj praksi upravo zbog nespremnosti obveznika da istaknu ovakav zahtev, a verovatno ponajviše zbog nespremnosti poslodavaca da pruže pomoć svojim zaposlenima koji žive u istopolnim zajednicama.<sup>8</sup>

Na ovom mestu treba napomenuti i zanimljivo pitanje tumačenja pojma bračni drug koji u ZPDG-u nigde nije ni posebno definisan, niti postoji upućujuća norma koja nam nalaže da ovaj pojam određujemo u skladu sa odredbama Porodičnog zakona, mada se to prećutno bez izuzetka podrazumeva.

Istovetan problem uočen kod poreskog tretmana pomoći koju u slučaju smrti zaposlenog ili penzionisanog zaposlenog poslodavac isplaćuje članu njegove porodice pojavljuje se i u slučaju odbačanja po osnovu izdržavanih članova porodice za potrebe određivanja godišnjeg poreza na dohodak građana. Naime, čl. 88. st. 1. tač. 2. ZPDG-a predviđa da obveznik može umanjiti dohodak za oporezivanje godišnjim porezom na dohodak

7 Čl. 3. st. 1. Porodičnog zakona (*Sl. glasnik RS*, br. 18/05, 72/11, 6/15) definiše brak kao zakonom uređenu zajednicu života muškarca i žene, dok u čl. 4. st. 1. predviđa opet da je vanbračna zajednica trajnija zajednica života žene i muškarca, između kojih nema bračnih smetnji.

8 Opisani problem uočavamo i kod norme čl. 18. st. 1. tač. 7. ZPDG-a kojom se od poreza na zarade oslobađa solidarna pomoć do određenog iznosa za slučaj bolesti, zdravstvene rehabilitacije ili invalidnosti zaposlenog ili člana njegove porodice.

građana i po osnovu odbitka za izdržavane članove porodice. Čl. 10. st. 1. istog zakona izdržavane članove porodice ograničava na:

- maloletnu decu, odnosno usvojenike;
- decu, odnosno usvojenike na redovnom školovanju ili za vreme nezaposlenosti, ako sa obveznikom žive u domaćinstvu;
- unuke, ako ih roditelji ne izdržavaju i ako žive u domaćinstvu sa obveznikom;
- bračnog druga;
- roditelje, odnosno usvojioce.

Različit tretman istopolnih zajednica uočavamo usled činjenice da u slučaju da je jedan član bračne heteroseksualne zajednice nezaposlen, njegov supružnik može ostvariti pravo na lični odbitak po osnovu izdržavanog člana porodice, dok to u slučaju zajednica istopolnih partnera nije moguće.

ZPDG ne prepoznaje postojanje istopolnih zajednica ni u slučaju pravila kojima se predviđa da prenos imovine stečene nasleđem u prvom naslednom redu, odnosno prenos imovine između bračnih drugova, uključujući i prenos između razvedenih bračnih drugova, ukoliko je taj prenos u neposrednoj vezi sa razvodom braka, ne dovodi do ostvarenja oporezivog kapitalnog dobitka ili gubitka.<sup>9</sup>

Međutim, strogo vezivanje poreskog zakonodavca za pojam braka može istopolnim parovima otvoriti prilike za određene oblike poreskog planiranja. Drugim rečima, različit tretman istopolnih zajednica u odnosu na zajednice osoba različitog pola ne mora uvek biti nepovoljan.

Naime, poresko zakonodavstvo predviđa posebna pravila koja su usmerena ka tome da spreče mogućnosti za smanjivanje poreskih obaveza putem prilagođavanja transakcija između povezanih lica. Povezana lica su ona lica koja formalno predstavljaju posebne i odvojene poreske obveznike, ali koja će poreske obaveze posmatrati zajednički, a ne pojedinačno. Uzmimo da je u jednom heteroseksualnom braku supruga vlasnik jedne kompanije, a suprug druge, pri čemu ove dve kompanije međusobno saraduju. Kompanija čiji je suprug vlasnik ima neiskorišćene gubitke iz prethodnih godina, koje može koristiti da umanji dobiti u tekućoj (i u narednih pet godina) godini.<sup>10</sup> Ako bi obe kompanije poslovale u skladu sa tržišnim uslovima, dobit svake bi iznosila 10 miliona RSD. U slučaju da

<sup>9</sup> Čl. 72a. st. 1. tač. 1–3. ZPDG.

<sup>10</sup> Čl. 32. Zakona o porezu na dobit pravnih lica, *Sl. glasnik RS*, br. 25/01, 80/02, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14, 142/14, 91/15, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 118/21 (u daljem tekstu: ZPDPL).

suprugova kompanija ima npr. 20 miliona RSD neiskorišćenih gubitaka iz prethodnih godina, onda ona ne bi morala da plati porez na dobit pravnih lica u tekućoj godini, pri čemu bi joj ostalo još 10 miliona RSD neiskorišćenih poreskih gubitaka. Ako bi ova kompanija isplatila svom vlasniku celokupnu dobit od 10 miliona RSD, na tako raspodeljenu dividendu on bi morao da plati 1,5 miliona RSD poreza na prihode od kapitala (stopa poreza na prihode od kapitala iznosi 15%). Suprugina kompanija bi pak prvo morala da plati 1,5 miliona RSD poreza na dobit pravnih lica (stopa poreza na dobit pravnih lica iznosi 15%), dok bi u slučaju raspodele preostalih 8,5 miliona u vidu dividende supruga bila dužna još 1,275 miliona RSD po osnovu poreza na prihode od kapitala (15% na osnovicu od 8,5 miliona RSD). Od ukupno ostvarene odbiti od 20 miliona RSD na nivou obe kompanije, supružnicima bi po plaćenim porezima ostalo 15,725 miliona RSD, pri čemu oni po pravilu ovaj novac posmatraju i njime raspoložu kao zajedničkim, odnosno on postaje deo porodičnog budžeta. Upravo zbog te činjenice, sasvim bi bilo moguće da se ovo dvoje supružnika dogovore da suprugina kompanija svoje proizvode prodaje suprugovoj kompaniji po dva puta manjoj ceni nego što bi se moglo postići na tržištu. Na ovaj način bi dobit suprugine kompanije bila svedena na 0, a dobit suprugove na 20 miliona RSD. Međutim, ova kompanije ne bi bila dužna da plati porez na dobit usled postojanja 20 miliona RSD neiskorišćenih poreskih gubitaka iz prošlih perioda, te bi se na raspodelu svih 20 miliona RSD suprugu u vidu dividende platio samo porez na prihode od kapitala po stopi od 15%. Na ovaj način je poresko opterećenje porodičnog budžeta smanjeno sa 4,275 miliona RSD na 3 miliona RSD, odnosno umesto 15,725 miliona RSD, sada je supružnicima na raspolaganju 18 miliona RSD (ukupna ušteda od 1,275 miliona RSD). Kako bi sprečio mogućnosti za ovakav način smanjenja poreskih obaveza, zakonodavac predviđa posebna pravila koja se primenjuju kod transakcija između povezanih lica, pri čemu je njihova suština u tome da se za poreske potrebe one priznaju samo u iznosu u kome bi bile ostvarene između nepovezanih lica na slobodnom tržištu (načelo „van dohvata ruke”).<sup>11</sup>

Međutim, kada definiše ko se smatra povezanim licima, zakonodavac i dalje gubi iz vida istopolne zajednice.<sup>12</sup> Dakle, iako se u slučaju istopolnih zajednica, zbog postojanja odnosa koji vode ka tome da njeni

11 Čl. 60. st. 3. ZPDPL.

12 Čl. 59. st. 6. ZPDPL u povezana lica ubraja bračne ili vanbračne drugove, potomke, usvojenike i potomke usvojenika, roditelje, usvojioce, braću i sestre i njihove potomke, dedove i babe i njihove potomke, kao i braću i sestre i roditelje bračnog ili vanbračnog druga, dok čl. 36. st. 1. tač. 3. ZPDG-a ovu listu za potrebe poreza na prihode od samostalne delatnosti dopunjuje i sa pastorcima.



članovi svoje ukupne prihode posmatraju kao zajedničke, nezavisno od toga što ih poreski zakonodavac posmatra odvojeno, javlja mogućnost za nesmetano smanjivanje poreskih obaveza, mogućnost koju je zakonodavac izričito ograničio kod heteroseksualnih parova, to ograničenje na njih nije prošireno.<sup>13</sup> Nažalost, i ovde se uočava dosledna nepravdičnost srpskog poreskog sistema, pošto bi ovaj propust srpskog zakonodavca mogli da iskoriste po pravilu samo imućni članovi istopolnih zajednica, oni koji su vlasnici kapitala ili čija preduzetnička delatnost podrazumeva vođenje poslovnih knjiga. Za najveći broj osoba homoseksualne orijentacije koji dele skromne okolnosti većine građana Srbije ovaj prostor za poresko planiranje je uglavnom potpuno irelevantan, i to iz prostog razloga što oni nisu u prilici da ga iskoriste. Moglo bi se reći da ovaj propust u određivanju pojma povezanog lica predstavlja pre svega opasnost po poreske prihode države, a ne toliko neki vid poetske pravde za članove homoseksualne populacije.

Ipak, u okviru ZPDG-a postoji mesto koje se čini otvorenim za istopolne zajednice. Naime, ZPDG u određenim slučajevima koristi pojam domaćinstva koje definiše kao zajednicu života, privređivanja i trošenja ostvarenih prihoda.<sup>14</sup>

Tako će čl. 157. st. 2. ZPDG-a predvideti supsidijarno jemstvo za sve punoletne članove domaćinstva obveznika poreza na prihode od samostalne delatnosti koji u momentu nastanka poreske obaveze čine to domaćinstvo.

Čl. 20. ZPDG-a oslobađa obaveze plaćanja poreza na zarade ostvarene za rad u stranim diplomatskim i konzularnim predstavništvima ili međunarodnim organizacijama, odnosno kod predstavnika ili službenika takvih predstavništava ili organizacija, i članove domaćinstava šefova stranih diplomatskih misija akreditovanih u Srbiji, njihovog osoblja, kao i šefova stranih konzulata u Srbiji i konzularnih funkcionera koji su ovlašćeni da obavljaju konzularne funkcije, pod uslovom da ti članovi njihovog domaćinstva nisu državljanini ili rezidenti Srbije.

Međutim, u pogledu pojma domaćinstvo, verovatno najveći izazov u našoj društvenoj stvarnosti može predstavljati poreska olakšica iz čl. 79. ZPDG-a kojom se predviđa da se obveznik koji sredstva ostvarena prodajom nepokretnosti u roku od 90 dana od dana prodaje uloži u rešavanje svog stambenog pitanja i stambenog pitanja članova svoje porodice, odnosno domaćinstva, u Srbiji, oslobađa poreza na ostvoreni kapitalni dobitak.

13 Za slične primere gde neprepoznavanje istopolnih zajednica od strane poreskog zakonodavca može otvoriti prostor za poresko planiranje u pravu SAD vid. Seto, P.T., 2008, *The Unintended Tax Advantages of Gay Marriage*, *Washington and Lee Law Review*, Vol. 65, No. 4, pp. 1529–1592.

14 Čl. 10. st. 3. ZPDPL.



Obveznik koji to učini u roku od 12 meseci od dana prodaje nepokretnosti ima pravo na povraćaj plaćenog poreza na kapitalni dobitak.

Zamislimo situaciju u kojoj u domaćinstvu, dakle u zajednici života, privređivanja i trošenja ostvarenih prihoda, što istopolna zajednica svakako jeste, pored njenih članica živi i npr. dete jedne od njih.<sup>15</sup> Članica istopolne zajednice koja nema svoje biološke dece poseduje nepokretnost u Srbiji i odlučuje da je proda kako bi rešila stambeno pitanje deteta njene partnerke koje sa njom živi u istom domaćinstvu.

ZPDG, kao ni Pravilnik o kriterijumima za ostvarivanje prava na oslobođenje od plaćanja poreza na kapitalni dobitak,<sup>16</sup> ni na koji način ne ograničava pravo članice ili člana istopolne zajednice da koristi navedeni poreski podsticaj u slučaju rešavanja stambenog pitanja člana svog domaćinstva sa kojim nije u krvnom srodstvu (uključujući i decu partnera), ali nažalost u Srbiji nemamo primera bilo kakve prakse u pogledu njegove primene na lica čija domaćinstva čini i istopolna zajednica.

Štaviše, u slučajevima gde domaćinstvo čine isključivo partneri istopolne zajednice, može se postaviti pitanje da li jedan ili jedna od njih ima pravo na poresko oslobođenje iz čl. 79. ZPDG-a ukoliko sredstva ostvarena prodajom svoje nepokretnosti koristi za kupovinu nepokretnosti koja će biti u vlasništvu drugog partnera ili partnerke.

Naime, čl. 2. st. 1. tač. 1. Pravilnika definiše rešavanje stambenog pitanja kao kupovinu ili izgradnju stana za člana domaćinstva obveznika koji nema rešeno stambeno pitanje, pri čemu se u čl. 3. Pravilnika poresko oslobođenje dodeljuje za 45 kvadratnih metara u slučaju da je lice čije se stambeno pitanje rešava samac. Svakako da član domaćinstva u slučaju istopolnog para nije samac, ali bi se u slučaju aktivnog pristupa moglo zahtevati od Poreske uprave, odnosno od Upravnog suda da daju svoju definiciju ovog pojma i da li on obuhvata samo lica koja nemaju heteroseksualnog partnera (gde bi u tom slučaju članovi istopolne zajednice nedvosmisleno činili domaćinstvo, ali bi oboje bili posmatrani kao samci, što samo po sebi predstavlja apsurd).

## 2.2. PORESKI TRETMAN ISTOPOLNIH ZAJEDNICA U ZAKONU O POREZIMA NA IMOVINU

Zakon o porezima na imovinu<sup>17</sup> uređuje tri zasebna poreska oblika, od kojih dva privlače našu pažnju. Prvi je porez na imovinu, poreski

15 Sasvim je moguće da ovo bude i istopolna zajednica dva muškarca, gde bi dete jednog od njih poticalo iz njegove ranije heteroseksualne zajednice.

16 *Sl. glasnik RS*, br. 38/01 (u daljem tekstu: Pravilnik).

17 *Sl. glasnik RS*, br. 26/01, 42/02, 45/02, 80/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12, 47/13, 68/14, 95/18, 99/18, 86/19, 144/20, 118/21 (u daljem tekstu: ZPI).

oblik kojim se pogađa u suštini pravo svojine na nepokretnostima u Srbiji. Za razliku od nekih ranijih rešenja,<sup>18</sup> postojeći ZPI u oblasti oporezivanja imovine ne uzima u obzir obveznikove lične okolnosti, odnosno predviđa mogućnost umanjivanja poreske obaveze samo po osnovu poreskog kredita koji se pruža samom obvezniku u pogledu nekretnine u kojoj stanuje i na kojoj ima prijavljeno prebivalište.<sup>19</sup> Drugim rečima, porez na imovinu u Srbiji ne pravi razliku između različitih oblika zajedničkog života osoba koje žive u istom stanu. Ono gde u okviru poreza na imovinu vidimo slične izazove sa kojima smo se susretali i kod odredaba ZPDG-a jeste njegovo oslanjanje na koncept porodičnog domaćinstva. Naime, čl. 12. st. 6. ZPI-ja predviđa da porez na imovinu ne plaća obveznik – imalac prava na nepokretnosti koju bez naknade ustupi na korišćenje licu prognanom posle 1. avgusta 1995. godine, ako prognano lice i članovi njegovog porodičnog domaćinstva ne ostvaruju prihode, izuzev prihoda od zemljišta koje je predmet oporezivanja. Međutim, ZPI nam u okviru odredaba koje se tiču poreza na imovinu nigde ne definiše pojam porodičnog domaćinstva, niti nam ukazuje da li se on razlikuje od pojma domaćinstva iz ZPDG-a.<sup>20</sup>

Naravno, ZPI neće prepoznavati zajedničku svojinu, odnosno susvojinu istopolnih partnera, i to iz prostog razloga što se on u ovom pogledu u potpunosti oslanja na odredbe porodičnog zakonodavstva.

Kada je u pitanju oporezivanje nasleđa i poklona, ZPI ne prepoznaje istopolne partnere, odnosno ne obuhvata ih oslobođenjima, odnosno poreskim olakšicama koje su predviđene za određene kategorije naslednika, odnosno poklonoprimalca, gde je čl. 21. ZPI-ja, između ostalog, predviđeno da porez na nasleđe i poklon ne plaća naslednik prvog naslednog reda, supružnik i roditelj ostavioca, odnosno poklonoprimalac prvog naslednog reda i supružnik poklonodavca,<sup>21</sup> a istovrsno pravilo se predviđa i za slučaj podele imovine koja je zajednički stečena od strane supružnika za vreme trajanja braka, koja se vrši između bivših supružnika, čime se uređuju njihovi imovinski odnosi u vezi sa razvođom braka.<sup>22</sup>

18 Upor. čl. 12. Zakona o porezima na imovinu (*Sl. glasnik RS*, br. 43/94, 53/95, 54/96, 42/98, 18/99, 21/99, 27/99, 33/99, 48/99, 54/99, 42/02, 45/02, 84/02), kao i čl. 13. Zakona o porezima na imovinu (*Sl. glasnik RS*, br. 26/01, 42/02, 45/02, 80/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09).

19 Čl. 13. ZPI.

20 S tim da se u Pravilniku koriste istovremeno pojam domaćinstvo i pojam porodično domaćinstvo kao sinonimi, iako odredba čl. 79. ZPDG-a poznaje samo pojam domaćinstvo.

21 Čl. 21. st. 1. tač. 1. ZPI.

22 Čl. 21. st. 1. tač. 6a ZPI.

### 3. DISKRIMINACIJA ISTOPOLNIH PARTNERSTAVA

Prethodna razmatranja su pokazala da u srpskom poreskom zakonodavstvu postoji različit tretman poreskih obveznika koji su u heteroseksualnom braku i onih koji su deo istopolne zajednice. Ono što nam se sada nameće kao zadatak jeste da odredimo da li ovaj različit tretman predstavlja diskriminaciju, kao i da li je takav oblik diskriminacije zabranjen u našem pravu.

Ustav Srbije<sup>23</sup> u čl. 21. st. 2. predviđa da je „zabranjena [...] svaka diskriminacija, neposredna ili posredna, po bilo kom osnovu, a naročito po osnovu rase, pola, nacionalne pripadnosti, društvenog porekla, rođenja, veroispovesti, političkog ili drugog uverenja, imovnog stanja, kulture, jezika, starosti i psihičkog ili fizičkog invaliditeta”. Zakon o zabrani diskriminacije,<sup>24</sup> koji izričito prepoznaje i zabranjuje diskriminaciju po osnovu seksualne orijentacije,<sup>25</sup> diskriminaciju definiše kao „svako neopravdano pravljenje razlike ili nejednako postupanje, odnosno propuštanje (isključivanje, ograničavanje ili davanje prvenstva), u odnosu na lica ili grupe kao i na članove njihovih porodica, ili njima bliska lica, na otvoren ili prikriven način, a koje se zasniva na rasi, boji kože, precima, državljanstvu, nacionalnoj pripadnosti ili etničkom poreklu, jeziku, verskim ili političkim ubeđenjima, polu, rodu, rodnom identitetu, seksualnoj orijentaciji, polnim karakteristikama, nivou prihoda, imovnom stanju, rođenju, genetskim osobenostima, zdravstvenom stanju, invaliditetu, bračnom i porodičnom statusu, osuđivanosti, starosnom dobu, izgledu, članstvu u političkim, sindikalnim i drugim organizacijama i drugim stvarnim, odnosno pretpostavljenim ličnim svojstvima”.<sup>26</sup>

U dosadašnjoj praksi Ustavnog suda Srbije nailazimo i na primere pokušaja da se autonomno definiše pojam diskriminacija:

*Ustav ne sadrži definiciju „diskriminacije”, ali Ustavni sud smatra da ovaj termin treba shvatiti na način na koji je definisan u st. 7 Opšteg komentara broj 18 (37) Komiteta za ljudska prava Organizacije ujedinjenih nacija, usvojenog 1989. godine (dok. UN HRI/GEN71REV8, str. 185–188). Sud je ovakav stav zauzeo rukovođen činjenicom da je sadržina čl. 21 Ustava u bitnom istovetna sadržini čl. 26 Pakta (Međunarodni pakt o građanskim i političkim pravima – prim. aut.). Po shvatanju Komiteta za ljudska prava, termin „diskriminacija” označava bilo kakvo razlikovanje, isključivanje, ograničavanje ili davanje prednosti zasnovane na osnovama kao što su rasa, boja, pol, jezik, veroispovest, političko*

23 Sl. glasnik RS, br. 98/06, 16/22.

24 Sl. glasnik RS, br. 22/09, 52/21 (u daljem tekstu: ZZD).

25 Čl. 21. ZZD.

26 Čl. 2. st. 1. ZZD.

*ili drugo mišljenje, nacionalno ili društveno poreklo, imovina, rođenje ili drugi status, a koji za cilj ili posledicu imaju ugrožavanje ili onemogućavanje priznavanja, uživanja ili ostvarivanja svih prava i sloboda svih ljudi pod jednakim uslovima.*<sup>27</sup>

Kada su u pitanju istopolna partnerstva i njihova diskriminacija u odnosu na vanbračne heteroseksualne zajednice, Ustavni sud Srbije je pre sada više od jedne decenije zauzeo stav:

*Po mišljenju Ustavnog suda, osporena odredba čl. 4, st. 1 Porodičnog zakona ima za posledicu različito postupanje u odnosu na seksualnu orijentaciju lica koja žive u emocionalnoj i ekonomskoj zajednici, u zavisnosti od toga da li se radi o licima istog ili različitog pola. Naime, prema osporenoj odredbi Zakona, vanbračni partneri su samo osobe različitog pola, a ne i osobe istog pola koje žive u trajnijoj zajednici.*

*Međutim, prema stanovištu Ustavnog suda, razlikovanje koje je zasnovano na razumnom i opravdanom osnovu ne predstavlja diskriminaciju. Da bi utvrdio da li takav opravdan osnov postoji u konkretnom slučaju, Ustavni sud je smatrao da se ocena saglasnosti osporene odredbe Zakona sa odredbama čl. 21 Ustava ne može izvršiti na valjan način, a da se pri tome nemaju u vidu odredbe čl. 62 Ustava. Odredbe o ljudskim i manjinskim pravima i slobodama u Drugom delu Ustava moraju se posmatrati kao celina, a osnovna načela, među kojima je i načelo zabrane diskriminacije, moraju se dovesti u vezu sa sadržinom pojedinih prava i sloboda koja se jemče Ustavom. U čl. 62 Ustava vanbračna zajednica je vezana za pojam braka, a time i za različitost polova lica koja čine ovu zajednicu, jer je ustavotvorac zadržao tradicionalni koncept heteroseksualnog braka kao temelj zasnivanja porodice. Po nalaženju Ustavnog suda, u odredbama čl. 62 Ustava nalazi se dovoljan i opravdan osnov za različito postupanje prema zajednicama života osoba istog pola (po osnovu seksualne orijentacije).*<sup>28</sup>

Zanimljivo je da je Ustavni sud Srbije zauzeo stav da razlikovanje koje je zasnovano na razumnom i opravdanom osnovu ne predstavlja diskriminaciju<sup>29</sup> i time postavio pravne standarde koje svaki osnov za različit tretman mora da ispuni: da bude razuman i da bude opravdan.

Nažalost, oba navedena standarda su krajnje arbitrarna i zavise od onoga ko ih procenjuje. Međutim, arbitarnost nije jedini problem koji proizlazi iz načina na koji je Ustavni sud Srbije odredio uslove koje osnovi za razlikovanje moraju da ispune da bi bili dozvoljeni. Upotrebom reči opravdan on nas stavlja pred nove izazove.

---

27 Odluka Ustavnog suda Srbije, IU– 347/2005, od 22. jula 2010. godine, objavljena u *Sl. glasniku RS*, br. 18/11.

28 *Ibid.*

29 *Ibid.*

Naime, da li pojam opravdan treba da shvatimo tako da on samo podrazumeva da je upotrebljeni osnov takve prirode da pravi razumnu i prihvatljivu razliku između dve neuporedive pojave (neuporedive iz perspektive tretmana koji se pravnom normom dodeljuje), ili se pak radi o osnovu koji načelno nije primeren za pravljenje razlike između dve pojave, ali postoje opravdanja za njegovu primenu, i to iz perspektive neke više vrednosti koja se posledičnom diskriminacijom štiti. Drugim rečima, da li je diskriminacija dozvoljena onda kada je opravdana, ili je pak ona uvek zabranjena?

Ono što nam izložena praksa Ustavnog suda Srbije, i to upravo u pogledu pitanja postojanja diskriminacije istopolnih parova, govori jeste da moramo da se zapitamo da li različit tretman dve pojave (heteroseksualne nasuprot istopolnoj zajednici) ima za posledicu ugrožavanje ili onemogućavanje priznavanja, uživanja ili ostvarivanja prava i sloboda ljudi pod jednakim uslovima. Na to pitanje dobijamo odgovor ako se zapitamo da li je osnov za različit tretman razuman i opravdan, pri čemu za potrebe određivanja prema tome da li je neki osnov za različit tretman razuman i opravdan, moramo taj osnov sagledati iz ugla pojedinih prava i sloboda koja se jemče Ustavom (odnosno kako to Ustavni sud Srbije navodi, osnovna načela, među kojima je i načelo zabrane diskriminacije, moraju se dovesti u vezu sa sadržinom pojedinih prava i sloboda koja se jemče Ustavom).

Da li se, dakle, usled različitog tretmana partnerima istopolne zajednice ugrožava ili onemogućava priznavanje, uživanje ili ostvarivanje prava i sloboda ljudi pod jednakim uslovima sa partnerima heteroseksualne zajednice zavisi od toga da li je taj različit tretman razuman i opravdan iz ugla pojedinih prava i sloboda koja se jemče Ustavom.

Drugim rečima, u zavisnosti od toga o kojim se to pojedinim pravima i slobodama radi možemo doći ili do zaključka da su partneri istopolne zajednice potpuno uporedivi sa onim iz heteroseksualne zajednice, te je stoga njihov različit tretman koji za posledicu ima uskraćivanje određenih prava zabranjen, ili pak do zaključka do koga je došao Ustavni sud Srbije kada je u pitanju pravo istopolnih parova da budu obuhvaćeni pojmom vanbračne zajednice.

Stoga je polazni korak prilikom razmatranja normi kojima se zabranjuje diskriminacija da odredimo u okviru koje oblasti prava je predviđena zabrana diskriminacije.

Upravo prateći logiku koju je Ustavni sud Srbije izložio u svojoj odluci koja se odnosila na pravni položaj istopolnih parova u smislu odredaba Porodičnog zakona, suočavamo se sa činjenicom da iz perspektive poreskog zakonodavstva odredba čl. 62. Ustava Srbije i njegovo ograničavanje pojma braka na zajednicu muškarca i žene jednostavno nema nikakav značaj.

Zabrana diskriminacije u poreskoj materiji mora se sagledati, shodno smernicama Ustavnog suda Srbije, iz ugla odredaba Ustava koje se tiču oporezivanja, a to je na prvom mestu ona iz čl. 91. st. 2. Ustava Srbije kojom je predviđeno da je obaveza plaćanja poreza i drugih dažbina opšta i da se zasniva na ekonomskoj moći obveznika. Ovakav zaključak se dodatno nameće ukoliko se podsetimo da je pitanje pred nama vezano za jednak tretman određenih oblika života prema poreskim propisima, kao i da odgovor do koga budemo došli neće uticati na to da li istopolne parove treba u svemu izjednačiti sa heteroseksualnim vanbračnim ili bračnim zajednicama, niti da li ih treba obuhvatiti pod pojmom brak ili vanbračna zajednica. Poresko pitanje je daleko jednostavnije i svodi se na to da li možemo naći opravdanje za različit tretman nekih oblika ponašanja poreskog obveznika, pri čemu naše opravdanje za taj različit tretman mora biti poresko, odnosno mora biti zasnovano na načelu ekonomske moći obveznika. Drugim rečima, pred nama je zadatak da odredimo da li su istopolne zajednice i heteroseksualni brak, odnosno vanbračna zajednica različiti u poreskom smislu.

Izabrani pristup u potpunosti podržava i za našu zemlju obavezujuća jurisprudencija Evropskog suda za ljudska prava, pri čemu ćemo u skladu sa izabranim metodološkim pristupom namerno propustiti da se njome detaljnije pozabavimo.<sup>30</sup> Ipak, potrebno je primetiti da i u okviru onih odluka koje se čine da su u saglasju sa odlukom Ustavnog suda Srbije iz 2010. godine, Evropski sud za ljudska prava ukazuje da je čak i u slučaju nepostojanja obaveze da se pravno prepoznaju istopolne zajednice usled npr. potrebe da se zaštiti tradicionalni koncept porodice, zabranjena diskriminacija po osnovu seksualne orijentacije tamo gde sam objekat zaštite sa tom orijentacijom nije ni na koji način povezan, niti je njome uslovljen.<sup>31</sup>

#### 4. PORESKA PERSPEKTIVA RAZLIČITOG TRETMANA ISTOPOLNIH ZAJEDNICA U POREĐENJU SA BRAČNOM, ODNOSNO VANBRAČNOM ZAJEDNICOM

Osnovno načelo jednakosti građana je u poreskom pravu izraženo i kroz pravilo da se obaveza plaćanja poreza zasniva na ekonomskoj snazi obveznika. Drugim rečima, samo je ekonomska snaga opravdani razlog za

30 Vid. ECtHR, *Schalk and Kopf v. Austria*, no. 30141/04, Judgment of 24 June 2010; ECtHR, *Taddeucci and McCall v. Italy*, no. 51362/09, Judgment of 30 June 2016; ECtHR, *Oliari and Others v. Italy*, nos. 18766/11 & 36030/1, Judgment of 21 October 2015. U poslednjoj od navedenih odluka, *Oliari and Others v. Italy*, Evropski sud za ljudska prava je zauzeo stav da propuštanje da se pravno urede istopolna partnerstva predstavlja kršenje odredaba čl. 8. Evropske konvencije o ljudskim pravima.

31 Vid. ECtHR, *Taddeucci and McCall v. Italy*, paras. 92–99.

različit tretman poreskih obveznika koji su po svemu drugome uporedivi, pri čemu bi oni obveznici sa istom ekonomskom snagom trebali da plaćaju isti porez (tzv. horizontalna pravičnost), dok bi obveznici sa većom ekonomskom snagom trebali da plaćaju više poreza u poređenju sa onima čija je ekonomska snaga manja (tzv. vertikalna pravičnost).

Kada razmatramo pravni položaj istopolnih zajednica u isključivo suženim poreskim okvirima, moramo se zapitati i da li bilo šta od tradicionalnih opravdanja za razlikovanje između istopolnih i heteroseksualnih zajednica može da se primeni i u ovom slučaju. Drugim rečima, da li je naša vizura posmatranja određenih pojava isključivo kroz prizmu ekonomske snage obveznika suviše uska i da li i u poreskoj materiji ima prostora za uzimanje u obzir dodatne argumentacije za opravdanje različitog tretmana. Ako bi odgovor na ovo pitanje bio potvrđan, onda bi naši obveznici prestali da budu po svemu drugome uporedivi, odnosno preciznije po svemu drugome od značaja za oporezivanje, pa bi eventualnu diskriminaciju bilo daleko teže prepoznati.

Ako se osvrnemo na odredbe ZPDG-a koje smo prethodno izložili, samo jedna od njih u sebi sadrži elemente koji se ne mogu objasniti isključivo kroz prizmu ekonomske snage. Naime, poresko oslobođenje iz čl. 20. ZPDG-a, vezano za članove domaćinstva diplomatskog i konzularnog osoblja, pre svega ima svoj osnov u međunarodnom javnom pravu i imunitetima od oporezivanja u državi domaćinu koji su njegovim pravilima predviđeni.

Sve ostale odredbe prepoznaju činjenicu da ljudi žive u zajednicama, da te zajednice u Srbiji i nisu uvek sastavljene od inokosne porodice (stoga oslanjanje na širi koncept domaćinstva) i da uticaj takvih okolnosti na ekonomsku snagu obveznika treba uzeti u obzir.

Primera radi smrt osobe sa kojom se živelo u zajednici pored potencijalnog emotivnog bola vodi i ka imovinskim problemima. Poreski zakonodavac sasvim razumno ne ulazi u pitanje osećanja (npr. moguće je i da se ne voli osoba sa kojim se živi u zajednici), ali prepoznaje da smrt partnera stvara dodatne troškove i stoga pruža odgovarajuće norme da smanji poresko opterećenje pomoći koja se u tom slučaju može dobiti. Pol preminule osobe ni na koji način ne utiče na iznos troškova, niti na potrebu da se preminula osoba isprati na onaj svet na odgovarajući način od strane onih sa kojima je bila u najbližoj ličnoj vezi.

Koncept davanja olakšice po osnovu izdržavanih članova porodice nije vezan za zaštitu tradicionalnog shvatanja porodice, već evidentno uzima u obzir realnost života u Srbiji i način na koji je ekonomski teret raspodeljen unutar naših zajednica. Kako drugačije shvatiti činjenicu da je zakonodavac pod izdržavanim članovima porodice obuhvatio i unuke,



ako ih roditelji ne izdržavaju i ako žive u domaćinstvu sa bakom ili dekom. Čitajući ovu odredbu pred nama se odmah pojavljuje u našem društvu nažalost veoma česta slika širih porodičnih zajednica u kojima pod jednim krovom žive tri generacije iste porodice, pri čemu usled nepovoljnih ekonomskih prilika i nezaposlenosti, najstarija generacija preuzima odgovornost za izdržavanje potomaka svoje dece.

Potpuno identični zaključak se može izvesti i kod odredaba ZPDG-a i ZPI-ja koje su vezane za tretman prenosa imovine unutar članova jedne zajednice. Barem kada su bračni drugovi u pitanju, zakonodavac oslobađa od oporezivanja one prenose kod kojih prepoznaje da se suštinski radi o pukoj promeni titulara imovine koja ostaje u okvirima zajednice u kojoj je nastala ili za koju je vezana.

U Srbiji sa potpunom sigurnošću možemo odbaciti bilo kakvo pozivanje na uticaj značaja porodice u pogledu demografskih izazova i podsticanja rađanja na sadržinu naših poreskih propisa, odnosno na nameru poreskog zakonodavca da se i ovaj aspekt naše društvene stvarnosti uzme u obzir u okviru poreskog prava. Naime, srpsko poresko pravo je u najmanju ruku decenijama indiferentno prema porodicama sa decom, a možemo primetiti i evidentne slučajeve njihove diskriminacije, prvenstveno iz ugla ekonomske snage.

Primeru radi, u Srbiji će potpuno identičnom poreskom opterećenju biti podvrgnuta osoba koja ostvaruje kao svoj jedini izvor dohotka zaradu u visini prosečne zarade i koja je u bračnoj vezi bez dece i osoba koja ostvaruje isti dohodak, u bračnoj je vezi, ali ima npr. troje dece. Isto poresko opterećenje će imati i samohrani roditelj troje dece i osoba u braku bez dece, kao i samac bez dece. Pri čemu visina dohotka jednog bračnog druga ni na koji način ne utiče na visinu poreskih obaveza drugog bračnog druga. Ovaj zaključak nije tačan samo u slučaju obveznika komplementarnog godišnjeg poreza na dohodak građana, poreskog oblika koji pogađa samo one obveznike čiji je ukupan godišnji dohodak viši od tri prosečne godišnje zarade u Srbiji, i koji usled tako postavljenog praga čine samo nekoliko promila ukupne populacije obveznika u našoj zemlji.

U slučaju ključnog (u smislu raširenosti njegove svakodnevne primene) poreskog podsticaja čija primena zavisi od ličnih prilika obveznika, a to je onaj iz čl. 79. ZPDG-a koji se tiče oslobođenja od plaćanja poreza na kapitalni dobitak ostvaren prodajom nepokretnosti, kada se ostvarena sredstva koriste za rešavanje stambenog pitanja bliske osobe, zakonodavac (po našem mišljenju sasvim ispravno) pod bliskim osobama podrazumeva članove obveznikovog domaćinstva, a ta lica sa njime mogu, ali ne moraju biti u krvnom srodstvu ili u bilo kakvom pravno formalizovanom odnosu

(podsetimo se da zakonska definicija domaćinstva glasi: zajednica života, privređivanja i trošenja ostvarenih prihoda).

Naša prethodna razmatranja nas navode na zaključak da su u okvirima poreskog prava istopolna zajednica i heteroseksualna bračna (ali i vanbračna zajednica) potpuno i po svemu uporedive i da jednostavno ne postoji ni jedan jedini materijalno-pravni argument, osim onog da jednostavno ne prihvatamo pravo na nečije postojanje, odnosno društveno prepoznavanje, kojim bismo mogli da opravdamo njihov različit tretman. Stoga moramo zaključiti da su sve one norme našeg zakonodavstva koje ne omogućavaju jednak poreski tretman istopolnih zajednica sa bračnim zajednicama suprotne Ustavu Srbije, i to njegovom čl. 21. st. 1, a u vezi sa čl. 91. st. 2, odnosno da zahtev za njihovim jednakim tretmanom proističe iz odredaba Ustava Srbije. To dalje implicira da jednak poreski tretman istopolnih zajednica u poređenju sa onim koji se u Srbiji dodeljuje bračnim zajednicama nije nešto što je posledica stranog pritiska ili nametanja, već je to zahtev koji proizlazi iz odredaba našeg najvišeg pravnog akta. Štaviše, smatramo da bi se identičan zaključak mogao doneti i na osnovu Ustava Srbije iz 1990. godine.<sup>32</sup> Naime, čl. 13. Ustava Srbije iz 1990. godine je predviđao da su građani jednaki u pravima i dužnostima i da imaju jednaku zaštitu pred državnim i drugim organima bez obzira na rasu, pol, rođenje, jezik, nacionalnu pripadnost, veroispovest, političko ili drugo uverenje, obrazovanje, socijalno poreklo, imovno stanje ili koje lično svojstvo, dok je njegovim čl. 69. st. 3. bilo propisano da se obaveza plaćanja poreza i drugih dažbina utvrđuje prema ekonomskoj snazi obveznika.

Međutim, mada smo prethodno naveli da ne postoji bilo kakav materijalno-pravni argument za poresku diskriminaciju istopolnih zajednica (sada već možemo sebi dozvoliti slobodu da posegnemo za ovim terminom), postavlja se pitanje da li postoje procesni razlozi koji bi opravdali ovu diskriminaciju. Primera radi, da li bismo diskriminatorni tretman mogli da opravdamo činjenicom da u Srbiji, za sada, ne postoji bilo kakva pravna mogućnost da dvoje ljudi istog pola pravno registruje ili formalizuje svoju zajednicu života? Da li bi u odsustvu takve mogućnosti bilo razumno zahtevati od poreskih organa da otvore široke prostore za zloupotrebe, odnosno za nelegitimno korišćenje određenih pogodnosti prostim pozivanjem na postojanje nečega što je poreskim organima veoma teško da potvrde? Postojanje braka ili krvno srodstvo je moguće dokazati bez prevelikih teškoća, što nije slučaj sa istopolnom zajednicom, pa bi njena diskriminacija možda mogla biti opravdana ne materijalno-pravnim, već procesnim razlozima, razlozima koji su pre svega vezani za potrebu

32 *Sl. glasnik RS*, br. 1/90.

sprečavanja izbegavanja plaćanja poreza, odnosno zloupotreba prava koje za posledicu mogu imati izbegavanje plaćanja poreza.

Upravo ovde i nailazimo na pojavu da srpski poreski zakonodavac jasno pravi razliku između braka i vanbračne zajednice, pri čemu za takvo postupanje ne možemo da pronađemo bilo kakvo drugo poresko opravdanje (uz jedan izuzetak o kome će biti reči nešto kasnije) osim onog da je postojanje braka jednostavno dokazivo, dok se u slučaju vanbračne zajednice radi o činjeničnom stanju obveznikovih ličnih okolnosti koje je potrebno posebno dokazivati u svakom pojedinačnom slučaju.<sup>33</sup>

Primeru radi, čl. 31a ZPI-a<sup>34</sup> predviđa da se porez na prenos apsolutnih prava ne plaća na prenos prava svojine na stanu ili porodičnoj stambenoj zgradi, odnosno svojinskom udelu na stanu ili porodičnoj stambenoj zgradi fizičkom licu koje kupuje prvi stan, za površinu koja za kupca prvog stana iznosi do 40 m<sup>2</sup> i za članove njegovog porodičnog domaćinstva koji od 1. jula 2006. godine nisu imali u svojini, odnosno susvojini stan na teritoriji Republike Srbije do 15 m<sup>2</sup> po svakom članu, pod uslovom da je kupac prvog stana punoletni državljanin Republike Srbije, sa prebivalištem na teritoriji Republike Srbije i da on ili ona od 1. jula 2006. godine do dana overe ugovora o kupoprodaji na osnovu koga kupac stiće prvi stan nije imao u svojini, odnosno susvojini stan na teritoriji Republike Srbije.

Porodično domaćinstvo je za potrebe primene ove olakšice definisano kao zajednica života, privređivanja i trošenja prihoda kupca prvog stana uz, za razliku od odredaba ZPDG-a, preciziranje da to domaćinstvo čine njegov supružnik, deca i usvojenici, deca i usvojenici njegovog supružnika, kupčevi roditelji, usvojitelji, kao i roditelji i usvojitelji njegovog supružnika, pod uslovom da imaju isto prebivalište kao i sam kupac prvog stana.<sup>35</sup>

Poreski organi su u pogledu primene opisane poreske olakšice rigidno tumačili definiciju porodičnog domaćinstva, odnosno pojam supružnika, što je za posledicu imalo odbijanje da se njome obuhvate vanbračni

33 Vid. presuda Upravnog suda 9 U 17166/15 od 31. avgusta 2017. godine. Slično je i u drugim oblastima našeg prava. Vid. Draškić, M., 2020, *Komentar Porodičnog zakona – drugo izmenjeno i dopunjeno izdanje*, Beograd, Službeni glasnik, str. 49–50. U uporednom zakonodavstvu takođe primećujemo sklonost da se određena prava pružaju isključivo supružnicima, ne i vanbračnim partnerima. Vid. Popović, D., Vanzakonska forma braka u praksi Evropskog suda za ljudska prava: uporedna analiza dva slučaja, u: Draškić, M., Šarkić, N., Arsić, J., (ur.), 2018, *Porodični zakon – dvanaest godina posle*, Beograd, Pravni fakultet Univerziteta Union i Službeni glasnik, str. 50–51.

34 Korespondentna odredba u slučaju da se na kupoprodaju nepokretnosti primenjuje porez na dodatnu vrednost je predviđena čl. 56a Zakona o porezu na dodatnu vrednost (*Sl. glasnik RS*, br. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20).

35 Čl. 31a, st. 3. ZPI.

partneri kupca prvog stana.<sup>36</sup> Drugim rečima, sve one odredbe ZPDG-a ili ZPI-ja u kojima vanbračni partneri nisu izričito navedeni uz pojam bračnog druga ili supružnika, imaju za posledicu ne samo diskriminaciju istopolnih zajednica u poređenju sa heteroseksualnim brakom već i diskriminaciju između heteroseksualnih trajnih zajednica života.<sup>37</sup>

Pored procesnih razloga, odnosno potrebe da se što je više moguće ograniči prostor za zloupotrebe poreskih olakšica, opravdanje za uočenu diskriminaciju bismo možda mogli da potražimo i u sada već možda zastareloj i u svakom slučaju diskutabilnoj doktrini Ustavnog suda Srbije „jednakosti u istoj pravnoj situaciji”, koju je doduše on razvio u pogledu tumačenja odredaba ranije važećeg Ustava, a za koju Popović i Ilić-Popov primećuju da teško da može da izdrži test načela ekonomske snage.<sup>38</sup> Naime, u nekoliko svojih poreskih odluka Ustavni sud je početkom XXI veka prihvatao različit tretman poreskih obveznika koji nisu bili u istoj pravnoj situaciji, nezavisno od toga što im je npr. ekonomska snaga bila ista.<sup>39</sup> Prihvatanje ove doktrine bi podrazumevalo prihvatanje sledećih zaključaka:

- a) Imajući u vidu to da bračni drugovi i vanbračni parovi nisu u istovrsnoj pravnoj situaciji, ispravno je posmatrati da li dolazi do različitog tretmana unutar ovih kategorija (npr. da li neki vanbračni parovi mogu da ostvare neka prava, dok neki drugi vanbračni parovi to ne mogu), ali ne i između njih samih s obzirom na to da su usled različite pravne situacije neuporedivi.
- b) Istopolne zajednice bismo mogli da uporedimo sa vanbračnim zajednicama, ali ne i sa bračnim imajući u vidu to da samo kod bračnih zajednica postoji sigurnost u pogledu dokazivanja činjenica od značaja za oporezivanje.

Međutim, isti Ustavni sud je 2012. godine naveo da:

*Ustavni sud je ocenio da se osporenim delom odredbe člana 9. stav 1. tačka 16) Zakona povređuju ustavni principi iz člana 21. st. 1. i 3. kojima se*

36 Vid. Mišljenje Ministarstva finansija Republike Srbije br. 430–03–00416/2011–04 od 9. septembra 2010. godine.

37 Slično je, primera radi, i u poljskom poreskom zakonodavstvu, koje ne prepoznaje postojanje vanbračnih zajednica, bilo heteroseksualnih, bilo istopolnih. Vid. Wasik. M., 2019, *The Other Side of Tax Discrimination. Lack of Recognition for Same-Sex Couples and Its Fiscal Consequences*, *Zbornik Pravnog fakulteta u Rijeci*, Vol. 40, br. 2, str. 934.

38 Vid. Popović, D., Ilić-Popov, G., 2011, *Jednakost građana u poreskom pravu*, *Godišnjak Pravnog fakulteta u Banjoj Luci*, br. 33, str. 155–157.

39 Vid. Odluka Ustavnog suda Srbije IU-275/02 od 27. novembra 2003. godine, objavljena u *Sl. glasniku RS*, br. 2/04. Odluka Ustavnog suda IU-39/04 od 16. septembra 2004. godine, objavljena u *Sl. glasniku RS*, br. 122/04.

garantuje jednakost svih pred Ustavom i zakonom i zabranjuje svaka diskriminacija po bilo kom osnovu, kao i ustavni princip iz člana 91. stav 2. Ustava kojim je poreska obaveza konstituisana kao opšta obaveza koja se zasniva na ekonomskoj moći obveznika. Naime, prema oceni Suda, propisujući izuzimanje od plaćanja poreza na dohodak građana za naknade za rad licima u organima za sprovođenje izbora zakonodavac nije uzeo u obzir navedeni Ustavom ustanovljeni kriterijum koji predstavlja osnovni uslov na kome se zasniva uređenje poreskog sistema, a to znači i propisivanje poreske obaveze i poreskih oslobođenja (izuzimanja), kao elemenata ovog sistema. Ustavni princip opštosti poreske obaveze podrazumeva da sva lica koja su poreski subjekti plaćaju poreze radi obezbeđivanja finansijskih sredstava za podmirenje različitih javnih rashoda. Načelo opštosti oporezivanja u tesnoj je vezi i sa poreskim načelom ravnomernosti oporezivanja koje podrazumeva da svaki poreski subjekat plaća porez srazmerno svojoj ekonomskoj snazi koja je izražena kroz njegov dohodak ili imovinu. Prema oceni Ustavnog suda, navedenom odredbom Zakona u osporenom delu povređuje se i ustavni princip zabrane diskriminacije iz člana 21. Ustava. Sud smatra da propisivanje oslobođenja od plaćanja poreza za naknade koje ostvaruje navedena kategorija lica, a koje su predmet osporavanja u ovom ustavnosudskom sporu, dovodi ova lica u drugačiji poreski položaj u odnosu na ostale poreske obveznike, a da ovakvo razlikovanje nema objektivnog i racionalnog opravdanja, niti se njime teži određenom legitimnom cilju u sferi poreske politike, kao što ne postoji ni racionalna srazmernost između poreskih mera (odnosno propisivanja poreskog oslobođenja za naknade određene kategorije lica) i legitimnog cilja čijoj se realizaciji u konkretnom slučaju teži. U okviru sistema oporezivanja, poreska oslobođenja su instrumenti poreske politike koji služe ostvarivanju različitih poreskih ciljeva koji, načelno posmatrano, mogu biti ekonomske prirode (privredni podsticaj), socijalne prirode (zaštita egzistencionalnog minimuma građana – izuzimanje primanja ostvarenih po osnovu propisa o pravima ratnih invalida, korisnicima naknade za tuđu pomoć i negu i telesno oštećenje, naknada za vreme nezaposlenosti i materijalnog obezbeđenja i dr.), demografske prirode (izuzimanje od oporezivanja dečijeg i materinskog dodatka i novčane pomoći za opremu novorođene dece), političke prirode, izraz određene kulturne, obrazovne politike, kao i politike u oblasti sporta itd. Svrha poreskih oslobođenja nije sticanje određenih poreskih privilegija i beneficija nezavisno od ekonomske snage obveznika, već je intencija ovih mera poreske politike da se uvažavaju određeni razlozi ekonomske, socijalne, političke i druge prirode i u skladu sa njima propišu odgovarajuće poreske pogodnosti, uključujući i izuzimanja od oporezivanja (tj. potpuna poreska oslobođenja). Ustavni sud konstatuje da na osnovu ovlašćenja iz člana 97. stav 1. tačka 6. Ustava država ima, prilikom uređivanja poreskog sistema, široko polje slobodne procene, ali nema i apsolutno, odnosno diskreciono pravo, već je i u vršenju ove funkcije zakonodavac vezan Ustavom, odnosno osnovnim ustavnim principima na kojima se temelji pravni poredak zemlje. Različiti zakonski tretman poreskih subjekata, pa i u domenu poreskih oslobođenja i olakšica, nesporno dovodi u pitanje

*ustavno načelo zabrane diskriminacije, ukoliko se to razlikovanje ne može objektivno i razumno opravdati.*

...

*Dakle, prema shvatanju Ustavnog suda, zakonodavac jeste samostalan u uređivanju poreskog sistema, ali mora voditi računa da poreskim merama ne povređuje osnovna ustavna načela na kojima se temelji pravni poredak zemlje koji je jedinstven, a tim načelima se garantuje da su svi jednaki pred Ustavom i zakonom i da je zabranjena svaka diskriminacija po bilo kom osnovu (član 21. st. 1. i 3.), te da je plaćanje poreza opšta obaveza koja se zasniva na ekonomskoj moći obveznika (član 91. stav 2.). Stoga je, ovakvim poreskim izuzimanjem, po oceni Suda, povređen ustavni princip zabrane diskriminacije iz člana 21. st. 1. i 3. Ustava.<sup>40</sup>*

Stoga, ukoliko odbacimo doktrinu „jednakosti u istoj pravnoj situaciji” i držimo se pravnog puta objašnjenog u citiranoj odluci Ustavnog suda iz 2012. godine, jedino što nam preostaje na raspolaganju da bismo opravdali diskriminaciju istopolnih partnerstava i heteroseksualnih vanbračnih zajednica u poređenju sa bračnim zajednicama u srpskom poreskom pravu jesu upravo procesni razlozi, odnosno potreba da se ograniče mogućnosti za zloupotrebu poreskih pogodnosti.

Ono što nam Ustavni sud nalaže da se zapitamo u poslednjem koraku naše analize jeste to da li je potpuno isključenje istopolnih partnerstava i heteroseksualnih vanbračnih zajednica iz domašaja pogodnosti koje se pružaju bračnim zajednicama u srpskom poreskom pravu racionalno srazmerno legitimnom cilju čijoj se realizaciji u konkretnom slučaju teži. Drugim rečima, imajući u vidu postojanje mogućnosti za zloupotrebu podsticaja u slučaju zajednica čije postojanje nije moguće sa lakoćom utvrditi, da li je racionalno, i srazmerno potrebi da se mogućnosti za te zloupotrebe ograniče, isključiti u potpunosti te zajednice iz obuhvata privilegija koje se pružaju onim zajednicama koje su po svemu, osim po ovom procesnom aspektu, sa njima uporedive?

I ovde bi naš odgovor morao da bude odričan. Naime, srpski zakonodavac je pokazao potpunu spremnost da nekoliko važnih poreskih odredaba zasnuje na pojmu domaćinstva (ne i porodičnog domaćinstva), pojmu koji podrazumeva utvrđivanje stvarnog stanja stvari u svakom konkretnom slučaju. Takođe, imajući u vidu sve mogućnosti za dokazivanje činjenica u poreskom postupku, kao i zaštitni mehanizam odredbe po kojoj je u poreskom postupku teret dokazivanja u pogledu onih činjenica od kojih zavisi primena poreskih olakšica na poreskom obvezniku,<sup>41</sup> smatramo da

40 Odluka Ustavnog suda Srbije IUz/128/11 od 8. novembra 2012. godine, objavljena u *Sl. glasniku RS*, br. 114/12.

41 Čl. 51. st. 1. tač. 2. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Sl. glasnik RS*, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09,

bi pružanje mogućnosti za ostvarivanje prava uz doslednu primenu pravila poreskog postupka bilo sasvim dovoljno da zaštiti legitimne interese države na razuman i srazmeran način.<sup>42</sup>

## 5. KRITIČKI OSVRT NA PORESKE ODREDBE U NACRTU ZAKONA O ISTOPOLNIM PARTNERSTVIMA

Nažalost čak i u nacrtima zakona o istopolnim zajednicama, jednom koji je Ministarstvo za ljudska i manjinska prava Republike Srbije ponudilo za javnu raspravu, odnosno drugom koji je proistekao iz javne rasprave,<sup>43</sup> primećujemo da naša kritika srpske prakse u pogledu osetljivih društvenih pitanja nije bila preterana. Naime, u oba nacrti<sup>44</sup> koja se nalaze na veb-stranici Ministarstva za ljudska i manjinska prava porezima je posvećena posebna glava (3, odnosno VI), pri čemu se obe sastoje od tri člana:

Odredbe Nacrta zakona o istopolnim zajednicama koje su bile predmet javne rasprave	Odredbe Nacrta zakona o istopolnim zajednicama po usvojenim primedbama dobijenim tokom javne rasprave
<p style="text-align: center;">Član 48.</p> <p>U pogledu obaveza, prava ili povlastica koja se odnose na poreska ili slična fiskalna davanja partnera istopolne zajednice primenjuje se isti pravni režim kao kod supružnika.</p>	<p style="text-align: center;">Pravni položaj Član 50.</p> <p>Pravni položaj partnera u pogledu obaveza, prava ili olakšica koja se odnose na poreska ili slična fiskalna davanja je izjednačen sa pravnim položajem supružnika.</p>
<p style="text-align: center;">Član 49.</p> <p>Zabranjeno je nepovoljnije postupanje prema partnerima istopolne zajednice u pogledu obaveza, prava ili povlastica, koje se odnose na poreska ili slična fiskalna davanja od onog koje je omogućeno supružnicima.</p>	<p style="text-align: center;">Zabrana diskriminacije u poreskom postupku Član 51</p> <p>Zabranjeno je nepovoljnije postupanje prema partnerima u odnosu na postupanje prema supružnicima u pogledu obaveza, prava ili olakšica, koje se odnose na poreska ili slična fiskalna davanja.</p>

53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21.

42 Upor. Presuda Upravnog suda Srbije, U. 3784/10 od 9. septembra 2010. godine.

43 <https://www.minljmpdd.gov.rs/javne-rasprave.php> (17. 4. 2022).

44 Na veb-stranici Ministarstva za ljudska i manjinska prava, u odeljku koji je posvećen javnoj raspravi o Nacrtu zakona o istopolnim zajednicama, jedna njegova verzija je ponuđena kao Predlog nacrta za javnu raspravu, dok se druga nalazi pod naslovom Nacrt zakona o istopolnim zajednicama.



Odredbe Nacrta zakona o istopolnim zajednicama koje su bile predmet javne rasprave	Odredbe Nacrta zakona o istopolnim zajednicama po usvojenim primedbama dobijenim tokom javne rasprave
<p style="text-align: center;"><b>Porez na promet nepokretnosti</b> Član 50.</p> <p>Partner istopolne zajednice oslobođen je obaveze plaćanja poreza na promet nepokretnosti u slučaju sticanja nepokretnosti na osnovu nasleđivanja, ugovora o poklonu i u drugim slučajevima sticanja nepokretnosti bez naknade:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) ako je promet nepokretnosti izvršen između partnera za vreme trajanja istopolne zajednice;</li> <li>2) ako je nasledio imovinu partnera – ostavioca sa kojim je živeo u istopolnoj zajednici u trenutku smrti partnera;</li> <li>3) ako mu je kao poklonoprincipu ustupljena imovina u ostavinskom postupku, a koju bi nasledio da se naslednik – poklonodavac odrekao nasleđa.</li> </ol>	<p style="text-align: center;"><b>Porez na promet nepokretnosti</b> Član 52.</p> <p>Partner je oslobođen obaveze plaćanja poreza na promet nepokretnosti u slučaju sticanja nepokretnosti na osnovu nasleđivanja, ugovora o poklonu i u drugim slučajevima sticanja nepokretnosti bez naknade:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) ako je promet nepokretnosti izvršen između partnera za vreme trajanja istopolne zajednice;</li> <li>2) ako je nasledio imovinu partnera – ostavioca sa kojim je živeo u istopolnoj zajednici u trenutku smrti partnera;</li> <li>3) ako mu je kao poklonoprincipu ustupljena imovina u ostavinskom postupku koju bi nasledio da se naslednik – poklonodavac odrekao nasleđa.</li> </ol>

Na prvom mestu moramo izneti kritiku da navedenim normama nije mesto u Predlogu nacrta zakona o istopolnim zajednicama i to iz prostog razloga što sistemski Zakon o budžetskom sistemu<sup>45</sup> predviđa da samo poreskim zakonom mogu biti utvrđeni predmet oporezivanja, osnovica, obveznik, poreska stopa ili iznos, sva izuzimanja i olakšice od oporezivanja, kao i način i rokovi plaćanja poreza.<sup>46</sup> Imajući u vidu činjenicu da se Zakon o istopolnim zajednicama teško može svrstati u poreske zakone (mada Zakon o budžetskom sistemu ne daje bliže smernice za opredeljivanje koji su to poreski zakoni), njegove poreske odredbe bi mogle nositi stigmu neustavnosti.<sup>47</sup>

45 *Sl. glasnik RS*, br. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13, 108/13, 142/14, 68/15, 103/15, 99/16, 113/17, 95/18, 31/19, 72/19, 149/20, 118/21, 118/21.

46 Čl. 15. st. 2. Zakona o budžetskom sistemu.

47 Vid. Odluka Ustavnog suda Srbije IUz br. 231/2009 od 22. jula 2010. godine, objavljena u *Sl. glasnik RS*, br. 89/10, u kojoj se između ostalog navodi:

„...Ustavni sud ukazuje da iako važeći pravni sistem u Republici ne pravi razliku između tzv. organskih, osnovnih ili drugih zakona koji imaju jaču pravnu snagu od ostalih, 'običnih' zakona, što ima za posledicu da, saglasno odredbi člana 167 Ustava, Ustavni sud nije nadležan da ceni međusobnu saglasnost zakona ustavno načelo jedinstva pravnog poretka nalaže da osnovni principi i pravni instituti predviđeni zakonima kojima se na sistemski način uređuje jedna oblast društvenih odnosa budu ispoštovani i u posebnim zakonima, osim ako je tim sistemskim zakonom izričito propisana mogućnost drugačijeg uređivanja istih pitanja.”

Zatim, primećujemo da autor nacrtu koristi pojmove koji jednostavno ne postoje u našem pozitivnom zakonodavstvu. Na primer porez na promet nepokretnosti pod tim nazivom ne postoji u srpskom pravu. Postoje porez na prenos apsolutnih prava i porez na dodatnu vrednost kojima se pogađa i promet nepokretnosti (ali ne i samo nepokretnosti). Međutim, detaljnijim čitanjem same norme koja je posvećena porezu na promet nepokretnosti uviđamo da se pod ovim pojmom ne podrazumevaju navedeni porezi kojima se u srpskom poreskom pravu pogađa promet, već da je sama norma usmerena ka porezu na nasleđe i poklon, odnosno da teži da od poreza na nasleđe i poklon oslobodi prenos imovine poklonom ili nasleđem između partnera istopolne zajednice. Ono što dodatno čudi jeste to da se autor opredelio da od poreza na nasleđe i poklon oslobodi samo prenos nepokretnosti, ali ne i prenos drugih oblika imovine (npr. gotov novac) kod kojih se takođe javlja obaveza plaćanja poreza na nasleđe i poklon.

Konačno, nije jasno kakva je tačno razlika između prva dva poreska člana nacrtu predloga Zakona o istopolnim partnerstvima i koja je svrha odredbe posvećene prometu nepokretnosti, imajući u vidu to da ono što je njome predviđeno proizlazi iz prethodna dva člana.

Prinučeni smo, dakle, da damo izrazito nepovoljnu ocenu za način na koji je poreskom pitanju pristupljeno u Predlogu nacrtu zakona o istopolnim zajednicama.<sup>48</sup>

## 6. ZAKLJUČAK

Pred nama se sada postavlja pitanje na koji način bi se mogao rešiti poreski tretman istopolnih zajednica u srpskom pravu, gde bi se istovremeno postigla njihova ravnopravnost, uz izbegavanje svih prepreka koje smo izložili u kritici rešenja iz Nacrta zakona o istopolnim zajednicama.

Elegantno rešenje bi se moglo naći prostim definisanjem pojma bračnog druga, odnosno supružnika u ZPPPA-u, ZPDG-u, ZPI-ju, ZPDPL-u i ZPDV-u tako da taj pojam, za svrhu primene njihovih odredaba, obuhvata i partnera registrovane istopolne zajednice, kao i vanbračne zajednice. Na ovaj način bi se uvela jednakost u tretman istopolnih zajednica, heteroseksualnih brakova, kao i vanbračnih heteroseksualnih zajednica, jednakost čije bi postizanje u praksi, barem kada se radi o istopolnim zajednicama, u značajnoj meri olakšalo rešenje iz Zakona o istopolnim zajednicama

---

48 Upor. Vuković, I., 2021, *Istopolne zajednice u Srbiji? Pravne nedoumice i moguće uređenje*, Beograd, Dosijs, str. 91, gde autor daje kritičke ocene poreskih normi Nacrta zakona o istopolnim partnerstvima iz nešto drugačije perspektive.

kojim se podrazumeva njihova registracija pred nadležnim državnim organom i shodno vođenje odgovarajućih javnih evidencija. Dalja preciziranja bi eventualno zahtevala dovođenje u odgovarajući odnos jednog partnera istopolne zajednice i dece drugog partnera, u slučaju da prvi iz država i decu drugog koja sa njima žive u istom domaćinstvu. U stvari, jedina zajednica kod koje bi opstalo opravdanje za nešto stroža pravila poreskog postupka bila bi vanbračna heteroseksualna zajednica usled činjenice da kod nje nije predviđena obavezna registracija niti vođenje javnih evidencija, pa je samim tim i postupak dokazivanja njenog postojanja otežan. Ovakvo rešenje bi bilo na tragu onog koje su poreske vlasti SAD primenile posle presude tamošnjeg Vrhovnog suda u slučaju *United States v. Windsor*<sup>49</sup> iz 2013. godine, kojom je ovaj sud obavezao federalne države u SAD na priznavanje istopolnih brakova koji su zaključeni u skladu sa zakonodavstvom neke druge federalne države SAD. Naime, posle navedene odluke Vrhovnog suda, poreske vlasti SAD su zauzele stav da se pojmovi supružnik, suprug i supruga moraju tumačiti tako da obuhvataju ne samo heteroseksualne parove već i one istopolne, pod uslovom da je istopolni brak sklopljen u federalnoj državi čije zakonodavstvo predviđa zaključenje takvog braka.<sup>50</sup>

## LITERATURA

1. Draškić, M., 2020, *Komentar Porodičnog zakona – drugo izmenjeno i dopunjeno izdanje*, Službeni glasnik, Beograd.
2. Petrašević, T., Duić, D., Buljan, E., 2017, Prava istopolnih zajeonica u Evropskoj uniji sa posebnim osvrtom na Republiku Hrvatsku, *Strani pravni život*, Vol. 61, br. 3.
3. Popović, D., 2020, *Poresko pravo – osamnaesto, izmenjeno i dopunjeno izdanje*, Pravni fakultet u Beogradu.
4. Popović, D., Ilić-Popov, G., 2011, Jednakost građana u poreskom pravu, *Godišnjak Pravnog fakulteta u Banjoj Luci*, 33.
5. Popović, D., Vanzakonska forma braka u praksi Evropskog suda za ljudska prava: uporedna analiza dva slučaja, u: Draškić, M., Šarkić, N., Arsić, J. (ur.), 2018, *Poro-*

49 *United States v. Windsor*, 570 U.S. 744 (2013).

50 Vid. Rev. Ruling 2013 – 17. Za više o poreskim implikacijama presude *United States v. Windsor* vid. Schmid, S., 2015, Income Tax Treatment of Same-Sex Couples: *Windsor vs. State Marriage Bans*, *Marquet Law Review*, Vol. 98, No. 4, pp. 1806–1840. Zanimljivo je da su se poreske vlasti SAD ipak odlučile da iz obuhvata navedenih pojmova isključe sve vanbračne heteroseksualne zajednice, kao i one istopolne, ako nisu zaključene u vidu braka, što dodatno govori u prilog inherentnoj sklonosti svih poreskih vlasti (prepoznajemo izraženu sličnost između poreskih vlasti Srbije i onih u SAD) da ostvarivanje privilegija u poreskom postupku uslovljavaju jednostavnošću dokazivanja činjenica od kojih zavisi postojanje prava na njih.

*dični zakon – dvanaest godina posle*, Beograd, Pravni fakultet Univerziteta Union i Službeni glasnik.

6. Rečević, T., 2021, Međunarodni uticaj na demokratiju u Srbiji, u: Spasojević, D. (ur.), *Podrivanje demokratije – procesi i institucije u Srbiji od 2010. do 2020. godine*, Crta.
7. Schmid, S., 2015, Income Tax Treatment of Same-Sex Couples: Windsor vs. State Marriage Bans, *Marquet Law Review*, Vol. 98, No. 4.
8. Seto, P. T., 2008, The Unintended Tax Advantages of Gay Marriage, *Washington and Lee Law Review*, Vol. 65, No. 4.
9. Vuković, I., 2021, *Istopolne zajednice u Srbiji? Pravne nedoumice i moguće uređenje*, Dosije, Beograd.
10. Wasik. M., 2019, The Other Side of Tax Discrimination. Lack of Recognition for Same-Sex Couples and Its Fiscal Consequences, *Zbornik Pravnog fakulteta u Rijeci*, Vol. 40, br. 2.

## PROPISI

1. Zakon o budžetskom sistemu, *Sl. glasnik RS*, br. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13, 108/13, 142/14, 68/15, 103/15, 99/16, 113/17, 95/18, 31/19, 72/19, 149/20, 118/21, 118/21.
2. Zakon o zabrani diskriminacije, *Sl. glasnik RS*, br. 22/09, 52/21.
3. Zakon o porezu na dohodak građana, *Sl. glasnik RS*, br. 24/01, 80/02, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13, 108/13, 57/14, 68/14, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 44/21, 118/21.
4. Zakon o porezu na dobit pravnih lica, *Sl. glasnik RS*, br. 25/01, 80/02, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14, 142/14, 91/15, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 118/21.
5. Zakon o porezu na dodatu vrednost, *Sl. glasnik RS*, br. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19, 153/20.
6. Zakon o porezima na imovinu, *Sl. glasnik RS*, br. 43/94, 53/95, 54/96, 42/98, 18/99, 21/99, 27/99, 33/99, 48/99, 54/99, 42/02, 45/02, 84/02.
7. Zakon o porezima na imovinu, *Sl. glasnik RS*, br. 26/01, 42/02, 45/02, 80/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12, 47/13, 68/14, 95/18, 99/18, 86/19, 144/20, 118/21.
8. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Sl. glasnik RS*, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21.
9. Pravilnik o kriterijumima za ostvarivanje prava na oslobođenje od plaćanja poreza na kapitalni dobitak, *Sl. glasnik RS*, br. 38/01.
10. Porodični zakon, *Sl. glasnik RS*, br. 18/05, 72/11, 6/15.
11. Ustav Srbije, *Sl. glasnik RS*, br. 1/90
12. Ustav Srbije, *Sl. glasnik RS*, br. 98/06, 16/22.

## SUDSKA PRAKSA

1. ECtHR, *Schalk and Kopf v. Austria*, no. 30141/04, Judgment of 24 June 2010.
2. ECtHR, *Taddeucci and McCall v. Italy*, no. 51362/09, Judgment of 30 June 2016.
3. ECtHR, *Oliari and Others v. Italy*, nos. 18766/11 & 36030/1, Judgment of 21 October 2015.
4. Mišljenje Ministarstva finansija Republike Srbije br. 430-03-00416/2011-04, od 9. septembra 2010. godine.
5. Odluka Ustavnog suda Srbije, IU-275/02, od 27. novembra 2003. godine, objavljena u *Sl. glasniku RS*, br. 2/04.
6. Odluka Ustavnog suda, IU-39/04, od 16. septembra 2004. godine, objavljena u *Sl. glasniku RS*, br. 122/04.
7. Odluka Ustavnog suda Srbije, IUz br. 231/2009, od 22. jula 2010. godine, objavljena u *Sl. glasniku RS*, br. 89/10.
8. Odluka Ustavnog suda Srbije, IU-347/2005, od 22. jula 2010. godine, objavljena u *Sl. glasniku RS*, br. 18/2011.
9. Odluka Ustavnog suda Srbije, IUz/128/11, od 8. novembra 2012. godine, objavljena u *Sl. glasniku RS*, br. 114/12.
10. Odluka Ustavnog suda Srbije, IUz/128/11, od 8. novembra 2012. godine, objavljena u *Sl. glasniku RS*, br. 114/12.
11. Presuda Upravnog suda, 9 U 17166/15, od 31. avgusta 2017. godine.
12. *United States v. Windsor*, 570 U.S. 744 (2013).

## IZVORI SA INTERNETA

1. <https://www.minljmpdd.gov.rs/javne-rasprave.php> (17. 4. 2022).
2. Council of Europe, Expert Opinion on the Draft Law on Same-Sex Unions of Serbia, Strasburg, 28 May 2022 (<https://rm.coe.int/opinion-same-sex-unions-serbia/1680a2b5b3>).

THE CONSTITUTIONAL OBLIGATION OF AN IDENTICAL  
TAX TREATMENT OF MARRIAGE, COMMON LAW  
PARTNERSHIPS AND SAME-SEX PARTNERSHIPS  
IN THE REPUBLIC OF SERBIA

Svetislav V. Kostić

ABSTRACT

In this paper the author focuses on the question of the tax treatment of same-sex partnerships in comparison to the treatment provided for heterosexual marriages and common law partnerships (extramarital unions) in the Serbian law. Namely, different treatment of certain social phenomena can represent a prohibited form of discrimination only under the condition that we show that the observed phenomena are comparable, precisely from the view point of the object of protection provided by the prohibition of discrimination. The problem we face is that our understanding of certain phenomena has changed over time, as best illustrated by the fact that Aristotle, who introduced the concept of discrimination, would have found it difficult to understand the postulate that all people are equal in their rights and obligations before the law. The author starts from the premise that the tax treatment of same-sex partnerships should be viewed through the perspective of the principle of equality in tax law, the principle contained in Article 91, para. 2 of the Serbian Constitution, which stipulates that the obligation to pay taxes and other duties shall be general and based on the economic power of taxpayers. Therefore, if a same-sex union contains the same aspects that affect the economic power of taxpayers, aspects that exist in the case of heterosexual marriage and extramarital union, then the Serbian Constitution requires us to provide it with equal tax treatment resulting from living in a heterosexual partnership. In this way the author opens up the space for a critical review of the tax norms in the 2021 Draft Law on Same-Sex Partnerships, *i.e.* for proposing solutions that would enable easier, and above all more sustainable key goal the law aspires to, which is to eliminate discrimination of the same-sex partnerships in the Serbian legal system.

**Key words:** same-sex partnerships, marriage, discrimination, taxation, Constitution.

Dostavljeno Uredništvu: 18. aprila 2022. godine

Prihvaćeno za objavljivanje: 9. juna 2022. godine