

Ustavni sud Bosne i Hercegovine u Velikom vijeću, u predmetu broj **AP 4436/19**, rješavajući apelaciju „**Volkswagena**“ **Sarajevo d.o.o. Vogošća**, na temelju članka VI/3.(b) Ustava Bosne i Hercegovine, članka 57. stavak (2) točka b), članka 59. st. (1) i (2) i članka 62. stavak (1) Pravila Ustavnog suda Bosne i Hercegovine – prečišćeni tekst („Službeni glasnik Bosne i Hercegovine“ broj 94/14), u sastavu:

Zlatko M. Knežević, predsjednik

Mato Tadić, dopredsjednik

Mirsad Ćeman, dopredsjednik

Valerija Galić, sutkinja

Miodrag Simović, sudac

Seada Palavrić, sutkinja

na sjednici održanoj 23. lipnja 2020. godine donio je

ODLUKU O DOPUSTIVOSTI I MERITUMU

Usvaja se apelacija „**Volkswagena**“ **Sarajevo d.o.o. Vogošća**.

Utvrdjuje se povreda prava iz članka II/3.(k) Ustava Bosne i Hercegovine i članka 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda.

Ukida se Presuda Suda Bosne i Hercegovine broj S1 3 U 026797 19 Uvp od 11. rujna 2019. godine.

Predmet se vraća Sudu Bosne i Hercegovine, koji je dužan po žurnom postupku donijeti novu odluku, sukladno članku II/3.(k) Ustava Bosne i Hercegovine i članku 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda.

Nalaže se Sudu Bosne i Hercegovine da, sukladno članku 72. stavak (5) Pravila Ustavnog suda Bosne i Hercegovine, u roku od 90 dana od dana dostave ove odluke obavijesti Ustavni sud Bosne i Hercegovine o poduzetim mjerama s ciljem izvršenja ove odluke.

Odluku objaviti u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine”, „Službenim novinama Federacije Bosne i Hercegovine”, „Službenom glasniku Republike Srpske” i u „Službenom glasniku Brčko distrikta Bosne i Hercegovine“.

OBRAZLOŽENJE

I. Uvod

1. „Volkswagen“ Sarajevo d.o.o. Vogošća (u daljnjem tekstu: apelant), kojeg zastupa Almir Gagula, odvjetnik iz Sarajeva, podnio je 15. studenog 2019. godine apelaciju Ustavnom sudu Bosne i Hercegovine (u daljnjem tekstu: Ustavni sud) protiv Presude Suda Bosne i Hercegovine (u daljnjem tekstu: Sud BiH) broj S1 3 U 026797 19 Uvp od 11. rujna 2019. godine.

II. Postupak pred Ustavnim sudom

2. Na temelju članka 23. st. (2) i (3) Pravila Ustavnog suda, od Suda BiH i tužene Uprave za neizravno oporezivanje BiH (u daljnjem tekstu: Uprava) zatraženo je 20. svibnja 2020. godine da dostave odgovore na apelaciju.
3. Sud BiH i Uprava su dostavili odgovore na apelaciju 25. svibnja, odnosno 10. lipnja 2020. godine.

III. Činjenično stanje

4. Činjenice predmeta koje proizlaze iz apelantovih navoda i dokumenata predloženih Ustavnom sudu mogu se sumirati na sljedeći način:

Uvodne napomene

5. Iz raspoloživih dokumenata proizlazi da je apelant robu - glodalicu Liebher L402, vrijednosti 285.000,00 eura (u daljnjem tekstu: sporna roba), koju mu je isporučila tvrtka „SerWeMa“ Njemačka, po profakturi broj 301071-0506 od 5. lipnja 2012. godine, 11. lipnja 2012. godine smjestio u Slobodnu zonu Vogošća po TR broj 419. Apelant se istog dana (11. lipnja 2012. godine) obratio Upravi - Regionalnom centru Sarajevo radi puštanja sporne robe u slobodni promet namijenjen za obavljanje proizvodne djelatnosti u slobodnoj zoni uz oslobađanje od plaćanja dažbina, sukladno članku 176. stavak 4. Zakona o carinskoj politici BiH (u daljnjem tekstu: ZCP), te Odluci o uvjetima kojima podliježe povoljni tarifni postupak iz kojega određena roba, zbog konačne namjene, može uživati određene pogodnosti. Apelant se u zahtjevu pozvao na ustaljenu praksu Suda BiH, koji je u više predmeta zauzeo stajalište da ne postoji obveza plaćanja uvoznih dažbina kada se oprema koristi u svrhu za koju je predviđena olakšica.
6. Povodom apelantovog zahtjeva vođen je upravni postupak u kojem su donesena rješenja od 12. rujna 2012. godine, te konačno rješenje od 17. travnja 2013. godine kojim je odbijen apelantov zahtjev iz prethodne točke. U upravnom sporu koji je apelant pokrenuo protiv Uprave radi poništenja konačnog upravnog rješenja Sud BiH je svojom Odlukom broj S1 3 U 013365 13 U od 28. travnja 2014. godine poništio drugostupanjsko rješenje od 17. travnja 2013. godine, vraćajući predmet na ponovno odlučivanje.
7. U međuvremenu, dakle, dok je pred Sudom BiH vođen upravni spor, CR Slobodna zona Sarajevo je u svibnju 2013. godine podnijela prijedlog Upravi – Regionalnom centru Sarajevo za naplatu neizravnih poreza od apelanta u ukupnom iznosu od 160.850,91 KM. U prijedlogu je navedeno da je odbijen apelantov zahtjev za puštanje sporne robe u slobodan promet namijenjene obavljanju proizvodne djelatnosti u slobodnoj zoni uz oslobađanje od plaćanja carinskih dažbina, uz naglasak da je rješenje postalo konačno 8. svibnja 2013. godine. U prijedlogu je navedeno da je fizičkim pregledom sporne robe utvrđeno da je ona izuzeta ispod carinskog nadzora, te da je, sukladno Zakonu o prekršajima, protiv apelanta podnesen prekršajni nalog zbog počinjenog carinskog prekršaja, jer je 27. svibnja 2013. godine spornu robu upotrijebio bez prethodnog odobrenja.
8. Postupajući u postupku „naknadne naplate neizravnih poreza po službenoj dužnosti“ Uprava - Regionalni centar Sarajevo je donijela Rješenje broj 03/4-2/IV-UP/I-18/3-1670/13 od 22. srpnja 2013. godine kojim je apelant obavezan uplatiti ukupan iznos od 160.850,91 KM, i to na ime carine iznos od 56.024,05 KM i iznos od 104.826,86 KM na ime PDV. Iz obrazloženja proizlazi da je prvostupanjsko tijelo na temelju provedenog postupka utvrdilo da je po osnovi članka 197. ZCP od 27. svibnja 2013. godine nastao carinski dug zbog stavljanja u promet sporne robe bez odobrenja,

zbog čega su obračunate dažbine, i to carina po stopi od 10%, te PDV po stopi od 17%. U dispozitivu rješenja apelant je upozoren da plati dug u roku od 10 dana od dana primitka rješenja uz upozorenje da će se u protivnom izvršiti prisilna naplata uz kamate.

9. Iz raspoloživih dokumenata proizlazi da je apelant obvezu iz rješenja iz prethodne točke ove odluke isplatio 1. kolovoza 2013. godine, dakle, u roku koji mu je ostavljen rješenjem.
10. Rješenjem ravnatelja Uprave broj 01/04-1-UP/II-1590/13 od 21. svibnja 2014. godine uvažen je apelantov priziv, rješenje iz točke 8 ove odluke je poništeno, te je predmet vraćen na ponovno odlučivanje. Drugostupanjsko tijelo je prilikom odlučivanja imalo u vidu da je Sud BiH u upravnom sporu ukinuo drugostupanjsko rješenje kojim je odbijen apelantov zahtjev iz točke 6 ove odluke. Pri tome je drugostupanjsko tijelo imalo u vidu odredbe članka 258. stavak 1. Zakona o upravnom postupku (u daljnjem tekstu: ZUP) da se poništavanjem rješenja poništavaju i pravne posljedice koje je takvo rješenje proizvelo i da je, sukladno navedenom, u konkretnom slučaju uklonjeno iz pravnog prometa rješenje o odbijanju apelantovog zahtjeva iz čega slijedi da carinsko tijelo još nije odlučilo o carinskom postupku koji je uvoznik tražio za spornu robu, a to je postupak stavljanja u slobodan promet sporne robe uz oslobođanje od plaćanja uvoznih dažbina na temelju članka 176. stavak 4. ZCP, odnosno o apelantovom zahtjevu za oslobođanje od plaćanja uvoznih dažbina. Pri takvom stanju stvari drugostupanjsko tijelo je, imajući u vidu činjenične okolnosti konkretnog slučaja, zaključilo da nema mjesta za ustanovljavanje obveze na apelantovoj strani po osnovi carinskog duga dok se konačno ne odluči o apelantovom zahtjevu.
11. Odlučujući u ponovnom postupku naknadne naplate neizravnih poreza po službenoj dužnosti, prvostupanjsko tijelo Uprave – Regionalni centar Sarajevo donijelo je zaključak broj 03/6-2/II-UP/I-18-3-1679-I/13 od 25. prosinca 2014. godine kojim je odbacilo kao preuranjen prijedlog CR Slobodne zone Sarajevo za naplatu neizravnog poreza od carinskog obveznika – apelanta za spornu robu smještenu u slobodnoj zoni od 11. lipnja 2012. godine, a rješenjem od 4. svibnja 2015. godine drugostupanjskog tijela odbijen je apelantov priziv protiv navedenog zaključka.

Pobijane odluke

12. Prvostupanjskim Rješenjem Uprave – Regionalni centar Sarajevo broj 03/6-2/II-UO/I-18-3-1670-2/13 od 15. srpnja 2015. godine, koje je doneseno po službenoj dužnosti, odobren je povrat uplaćenih uvoznih dažbina apelantu po rješenju od 22. srpnja 2013. godine u iznosu od 160.850,91 KM, i to iznos od 56.024,05 KM na ime carine i iznos od 104.826,86 na ime PDV uz odbijanje zahtjeva za isplatu zatezne kamate na uplaćeni novčani iznos, te uz apelantovu obvezu da izvrši izmjenu podataka u poljima 22 i 42 prijave PDV sukladno tom rješenju.

13. Iz obrazloženja rješenja proizlazi da je prvostupanjsko tijelo 7. srpnja 2015. godine zaprimilo apelantovu urgenciju za donošenje rješenja o povratu iznosa od 160.850,91 KM sa zateznom kamatom počev od dana naplate iznosa do dana povrata novca.
14. U svezi sa isplatom kamate, prvostupanjsko tijelo je navelo da je zahtjev neutemeljen primjenom članka 234. stavak (1) ZCP, kao *lex specialis*, koji ne propisuje isplatu zakonske zatezne kamate osim u slučaju ako je od donošenja odluke kojom se vrši povrat dažbina protekao rok od tri mjeseca, a što u konkretnom predmetu nije slučaj. Prvostupanjsko tijelo se pozvalo i na odredbe članka 229. stavak (1) ZCP, koje je citiralo, sukladno kojim se apelantu vraća iznos uplaćenih dažbina bez kamata, jer je u tom dijelu odbijen apelantov zahtjev.
15. Odlučujući o apelantovom prizivu podnesenom protiv prvostupanjskog rješenja ravnatelj Uprave je donio Rješenje broj 01/4-1-UP/II-507/15 od 14. kolovoza 2017. godine kojim je priziv odbio. Imajući u vidu odredbe ZCP, kao *lex specialis* za oblast carinskih dažbina, prvostupanjsko tijelo je pravilno postupilo kada je primjenom tog zakona odbilo zahtjev za isplatu zateznih kamata. Bez osnove su ocijenjeni i apelantovi navodi da zahtjev nije podnio u smislu članka 229. ZCP, a koji se mora podnijeti na posebnom obrascu, uz obrazloženje da je člankom 447. stavak 2. Odluke o provedbenim propisima ZCP propisano da se zahtjev može sačiniti na običnom listu papira, kako je u ovom slučaju postupljeno, budući da je apelantov podnesak razumljiv i da sadrži sve podatke koji su neophodni da bi se o njemu moglo odlučivati.
16. U pogledu apelantovih navoda kojim ukazuje da mu je nastala materijalna šteta zbog nezakonitog držanja neutemeljeno naplaćenih uvoznih dažbina, drugostupanjsko tijelo Uprave je navelo da to pitanje ne spada u pitanja koja se rješavaju u upravnom postupku, odnosno u postupku ocjene pravilnosti i zakonitosti prvostupanjskog upravnog akta, budući da se radi o sudskoj nadležnosti.
17. Sud BiH je u Vijeću za upravne sporove, odlučujući o apelantovoj tužbi radi poništenja drugostupanjskog rješenja ravnatelja Uprave, donio Presudu broj S 1 3 U 026797 18 U od 21. ožujka 2019. godine kojom je tužbu odbio.
18. Nakon ispitivanja navoda tužbe Sud BiH je utvrdio da je tužba neutemeljena, jer je pobijano rješenje pravilno i zakonito, jer se, prema članku 1. ZCP, carinski propisi sastoje od ZCP i propisa koje je usvojila Parlamentarna skupština BiH i/ili Upravni odbor za njihovu provedbu sukladno propisima Europske unije. Prema stavku 2. istog članka, ZCP regulira temeljne elemente sustava za carinsku zaštitu gospodarstva BiH (o čemu se Sud BiH detaljnije izjasnio na strani 3 obrazloženja). Prema ocjeni Suda BiH, iz navedenih odredaba ZCP proizlazi da se radi o posebnom zakonu koji

čini osnovu carinskih propisa, koji se primjenjuju jedinstveno na carinskom području BiH i koji ima jaču pravnu snagu u odnosu na sve druge propise u BiH koji reguliraju carinsku politiku. Sukladno tome, pravilan je zaključak Uprave da se u konkretnom slučaju imaju primijeniti odredbe ZCP i podzakonski propisi, a ne propisi Zakona o postupku neizravnog oporezivanja. Navedeno stoga, kako je pojasnio Sud BiH, što je člankom 1. Zakona o postupku neizravnog oporezivanja uređen postupak utvrđivanja, naplate i kontrole neizravnih poreza i porezni prekršaji, dok je prema stavku 2. istog članka, postupak provedbe i izvršavanja aktivnosti iz oblasti carinskih dažbina reguliran odredbama ZCP i supsidijarno tim zakonom. Stoga je Uprava pravilno postupila kada je zahtjev za isplatu zakonske kamate odbila primjenom članka 234. ZCP, pa imajući u vidu da je novčani iznos apelantu vraćen u zakonskom roku od tri mjeseca, pravilno je odlučeno da se apelantov zahtjev odbije.

19. Neutemeljenim je ocijenjen apelantov prigovor da predmet postupka u kojem je doneseno rješenje koje je predmetom upravnog spora nije bio zahtjev za povrat u smislu članka 229. stavak 2. ZCP, te je u tom pravcu ponovio razloge koje je dalo drugostupanjsko tijelo u pobijanom rješenju, pri čemu je još dodao da je carinsko tijelo pravilno tretiralo apelantov podnesak od 5. rujna 2014. godine kao zahtjev za povrat ranije naplaćenih dažbina, jer je podnesak razumljiv i sadrži sve kako bi se po njemu moglo postupati, ukazavši i na odredbu članka 114. Zakona o upravnom postupku (u daljnjem tekstu: ZUP).
20. Sud BiH je u Apelacijskom upravnom vijeću donio Presudu broj S1 3 U 026797 19 Uvp od 11. rujna 2019. godine kojom je odbijen apelantov zahtjev za preispitivanje sudske odluke. Apelacijsko upravno vijeće Suda BiH je, nakon ispitivanja zahtjeva, zaključilo da je Upravno vijeće Suda BiH pravilno ocijenilo da su pobijana rješenja tijela Uprave zasnovana na pravilnoj primjeni zakona, te da je zahtjev za isplatu zatezne kamate neutemeljen, jer nema uporište u pravilnoj primjeni članka 234. ZCP koji je na snazi. Citiranom odredbom propisano je samo pravo na povrat nezakonito naplaćenih uvoznih i izvoznih dažbina, ali ne i pravo na isplatu zakonske zatezne kamate izuzev u slučaju kada odluka kojom je odobren povrat naplaćenih dažbina nije izvršena u roku od tri mjeseca, a što u konkretnom predmetu nije slučaj.
21. ZCP je poseban zakon koji čini osnovu carinskih propisa koji se primjenjuju jedinstveno na carinskom području BiH, a koji ima jaču pravnu snagu u odnosu na druge propise koji reguliraju oblast carinske politike, pa je pravilan zaključak da se u konkretnom slučaju primjenjuju odredbe ZCP, a ne odredbe Zakona o postupku neizravnog oporezivanja.

IV. Apelacija

a) Navodi iz apelacije

22. Apelant smatra da mu je pobijanom presudom povrijeđeno pravo na imovinu iz članka II/3. (k) Ustava Bosne i Hercegovine i članka 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda (u daljnjem tekstu: Europska konvencija). Apelant navodi da je iz nekog razloga (zapravo, sasvim jasnog) prvostupanjsko tijelo apelantov zahtjev za povrat dažbina i kamate tretiralo kao zahtjev u smislu članka 229. stavak (2) ZCP, što je prihvatilo i drugostupanjsko tijelo, ali što nije točno, jer apelant nije podnio poseban zahtjev za povrat u smislu ZCP, nego podnesak na spis prvostupanjskog tijela kojim je obavijestio prvostupanjsko tijelo o drugostupanjskom rješenju i posljedično tražio povrat naplaćenog iznosa. U svezi s tim, apelant je podsjetio da se zahtjev za povrat mora podnijeti na posebnom obrascu, te da se mora eksplicitno odrediti članak 229. ZCP kao osnova zahtjeva, a sve to apelant nije učinio.
23. Potom apelant ukazuje da su tijela Uprave rješenjima kojima mu je odobren povrat uplaćenih novčanih sredstava odbila isplatiti kamatu, pozivajući se na odredbe članka 234. stavak 1. ZCP, nastojeći izbjeći bilo kakvu materijalnu štetu po Upravu. Dakle, kada porezni obveznik ne plati obvezu, slijedi obračun kamate, a kada Uprava prekrši propise koje bi trebala primjenjivati ispravno, pronalaze se argumenti kako bi se izbjeglo davanje prava koje apelantu pripada prema zakonu. Sukladno tome, za apelanta je sasvim očekivano da će nadležna tijela Uprave primijeniti odredbe čl. 229. i 234. ZCP, koje su u slučaju apelanta bez ikakve pravne osnove. U tom pravcu apelant pojašnjava da su navedene odredbe čl. 229. i 234. ZCP primjenjive isključivo u situaciji kada je određena roba već prošla određeni carinski postupak. Dakle, kako to apelant tvrdi u navodima apelacije, da bi se navedene odredbe mogle primijeniti, roba je morala već proći određeni carinski postupak (npr. stavljanjem u slobodan promet uz plaćanje dažbina), a da potom stranka podnese zahtjev za stavljanje te robe u drugi carinski postupak koji bi doveo do povoljnijeg carinskog tretmana. U konkretnom slučaju, kako to apelant navodi, nije došlo do bilo kakvog stavljanja predmetne robe u carinski postupak, već do potpuno nezakonite naplate dažbina po volji prvostupanjskog tijela, a ne po apelantovoj volji.
24. Apelant ukazuje da ZCP uopće ne sadrži bilo kakvu odredbu o tome na koji način se postupa u situaciji kada je rješenje na temelju kojeg je došlo do plaćanja dažbine poništila Uprava ili Sud BiH, pri čemu odredbe čl. 229-232. ZCP uopće ne reguliraju konkretnu situaciju, pa se u konkretnom slučaju odredbe čl. 1, 2, 239. i 235. stav 1. ZCP uopće nisu mogle primijeniti. Štoviše, kako to apelant tvrdi, ni podzakonski akti (Odluka o provedbenim propisima ZCP) ne reguliraju

situacije u kojima je odlukom Uprave ili Suda BiH došlo do poništenja rješenja na temelju kojeg je plaćena carina. Prema tome, kako konkretna situacija nije propisana odredbama ZCP kao *lex specialis*, neophodno je, u smislu članka 1. stavak 2. Zakona o postupku neizravnog oporezivanja, u tom istom zakonu tražiti odgovor na prijedorno pitanje, a to je kako postupiti u slučaju poništavanja rješenja na temelju kojeg je plaćena dažbina.

25. Odredbom članka 13. Zakona o postupku neizravnog oporezivanja jasno je kao obveza Uprave određena i obveza plaćanja zatezne kamate, a člankom 16. istog zakona jasno je propisano da se, u situaciji koja se odnosi na slučaj poništenja rješenja od Uprave ili Suda BiH, u takvoj situaciji povrat vrši sa obračunatom zateznom kamatom od dana kad je iznos uplaćen. Arbitrano je pozivanje Suda BiH na odredbe ZCP koje vrijede isključivo u slučaju pogrešne prijave carinskog obveznika, a ne na situacije u kojima Uprava nezakonito dvije godine drži apelantova novčana sredstva bez ikakve njegove krivnje.
26. Zbog svega iznesenog, apelant traži da Ustavni sud utvrdi povredu prava na imovinu, te da naloži postupanje kojim će biti ispravljeno kršenje navedenog apelantovog prava.

b) Odgovor na apelaciju

27. Sud BiH je ostao pri razlozima koje je naveo u obrazloženju pobijane odluke, tvrdeći da odlukom tog suda nije došlo do kršenja apelantovog prava na imovinu.
28. Uprava je u iscrpnom odgovoru na apelaciju, između ostalog, navela da je odredbom članka 239. stavak (2) ZCP propisano da taj zakon ima jaču pravnu snagu u odnosu na druge propise u BiH koji reguliraju oblast carinske politike, te da su odredbama čl. 229. i 234. ZCP u potpunosti regulirana pitanja koja se odnose na povrat uvoznih dažbina i isplaćivanje kamate na vraćene dažbine. Obzirom na to da se u konkretnom slučaju postupalo na način propisan zakonom, Uprava smatra da nije povrijeđeno apelantovo pravo na imovinu. Uprava se pozvala i na praksu Ustavnog suda iz Odluke broj AP 5007/16 u kojoj je zauzeto identično stajalište kao iz osporenih odluka.

V. Relevantni propisi

29. **Zakon o carinskoj politici Bosne i Hercegovine** („Službeni glasnik BiH“ br. 57/04, 51/06, 93/08, 54/10 i 76/11)

Za potrebe ove odluke koristi se neslužbeni prečišćeni tekst, sačinjen u Ustavnom sudu BiH, koji u relevantnom dijelu glasi:

POGLAVLJE I - DJELOKRUG I OSNOVNE DEFINICIJE

Članak 1.

1. Carinski propisi sastoje se od ovog zakona o carinskoj politici Bosne i Hercegovine (u daljnjem tekstu: Zakon) i propisa usvojenih od strane Parlamentarne skupštine Bosne i Hercegovine, Vijeća ministara Bosne i Hercegovine i/ili Upravnog odbora za njihovu provedbu sukladno propisima Europske unije.

2. Zakon regulira osnovne elemente sustava za carinsku zaštitu gospodarstva Bosne i Hercegovine (u daljnjem tekstu: BiH), prava i obveze svih subjekata u carinskim postupcima, regulira carinsko područje, carinsku crtu, carinski granični pojas, carinski nadzor, postupak carinjenja robe i drugih instituta koji reguliraju sustav carinske zaštite.

Odjeljak 2 - Odluke koje se odnose na primjenu carinskih propisa

Članak 6. stavak (2)

2. Odluka se donosi i dostavlja podnositelju zahtjeva u roku od 30 dana od dana primitka zahtjeva. Kada je zahtjev za donošenje odluke sačinjen u pisanom obliku, odluka se donosi u navedenom roku koji počinje teći od dana kada carinski organi prime zahtjev. Takva se odluka mora dostaviti podnositelju zahtjeva u pisanom obliku.

POGLAVLJE I - OSLOBAĐANJA OD PLAĆANJA DAŽBINE

Članak 176. stavak (4)

4. Oprema koja se pušta u slobodan promet, a namijenjena je za obavljanje proizvodne djelatnosti u slobodnoj zoni, oslobađa se od plaćanja uvozne dažbine.

Članak 197.

1. Carinski dug pri uvozu nastaje prilikom potrošnje ili uporabe u slobodnoj zoni ili slobodnom skladištu robe koja podliježe plaćanju uvoznih dažbina pod drugim uvjetima od onih koji su propisani važećim propisima.

Kada roba nestane i kada se njezin nestanak ne može objasniti carinskim organima na prihvatljiv način, ti organi mogu tu robu tretirati kao da je potrošena ili uporabljena u slobodnoj zoni ili slobodnom skladištu.

2. Dug nastaje u trenutku kada se roba potroši ili kada se prvi put uporabi pod drugim uvjetima od onih koji su propisani važećim propisima.

3. Dužnik je osoba koja je potrošila ili uporabila robu i svaka druga osoba koja je sudjelovala u takvoj potrošnji ili uporabi, a koja je znala ili je objektivno trebala znati da je roba bila potrošena ili uporabljena pod drugim uvjetima od onih koji su propisani važećim propisima.

4. Kada carinski organi tretiraju robu koja je nestala kao potrošenu ili uporabljenu u slobodnoj zoni ili slobodnom skladištu, a nije moguće primijeniti stavak 3. ovoga članka, osoba koja je odgovorna za plaćanje carinskog duga je ona osoba za koju carinski organi znaju da je posljednja bila u posjedu te robe.

*POGLAVLJE V - POVRAT I ODUSTAJANJE OD NAPLATE DAŽBINE**Članak 228.*

Sljedeći pojmovi imaju značenje:

a) "povrat" znači potpuno ili djelomično vraćanje uvoznih ili izvoznih dažbina koje su plaćene;

(...)

Članak 229. st. (1) i (2)

1. Uvozne ili izvozne dažbine vraćaju se ako se utvrdi da prilikom njihova plaćanja iznos takvih dažbina nije bio zakonski potraživan ili ako je taj iznos bio knjižen oprečno odredbama članka 213. stavak 2. ovoga zakona. (...)

2. Uvozne ili izvozne dažbine vraćaju se ili se odustaje od njihove naplate nakon podnošenja zahtjeva odgovarajućem carinskom uredu u roku od tri godine od dana kada je dužnik bio izvješten o iznosu tih dažbina. (...)

Članak 234.

1. Povrat iznosa uvoznih ili izvoznih dažbina ili kamate ili zatezne kamate koja je naplaćena prilikom plaćanja takvih dažbina ne dovodi do isplaćivanja kamate od strane carinskih organa. Međutim, kamata se isplaćuje kada odluka za odobravanje zahtjeva za povrat nije izvršena u roku od tri mjeseca od dana donošenja te odluke.

2. Iznos kamate iz stavka 1. ovoga članka obračunava se tako da bude jednak iznosu koji bi se zaračunao u tu svrhu na burzi ili finansijskom tržištu BiH.

Članak 239. st. (1) i (2)

1. Ovaj zakon, uključujući i njegov prilog, u cijelosti je obvezujući i izravno se primjenjuje na carinskom području BiH.

2. Ovaj zakon ima jaču pravnu snagu u odnosu na druge BiH propise, koji reguliraju područje carinske politike.

30. **Zakon o postupku neizravnog oporezivanja** ("Službeni glasnik BiH" br. 89/05 i 100/13)
glasi:

Članak 1.
(Temeljno načelo)

(1) *Ovim se Zakonom uređuje postupak utvrđivanja, naplate i kontrole neizravnih poreza i porezni prekršaji.*

(2) *Postupak provođenja i izvršavanja aktivnosti iz područja carinskih dažbina reguliran je Zakonom o carinskoj politici u Bosni i Hercegovini ("Službeni glasnik BiH", br: 57/04 i 12/05) i supsidijarno ovim Zakonom.*

Članak 6.
(Definicija neizravnih poreza)

U smislu ovoga Zakona, pojam neizravni porezi odnosi se na uvozne i izvozne pristojbe kada su isključivo navedene, trošarine, porez na dodanu vrijednost, cestarinu i sve druge poreze na državnoj razini zaračunate na robu i usluge osim, ili umjesto, gore navedenih obveza.

Članak 13.
(Obveze UNO)

(1) *UNO je obvezan poreznom obvezniku izvršiti povrat novčanih sredstava, sukladno odredbama ovoga Zakona, i to:*

- a) izvršiti povrate koji proizlaze iz propisa za svaki neizravni porez;*
- b) izvršiti povrat neosnovano izvršenih uplata;*
- c) izvršiti povrat troškova za jamstva i*
- d) platiti zatezne kamate.*

(2) *Osim obveza navedenih u stavku (1) ovoga članka, UNO je dužan izvršiti i druge obveze utvrđene ovim Zakonom, a u svezi s postupkom neizravnog oporezivanja i pravnim sustavom Bosne i Hercegovine.*

Članak 16.
(Povrat zatezne kamate i troškova jamstava u slučajevima poništenog iznosa duga)

(1) *Kada su iznosi plaćeni ili jamstva podnesena da bi se spriječilo izvršenje rješenja, UNO će izvršiti povrat plaćenoga iznosa ili troškova jamstva ako su rješenje ili iznos duga poništeni rješenjem UNO ili od nadležnoga suda. Povrat se vrši s obračunatom zateznom kamatom od dana kada je iznos ili trošak jamstva plaćen.*

(2) *Troškovi jamstva i njihovo plaćanje dokumentiraju se dokazima koje izda davatelj jamstva. UNO će prihvatiti traženi iznos ako ga smatra razumnim u usporedbi s uobičajenim tržišnim cijenama koje se traže za ovakva jamstva.*

(3) *Odredbe iz ovoga članka ne primjenjuju se na druge slučajeve jamstava koja su podnesena za osiguranje obveza po osnovi neizravnih poreza ili iznosa duga.*

31. **Zakon o upravnom postupku** („Službeni glasnik BiH“ br. 29/02, 12/04, 88/07, 93/09, 41/13 i 53/16)

U konkretnom slučaju primjenjuje se neslužbeni prečišćeni tekst Zakona o upravnom postupku ("Službeni glasnik BiH" br. 29/02, 12/04, 88/07, 93/09 i 41/13), sačinjen u Ustavnom sudu BiH, koji je važio u vrijeme donošenja osporenih odluka, a koji u relevantnom dijelu glasi:

1. Organ koji donosi rješenje

Članak 193. stavak (1)

(1) Na temelju činjenica utvrđenih u postupku, organ mjerodavan za rješavanje donosi rješenje o stvari koja je predmet postupka.

Članak 230. st. (1) i (2)

(1) Ako drugostupanjski organ utvrdi da su u prvostupanjskom postupku činjenice nepotpuno ili pogrešno utvrđene, da se u postupku nije vodilo računa o pravilima postupka koja bi bila od utjecaja na rješenje stvari, ili da je dispozitiv pobijanog rješenja nejasan ili je u proturječnosti s obrazloženjem, on će upotpuniti postupak i otkloniti izložene nedostatke bilo sam, bilo preko prvostupanjskog organa ili kog drugog zamoljenog organa, a ti su organi dužni postupiti po traženju drugostupanjskoga organa. Ako drugostupanjski organ nađe da se na temelju činjenica utvrđenih u upotpunjenom postupku stvar mora riješiti drugačije nego što je riješena prvostupanjskim rješenjem, on će svojim rješenjem poništiti prvostupanjsko rješenje i sam riješiti stvar.

(2) Ako drugostupanjski organ nađe da će nedostatke prvostupanjskog postupka brže i ekonomičnije otkloniti prvostupanjski organ, on će svojim rješenjem poništiti prvostupanjsko rješenje i vratiti predmet prvostupanjskom organu na ponovni postupak. U tom slučaju, drugostupanjski je organ dužan svojim rješenjem ukazati prvostupanjskome organu u kom pogledu treba upotpuniti postupak, a prvostupanjski je organ dužan u svemu postupiti po drugostupanjskom rješenju i bez odgađanja, a najkasnije u roku od 15 dana od dana prijema predmeta, donijeti novo rješenje. Protiv novog rješenja stranka ima pravo priziva.

7. Pravne posljedice poništavanja i ukidanja

Članak 258.

(1) Poništavanjem rješenja i oglašavanjem rješenja ništavim poništavaju se i pravne posljedice koje je takvo rješenje proizvelo.

(2) Ukidanjem rješenja ne poništavaju se pravne posljedice koje je rješenje već proizvelo do dana ukidanja, ali se onemogućava daljnje proizvođenje pravnih posljedica ukinutog rješenja.

(3) Organ koji sazna za rješenje kojim je povrijeđen zakon, a povreda može biti razlog za obnovu postupka, odnosno za poništavanje, ukidanje ili mijenjanje rješenja, dužan je bez odgađanja o tome obavijestiti organ mjerodavan za pokretanje postupka i donošenje rješenja.

Dužnost obavješćavanja mjerodavnog tijela u slučaju postojanja razloga za ponavljanje postupka, odnosno za poništenje, ukidanje ili izmjenu rješenja

Članak 258. a.

Tijelo koje sazna za rješenje kojim je povrijeđen zakon, a povreda može biti razlogom za ponavljanje postupka, odnosno za poništenje, ukidanje ili izmjenu rješenja dužno je o tome, bez odgode, obavijestiti tijelo mjerodavno za pokretanje postupka i donošenje rješenja odnosno tužitelja.

VI. Dopustivost

32. Sukladno članku VI/3.(b) Ustava Bosne i Hercegovine, Ustavni sud, također, ima apelacijsku nadležnost u pitanjima koja su sadržana u ovom ustavu kada ona postanu predmetom spora zbog presude bilo kojeg suda u Bosni i Hercegovini.
33. Sukladno članku 18. stavak (1) Pravila Ustavnog suda, Ustavni sud može razmatrati apelaciju samo ako su protiv presude, odnosno odluke koja se njome pobija, iscrpljeni svi učinkoviti pravni lijekovi mogući prema zakonu i ako se podnese u roku od 60 dana od dana kada je podnositelj apelacije primio odluku o posljednjem učinkovitom pravnom lijeku kojeg je koristio.
34. U konkretnom slučaju predmet pobijanja apelacijom je Presuda Suda BiH broj S1 3 U 026797 19 Uvp od 11. rujna 2019. godine protiv koje nema drugih učinkovitih pravnih lijekova mogućih prema zakonu. Potom, pobijanu presudu apelant je primio 16. rujna 2019. godine, a apelacija je podnesena 15. studenog 2019. godine, tj. u roku od 60 dana, kako je propisano člankom 18. stavak (1) Pravila Ustavnog suda. Konačno, apelacija ispunjava i uvjete iz članka 18. st. (3) i (4) Pravila Ustavnog suda, jer ne postoji neki drugi formalni razlog zbog kojeg apelacija nije dopustiva, niti je očigledno (*prima facie*) neutemeljena.
35. Imajući u vidu odredbe članka VI/3.(b) Ustava Bosne i Hercegovine, članka 18. st. (1), (3) i (4) Pravila Ustavnog suda, Ustavni sud je utvrdio da predmetna apelacija ispunjava uvjete u pogledu dopustivosti.

VII. Meritum

36. Apelant pobija presudu Suda BiH tvrdeći da je tom presudom povrijeđeno njegovo pravo iz članka II/3.(k) Ustava Bosne i Hercegovine i članka 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju.

Pravo na imovinu

37. Članak II/3.(k) Ustava Bosne i Hercegovine glasi:

Sve osobe na teritoriju Bosne i Hercegovine uživaju ljudska prava i temeljne slobode iz ovog članka, stavak 2 što uključuje:

[...]

k) Pravo na imovinu.

38. Članak 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju glasi:

Svaka fizička ili pravna osoba ima pravo na mirno uživanje svoje imovine. Nitko ne može biti lišen svoje imovine, osim u javnom interesu i pod uvjetima predviđenim zakonom i općim načelima međunarodnog prava.

Prethodne odredbe, međutim, ni na koji način ne umanjuju pravo države da primjenjuje zakone koje smatra potrebnim da bi regulirala korištenje imovine sukladno općem interesu, ili da bi osigurala plaćanje poreza ili drugih doprinosa ili kazni.

39. Ustavni sud zapaža da je apelant vodio postupak u kojem je tražio isplatu zatezne kamate na iznos nezakonito uplaćenih dažbina koje su mu vraćene rješenjem tijela Uprave, pozivajući se pri tome na odredbe Zakona o postupku neizravnog oporezivanja. Apelant smatra da mu je pobijanom odlukom povrijeđeno pravo na imovinu, jer je pobijanim odlukama došlo do nezakonitog miješanja u to njegovo pravo. U tom pravcu tvrdi da se odredbe ZCP nisu mogle primijeniti, jer se u konkretnom slučaju radi o nezakonitoj naplati dažbina za robu koja ne podliježe carinskoj obvezi, u smislu članka 179. ZCP, odnosno da konkretnu situaciju ne reguliraju odredbe ZCP, već Zakon o postupku neizravnog oporezivanja, i to odredbe koje obvezuju Upravu na isplatu kamate. Dakle, apelant u konkretnom slučaju *explicite* ne pokreće pitanje „kvalitete zakona“ koji je primijenjen u konkretnom slučaju, već isključivo tvrdi da se odredbe ZCP nisu mogle primijeniti u okolnostima konkretnog slučaja.

40. U svezi sa prijedornim pitanjem je li došlo do povrede članka II/3.(k) Ustava Bosne i Hercegovine i članka 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju, Ustavni sud, prije svega, mora utvrditi ima li apelant „imovinu“ u smislu garancija članka II/3.(k) Ustava Bosne i Hercegovine i

članka 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju. U svezi s tim, Ustavni sud ukazuje da, prema konzistentnoj praksi Europskog suda za ljudska prava (u daljnjem tekstu: Europski sud) i Ustavnog suda, „imovina“, u smislu članka II/3.(k) Ustava Bosne i Hercegovine i članka 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju, može biti ili „postojeća imovina“ ili „dobra“, uključujući i tražbine u odnosu na koje osoba ima bar „legitimno očekivanje“ da će ih realizirati (vidi, Europski sud, *Jantner protiv Slovačke*, predstavka broj 39050/97, presuda od 4. ožujka 2003. godine, stavak 27, i Ustavni sud, Odluka o dopustivosti i meritumu broj AP 2349/06 od 27. veljače 2008. godine, stavak 44, dostupna na internetskoj stranici Ustavnog suda www.ustavnisud.ba). Pri tome Ustavni sud ukazuje da „legitimno očekivanje“ mora biti mnogo konkretnije od same nade ma koliko ona bila razumna i mora se zasnivati na zakonskoj odredbi ili pravnom aktu kao što je sudska odluka (vidi, Europski sud, *Kopecký protiv Slovačke*, predstavka broj 44912/98, presuda od 28. rujna 2004. godine, st. 48-49, i Ustavni sud, Odluka o dopustivosti broj AP 2361/06 od 10. siječnja 2008. godine, stavak 10, dostupna na internetskoj stranici Ustavnog suda www.ustavnisud.ba).

41. Ustavni sud zapaža da odredba članka 234. ZCP, koja je u konkretnom slučaju primijenjena, ne propisuje obvezu nadležnom tijelu da na iznos nezakonito obračunatih dažbina isplati zateznu kamatu, izuzev u slučaju kada je od dana donošenja odluke o vraćanju dažbina protekao rok od tri mjeseca, a što u konkretnom predmetu nije slučaj. Nadležna tijela Uprave i Sud BiH su upravo na citiranoj odredbi ZCP utemeljili stajalište o neutemeljenosti zahtjeva za isplatu kamate. U takvim okolnostima postavlja se pitanje je li „legitimno očekivanje“ da će apelantu biti isplaćena zatezna kamata bilo utemeljeno na zakonskoj normi. U svezi s tim, Ustavni sud zapaža da se apelant tijekom postupka neuspješno pozivao na odredbe Zakona o postupku neizravnog oporezivanja, smatrajući da su upravo odredbe tog zakona relevantne u njegovom slučaju, jer on nije ni podnio zahtjev za povrat dažbina, u smislu članka 229. stavak (2) ZCP, odnosno da je povrat dažbina uslijedio nakon poništenja prijeporne odluke, a da takvu situaciju regulira članak 16. Zakona o postupku neizravnog oporezivanja. Imajući u vidu okolnosti konkretnog slučaja i činjenicu da se veći dio nezakonito naplaćenih dažbina odnosio upravo na iznos PDV (vidi točku 8 ove odluke), Ustavni sud smatra da se na odredbama Zakona o postupku neizravnog oporezivanja, i to članku 16. stavak (1), moglo utemeljiti „legitimno očekivanje“ apelanta da će mu biti isplaćena tražena zatezna kamata. Sukladno navedenom, slijedi da apelant u konkretnom predmetu uživa garancije prava na imovinu iz članka II/3.(k) Ustava Bosne i Hercegovine i članka 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju.

42. Budući da je pobijanim odlukama odbijen apelantov zahtjev za isplatu zatezne kamate Ustavni sud smatra da je pobijanim odlukama došlo do miješanja u apelantovo pravo na imovinu.

43. Kako bi miješanje u nečije pravo na mirno uživanje imovine bilo opravdano, ono mora biti ne samo „zakonito“ na način na koji to propisuje Europska konvencija već mora služiti legitimnom cilju u javnom interesu i, također, održati razuman odnos proporcionalnosti između upotrijebljenih sredstava i cilja koji se želi ostvariti. Miješanje u pravo na imovinu ne smije ići dalje od potrebnog da bi se postigao legitiman cilj, a nositelji prava se ne smiju podvrgavati proizvoljnom tretmanu i od njih se ne smije tražiti da snose prevelik teret u ostvarivanju legitimnog cilja (vidi, Europski sud, *Sunday Times protiv Ujedinjene Kraljevine*, presuda od 26. travnja 1979. godine, Serija A, broj 30, stavak 49, i *Malone protiv Ujedinjene Kraljevine*, presuda od 2. kolovoza 1984. godine, Serija A, broj 82, st. 67. i 68).
44. U konkretnom slučaju Ustavni sud zapaža da se predmetnom apelacijom pokreće pitanje kršenja prava na imovinu u situaciji kada je pobijanim odlukama odbijena isplata kamata na iznos nezakonito naplaćenih, a potom, nakon određenog vremenskog razdoblja, vraćenih dažbina primjenom tada važećeg članka 234. ZCP. U tom pravcu Ustavni sud zapaža da su navodi apelacije usmjereni na tvrdnje da se u konkretnom slučaju uopće nije ni mogla primijeniti odredba članka 234. tada važećeg ZCP, nego isključivo odredbe Zakona o postupku neizravnog oporezivanja, i to članak 16. stavak (1) tog zakona koji, prema apelantovim tvrdnjama, propisuje konkretnu situaciju, a koji apelantu osigurava i isplatu zatezne kamate. U svezi sa iznesenim prigovorima koje je apelant neuspješno isticao i tijekom postupka, Ustavni sud zapaža da su nadležna tijela Uprave, ali i nadležna vijeća Suda BiH, suglasno odbili ove apelantove navode tvrdeći da je apelant zahtjev za povrat dažbina podnio u smislu članka 229. stavak (2) ZCP, da su u konkretnom slučaju isključivo relevantne odredbe ZCP kao *lex specialis*, a ne Zakon o postupku neizravnog oporezivanja, te da primjenom tada važeće odredbe članka 234. ZCP apelant nema pravo na isplatu zatezne kamate.
45. U svjetlu prijepornog pitanja koje se predmetnom apelacijom pokreće Ustavni sud će, prije svega, podsjetiti na praksu Europskog suda za ljudska prava (u daljnjem tekstu: Europski sud). Tako je u presudi *Eko-Elda AVEE* aplikant tražio povrat iznosa od oko 362.000 eura koji je neutemeljeno platio na ime poreza na prihod, koji mu je tijekom postupka pred nadležnim tijelima isplaćen da bi kasnije tužbu preinačio tako što je tražio i zatezne kamate, koja je odbijena. Europski sud je u tom predmetu utvrdio kršenje prava na imovinu aplikanta. U obrazloženju presude Europski sud je naveo da je plaćanje kamata po članku 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju „inherentno povezano sa obvezom države da napravi pravilnu razliku između iznosa koji duguje i iznosa koji je povjeritelj primio“. U konkretnom slučaju Europski sud je naročito istaknuo da je iznos pogrešno naplaćenog poreza vraćen aplikantu otprilike pet godina i pet mjeseci nakon što je aplikant podnio zahtjev za povrat. Europski sud je smatrao da je odbijanje poreznih vlasti da plate kamatu za tako

dugo razdoblje „poremetilo pravičnu ravnotežu koja se mora održati između općeg i pojedinačnog interesa“ (vidi, Europski sud, *Eko-Elda AVEE protiv Grčke*, presuda od 9. ožujka 2006. godine, aplikacija br. 10162/02, toč. 28-29). Slično je Europski sud zaključio i u predmetu *Buffalo SRL u likvidaciji protiv Italije*, dok je u presudi *Lopac protiv Hrvatske* Europski sud u sličnim okolnostima utvrdio kršenje prava na imovinu, zato što je zaključio da primijenjeni propis ne ispunjava „kvalitetu“ u smislu predvidljivosti, i to zbog mogućnosti različitog tumačenja.

46. Vraćajući se na konkretan predmet Ustavni sud iz raspoloživih dokumenata zapaža da je apelant 11. lipnja 2012. godine podnio zahtjev nadležnom carinskom tijelu za puštanje u slobodan promet sporne robe uz oslobađanje od plaćanja carinskih dažbina, sukladno članku 176. stavak (4) ZCP, koji je konačnim aktom nadležnog tijela Uprave odbijen, ali da je rješenja tijela Uprave poništio Sud BiH presudom od 28. travnja 2014. godine, nakon čega je predmet vraćen na ponovno odlučivanje. Dok je upravni spor trajao pred Sudom BiH, prvostupanjsko tijelo Uprave je, postupajući po službenoj dužnosti, „u postupku naknadne naplate neizravnih poreza“ svojim rješenjem od 22. srpnja 2013. godine obvezalo apelanta na isplatu carine, ali i PDV zbog carinskog duga nastalog 27. svibnja 2013. godine, odnosno zbog upotrebe sporne robe u proizvodnji bez ovlasti, tako da je apelant upravo na temelju tog rješenja, a kako bi izbjegao izvršenje rješenja, isplatio sporne dažbine 1. kolovoza 2013. godine. Prijeporno rješenje kojim je apelant obavezan isplatiti dažbine naknadno je poništeno po apelantovom prizivu zbog toga što je Sud BiH prethodno poništio odluke nadležnih tijela Uprave kojima je odbijen apelantov zahtjev za oslobađanje od plaćanja dažbina za spornu robu i njezino stavljanje u promet. Ustavni sud zapaža da je upravo drugostupanjskim rješenjem nadležnog tijela Uprave kojim je poništeno prijeporno rješenje predmet vraćen prvostupanjskom tijelu na ponovno postupanje u kojem je apelantu odobren povrat dažbina. Dakle, postupak u kojem je apelantu odobren povrat dažbina je rezultat činjenice da je drugostupanjsko tijelo, postupajući po apelantovom prizivu, poništilo kao nezakonito rješenje kojim je apelant nezakonito obavezan isplatiti carinu (56.024,05 KM) i PDV (104.826,86 KM), zbog carinskog duga nastalog upotrebom sporne robe bez odobrenja.
47. Prije svega, Ustavni sud zapaža da se prijeporne dažbine nisu odnosile isključivo na povrat carine, već da se pretežni dio povrata dažbina odnosio na povrat PDV, što je tijekom postupka potpuno zanemareno, a što predmetnu situaciju usložnjava, u prvom redu, zbog primjene prava.
48. Ustavni sud zapaža da članak 1. stavak (1) Zakona o postupku neizravnog oporezivanja propisuje da se tim zakonom uređuju postupak utvrđivanja, naplate i kontrole neizravnih poreza i porezni prekršaji, dok se člankom 6. istog zakona pojašnjava pojam „neizravni porez“ (vidi Relevantne propise). Potom, Ustavni sud zapaža da, u pogledu plaćanja kamata na povrat iznosa

plaćenih na ime PDV, Zakon o postupku neizravnih poreza eksplicitno propisuje obvezu nadležnog tijela da poreznom obvezniku vrati novčana sredstva, uključujući i zatezne kamate (članak 13. navedenog zakona), pri čemu članak 16. stavak 1. Zakona o postupku neizravnog oporezivanja propisuje situaciju koja bi mogla biti relevantna upravo u konkretnom slučaju: „Kada su iznosi plaćeni ili garancije podnesene da bi se spriječilo izvršenje rješenja, UNO će izvršiti povrat plaćenog iznosa ili troškova garancije ako su rješenje ili iznos duga poništeni rješenjem UNO ili od nadležnog suda. Povrat se vrši s obračunatom zateznom kamatom od dana kada je iznos ili trošak garancije plaćen.“ Sukladno citiranim odredbama Zakona o postupku neizravnog oporezivanja i činjenici da se pretežni dio nezakonito naplaćenih dažbina odnosio upravo na povrat PDV (104.826,86 KM), postavlja se pitanje jesu li okolnosti konkretnog slučaja mogle opravdati isključivu primjenu tada važećeg članka 234. ZCP, te, drugo, zašto je u konkretnom slučaju za Sud BiH i nadležna tijela Uprave apelantovo pozivanje na Zakon o neizravnom oporezivanju bilo irelevantno. Na to pitanje, obzirom na činjenične okolnosti konkretnog slučaja, apelant tijekom postupka nije dobio relevantan odgovor od nadležnih tijela Uprave, odnosno Suda BiH, posebice u svjetlu relevantnih okolnosti konkretnog slučaja i činjenice da odredba članka 1. stavak (2) Zakona o postupku neizravnog oporezivanja propisuje supsidijarnu primjenu tog zakona (vidi Relevantne propise). Ustavni sud smatra da ovo pitanje treba rasvijetliti Sud BiH, koji će u ponovnom postupku, uvažavajući sve relevantne okolnosti konkretnog slučaja, ispitati primjenu prava na povrat PDV. U tom kontekstu Ustavni sud se poziva na noviju praksu zauzetu u predmetu broj AP 3548/18 (vidi, Ustavni sud, Odluka o dopustivosti i meritumu broj *AP 3548/18* od 4. lipnja 2020. godine, dostupna na web-stranici Ustavnog suda www.ustavnisud.ba).

49. S druge strane, pitanje povrata nezakonito odmjerenih dažbina koji se odnosio na iznos carine (iznos od 56.024,00 KM), protivno apelantovim tvrdnjama, opravdava primjenu članka 234. ZCP, a koji isključuje isplatu kamate. Naime, citiranom odredbom propisano je samo pravo na povrat nezakonito naplaćenih uvoznih i izvoznih dažbina, ali ne i pravo na isplatu zakonske zatezne kamate izuzev u slučaju kada odluka kojom je odobren povrat naplaćenih dažbina nije izvršena u roku od tri mjeseca, a što u konkretnom predmetu nije slučaj. Međutim, Ustavni sud zapaža da citirana odredba članka 234. tada važećeg ZCP ne uvažava okolnost da je do donošenja odluke o povratu dažbina, eventualno, moglo proteći dulje vremensko razdoblje u kojem je obveznik bio lišen svoje imovine (u konkretnom slučaju radi se o razdoblju od dvije godine), a što bi moglo pokrenuti pitanje garancija prava na imovinu iz članka 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju, odnosno prema ukazanoj praksi Europskog suda.

50. Ustavni sud, također, ukazuje na relevantne odredbe novog ZCP („Službeni glasnik BiH“ broj 58/15 - vidi Relevantne propise). Tako je člankom 267. stavak (1) novog ZCP propisano da se na iznos uvoznih ili izvoznih dažbina koje su vraćene na temelju članka 262. stavak (1) ovog zakona, uključujući i iznos kamate koji je plaćen prilikom plaćanja tih dažbina, obračunava i isplaćuje zatezna kamata od dana plaćanja tih dažbina do dana izvršenja povrata.
51. U svezi s tim, Ustavni sud podsjeća na stajalište Europskog suda koji utvrđuje kršenje prava na imovinu kada je „prolongirana nedostupnost iznosa koji je aplikantova kompanija neutemeljeno platila imala konačan i značajan utjecaj na njegovu financijsku situaciju“, odnosno zato što se prolongiranjem vraćanja uplaćenih dažbina „remeti pravična ravnoteža koja se morala održavati između potreba općeg interesa zajednice i potreba zaštite prava na neometano uživanje imovine“ (*op.cit., Eko-Elda AVEE*). U konkretnom slučaju Ustavni sud zapaža da nadležna tijela Uprave, ali ni Sud BiH, prilikom primjene članka 234. ZCP nisu vodili računa o navedenim aspektima, a o čemu su trebali voditi računa, posebice u svjetlu ukazane prakse Europskog suda. Sukladno tome, Ustavni sud smatra da ovo pitanje treba ispitati Sud BiH, koji će u ponovnom postupku, uvažavajući praksu Europskog suda i okolnosti konkretnog slučaja (vremensko razdoblje u kojem je apelant nezakonito bio lišen svoje imovine, kako je to utjecalo na apelantovo poslovanje i druge relevantne okolnosti), utvrditi je li u okolnostima konkretnog slučaja primjena članka 234. ZCP na način na koji je primijenjen na iznos povrata carine bila proporcionalna cilju kojem se težilo.
52. Za Ustavni sud je sve prethodno navedeno dovoljno da zaključi da miješanje u apelantovo pravo na imovinu u konkretnom slučaju nije bilo utemeljeno na zakonu.
53. Ustavni sud naglašava da je prilikom odlučnja imao u vidu dosadašnju praksu Ustavnog suda zauzetu u predmetima koji su pokretali slično činjenično i pravno pitanje, pa i onu na koju je Uprava ukazala u odgovoru na apelaciju, ali da ona u okolnostima konkretnog slučaja, sukladno navedenoj argumentaciji, nije mogla utjecati na drugačiju odluku u ovom predmetu.
54. Obzirom na navedeni zaključak Ustavni sud zaključuje da je u konkretnom slučaju pobijanom odlukom apelantu prekršeno pravo na imovinu iz članka II/3.(k) Ustava Bosne i Hercegovine i članka 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju.

VIII. Zaključak

55. Ustavni sud zaključuje da je pobijanom odlukom Suda BiH prekršeno pravo na imovinu iz članka II/3.(k) Ustava Bosne i Hercegovine i članka 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju zbog nezakonitog miješanja u apelantovu imovinu u situaciji kada nadležna tijela Uprave i Sud BiH

nisu uzeli u obzir činjenicu da se povrat nezakonito naplaćenih dažbina u pretežnom dijelu odnosio na povrat PDV, što sa pravom dovodi u pitanje isključivu primjenu tada važećeg ZCP imajući u vidu članak 1. stavak (2) Zakona o postupku neizravnog oporezivanja i okolnost da odredbe navedenog zakona eksplicitno propisuju obvezu nadležnog tijela da poreznom obvezniku vrati novčana sredstva, uključujući i zatezne kamate, odnosno kada je odredba članka 234. ZCP u odnosu na povrat nezakonito naplaćene carine, koja je važila u relevantnom razdoblju, a koja isključuje isplatu kamata bez uvažavanja vremenskog razdoblja koje je proteklo od momenta nezakonito naplaćenih dažbina, pa do njihovog vraćanja, što je čini nepreciznom i problematičnom sa aspekta zaštite prava na imovinu iz Europske konvencije, primijenjena bez uvažavanja relevantnih okolnosti konkretnog slučaja, prije svega duljine vremenskog razdoblja u kojem je apelant nezakonito bio lišen svoje imovine, te posljedično utjecaja na apelantovo poslovanje, kako bi se utvrdilo je li primjena tada važećeg članka 234. ZCP u konkretnom slučaju bila proporcionalna cilju kojem se težilo.

- 56.** Na temelju članka 59. st. (1) i (2) i članka 62. stavak (1) Pravila Ustavnog suda, Ustavni sud je odlučio kao u dispozitivu ove odluke.
- 57.** Prema članku VI/5. Ustava Bosne i Hercegovine, odluke Ustavnog suda su konačne i obvezujuće.

Predsjednik
Ustavnog suda Bosne i Hercegovine

Zlatko M. Knežević