

Уставни суд Босне и Херцеговине у Великом вијећу, у предмету број **АП 4436/19**, рјешавајући апелацију **„Volkswagena“ Сарајево д.о.о. Вогошћа**, на основу члана VI/3б) Устава Босне и Херцеговине, члана 57 став (2) тачка б), члана 59 ст. (1) и (2) и члана 62 став (1) Правила Уставног суда Босне и Херцеговине – пречишћени текст („Службени гласник Босне и Херцеговине“ број 94/14), у саставу:

Златко М. Кнежевић, председник

Мато Тадић, потпредседник

Мирсад Ћеман, потпредседник

Валерија Галић, судија

Миодраг Симовић, судија

Сеада Палаврић, судија

на сједници одржаној 23. јуна 2020. године донио је

ОДЛУКУ О ДОПУСТИВОСТИ И МЕРИТУМУ

Усваја се апелација **„Volkswagena“ Сарајево д.о.о. Вогошћа**.

Утврђује се повреда права из члана II/3к) Устава Босне и Херцеговине и члана 1 Протокола број 1 уз Европску конвенцију за заштиту људских права и основних слобода.

Укида се Пресуда Суда Босне и Херцеговине број C1 3 У 026797 19 УВП од 11. септембра 2019. године.

Предмет се враћа Суду Босне и Херцеговине, који је дужан да по хитном поступку донесе нову одлуку, у складу са чланом II/3к) Устава Босне и Херцеговине и чланом 1 Протокола број 1 уз

Европску конвенцију за заштиту људских права и основних слобода.

Налаже се Суду Босне и Херцеговине да, у складу са чланом 72 став (5) Правила Уставног суда Босне и Херцеговине, у року од 90 дана од дана достављања ове одлуке обавијести Уставни суд Босне и Херцеговине о предузетим мјерама с циљем извршења ове одлуке.

Одлуку објавити у „Службеном гласнику Босне и Херцеговине”, „Службеним новинама Федерације Босне и Херцеговине”, „Службеном гласнику Републике Српске” и у „Службеном гласнику Брчко дистрикта Босне и Херцеговине“.

ОБРАЗЛОЖЕЊЕ

I. Увод

1. „Volkswagen“ Сарајево д.о.о. Вогошћа (у даљњем тексту: апелант), којег заступа Алмир Гагула, адвокат из Сарајева, поднио је 15. новембра 2019. године апелацију Уставном суду Босне и Херцеговине (у даљњем тексту: Уставни суд) против Пресуде Суда Босне и Херцеговине (у даљњем тексту: Суд БиХ) број С1 3 У 026797 19 Уп од 11. септембра 2019. године.

II. Поступак пред Уставним судом

2. На основу члана 23 ст. (2) и (3) Правила Уставног суда, од Суда БиХ и тужене Управе за индиректно опорезивање БиХ (у даљњем тексту: Управа) затражено је 20. маја 2020. године да доставе одговоре на апелацију.
3. Суд БиХ и Управа су доставили одговоре на апелацију 25. маја, односно 10. јуна 2020. године.

III. Чињенично стање

4. Чињенице предмета које произилазе из апелантових навода и докумената предочених Уставном суду могу да се сумирају на сљедећи начин:

Уводне напомене

5. Из расположивих докумената произилази да је апелант робу - глодалицу Liebherr L402, вриједности 285.000,00 евра (у даљњем тексту: спорна роба), коју му је испоручила фирма „SerWeMa“ Њемачка, по профактури број 301071-0506 од 5. јуна 2012. године, 11. јуна 2012. године смјестио у Слободну зону Вогошћа по ТР број 419. Апелант се истог дана (11. јуна 2012. године) обратио Управи - Регионалном центру Сарајево ради пуштања спорне робе у слободни промет намијењен за обављање производне дјелатности у слободној зони уз ослобађање од плаћања дажбина, у складу са чланом 176 став 4 Закона о царинској политици БиХ (у даљњем тексту: ЗЦП), те Одлуком о условима којима подлијеже повољни тарифни поступак из којег одређена роба, због коначне намјене, може да ужива одређене погодности. Апелант се у захтјеву позвао на устаљену праксу Суда БиХ, који је у више предмета заузео становиште да не постоји обавеза плаћања увозних дажбина када се опрема користи у сврху за коју је предвиђена олакшица.
6. Поводом апелантовог захтјева вођен је управни поступак у којем су донесена рјешења од 12. септембра 2012. године, те коначно рјешење од 17. априла 2013. године којим је одбијен апелантов захтјев из претходне тачке. У управном спору који је апелант покренуо против Управе ради поништења коначног управног рјешења Суд БиХ је својом Одлуком број С1 3 У 013365 13 У од 28. априла 2014. године поништио другостепено рјешење од 17. априла 2013. године, враћајући предмет на поновно одлучивање.
7. У међувремену, дакле, док је пред Судом БиХ вођен управни спор, ЦР Слободна зона Сарајево је у мају 2013. године поднијела приједлог Управи – Регионалном центру Сарајево за наплату индиректних пореза од апеланта у укупном износу од 160.850,91 КМ. У приједлогу је наведено да је одбијен апелантов захтјев за пуштање спорне робе у слободан промет намијењене обављању производне дјелатности у слободној зони уз ослобађање од плаћања царинских дажбина, уз нагласак да је рјешење постало коначно 8. маја 2013. године. У приједлогу је наведено да је физичким прегледом спорне робе утврђено да је она изузета испод царинског надзора, те да је, сходно Закону о прекршајима, против апеланта поднесен

прекршајни налог због почињеног царинског прекршаја, јер је 27. маја 2013. године спорну робу употребио без претходног одобрења.

8. Поступајући у поступку „накнадне наплате индиректних пореза по службеној дужности“ Управа - Регионални центар Сарајево је донијела Рјешење број 03/4-2/ИБ-УП/И-18/3-1670/13 од 22. јула 2013. године којим је апелант обавезан да уплати укупан износ од 160.850,91 КМ, и то на име царине износ од 56.024,05 КМ и износ од 104.826,86 КМ на име ПДВ. Из образложења произилази да је првостепени орган на основу спроведеног поступка утврдио да је по основу члана 197 ЗЦП од 27. маја 2013. године настао царински дуг због стављања у промет спорне робе без одобрења, због чега су обрачунате дажбине, и то царина по стопи од 10%, те ПДВ по стопи од 17%. У диспозитиву рјешења апелант је упозорен да плати дуг у року од 10 дана од дана пријема рјешења уз упозорење да ће се у противном извршити присилна наплата уз камате.
9. Из расположивих докумената произилази да је апелант обавезу из рјешења из претходне тачке ове одлуке исплатио 1. августа 2013. године, дакле, у року који му је остављен рјешењем.
10. Рјешењем директора Управе број 01/04-1-УП/ИИ-1590/13 од 21. маја 2014. године уважена је апелантова жалба, рјешење из тачке 8 ове одлуке је поништено, те је предмет враћен на поновно одлучивање. Другостепени орган је приликом одлучења имао у виду да је Суд БиХ у управном спору укинуо другостепено рјешење којим је одбијен апелантов захтјев из тачке 6 ове одлуке. При томе је другостепени орган имао у виду одредбе члана 258 став 1 Закона о управном поступку (у даљњем тексту: ЗУП) да се поништавањем рјешења поништавају и правне посљедице које је такво рјешење произвело и да је, сходно наведеном, у конкретном случају уклоњено из правног промета рјешење о одбијању апелантовог захтјева из чега слиједи да царински орган још није одлучио о царинском поступку који је увозник тражио за спорну робу, а то је поступак стављања у слободан промет спорне робе уз ослобађање од плаћања увозних дажбина на основу члана 176 став 4 ЗЦП, односно о апелантовом захтјеву за ослобађање од плаћања увозних дажбина. При таквом стању ствари другостепени орган је, имајући у виду чињеничне околности конкретног случаја, закључио да нема мјеста за установљивање обавезе на апелантовој страни по основу царинског дуга док се коначно не одлучи о апелантовом захтјеву.
11. Одлучујући у поновном поступку накнадне наплате индиректних пореза по службеној дужности, првостепени орган Управе – Регионални центар Сарајево донио је закључак број

03/6-2/ИИ-УП/И-18-3-1679-И/13 од 25. децембра 2014. године којим је одбацио као преурањен приједлог ЦР Слободне зоне Сарајево за наплату индиректног пореза од царинског обвезника – апеланта за спорну робу смјештену у слободној зони од 11. јуна 2012. године, а рјешењем од 4. маја 2015. године другостепеног органа одбијена је апелантова жалба против наведеног закључка.

Оспорене одлуке

12. Првостепеним Рјешењем Управе – Регионални центар Сарајево број 03/6-2/ИИ-УО/И-18-3-1670-2/13 од 15. јула 2015. године, које је донесено по службеној дужности, одобрен је поврат уплаћених увозних дажбина апеланту по рјешењу од 22. јула 2013. године у износу од 160.850,91 КМ, и то износ од 56.024,05 КМ на име царине и износ од 104.826,86 на име ПДВ уз одбијање захтјева за исплату затезне камате на уплаћени новчани износ, те уз апелантову обавезу да изврши измјену података у пољима 22 и 42 пријаве ПДВ у складу са тим рјешењем.
13. Из образложења рјешења произилази да је првостепени орган 7. јула 2015. године запримио апелантову ургенцију за доношење рјешења о поврату износа од 160.850,91 КМ са затезном каматом почев од дана наплате износа до дана поврата новца.
14. У вези са исплатом камате, првостепени орган је навео да је захтјев неоснован примјеном члана 234 став (1) ЗЦП, као *lex specialis*, који не прописује исплату законске затезне камате осим у случају ако је од доношења одлуке којом се врши поврат дажбина протекао рок од три мјесеца, а што у конкретном предмету није случај. Првостепени орган се позвао и на одредбе члана 229 став (1) ЗЦП, које је цитирао, сходно којим се апеланту враћа износ уплаћених дажбина без камата, јер је у том дијелу одбијен апелантов захтјев.
15. Одлучујући о апелантовој жалби поднесеној против првостепеног рјешења директор Управе је донио Рјешење број 01/4-1-УП/ИИ-507/15 од 14. августа 2017. године којим је жалбу одбио. Имајући у виду одредбе ЗЦП, као *lex specialis* за област царинских дажбина, првостепени орган је правилно поступио када је примјеном тог закона одбио захтјев за исплату затезних камата. Без основа су оцијењени и апелантови наводи да захтјев није поднио у смислу члана 229 ЗЦП, а који мора да се поднесе на посебном обрасцу, уз образложење да је чланом 447 став 2 Одлуке о спроведбеним прописима ЗЦП прописано да захтјев може да се сачини на обичном листу папира, како је у овом случају поступљено, будући да је апелантов поднесак разумљив и да садржи све податке који су неопходни да би се о њему могло одлучивати.

16. У погледу апелантових навода којим указује да му је настала материјална штета због незаконитог држања неосновано наплаћених увозних дажбина, другостепени орган Управе је навео да то питање не спада у питања која се рјешавају у управном поступку, односно у поступку оцјене правилности и законитости првостепеног управног акта, будући да се ради о судској надлежности.
17. Суд БиХ је у Вијећу за управне спорове, одлучујући о апелантовој тужби ради поништења другостепеног рјешења директора Управе, донио Пресуду број С 13 У 026797 18 У од 21. марта 2019. године којом је тужбу одбио.
18. Након испитивања навода тужбе Суд БиХ је утврдио да је тужба неоснована, јер је оспорено рјешење правилно и законито, јер се, према члану 1 ЗЦП, царински прописи састоје од ЗЦП и прописа које је усвојила Парламентарна скупштина БиХ и/или Управни одбор за њихово спровођење у складу са прописима Европске уније. Према ставу 2 истог члана, ЗЦП регулише основне елементе система за царинску заштиту привреде БиХ (о чему се Суд БиХ детаљније изјаснио на страни 3 образложења). Према оцјени Суда БиХ, из наведених одредаба ЗЦП произилази да се ради о посебном закону који чини основ царинских прописа, који се примјењују јединствено на царинском подручју БиХ и који има јачу правну снагу у односу на све друге прописе у БиХ који регулишу царинску политику. Сходно томе, правилан је закључак Управе да се у конкретном случају имају примијенити одредбе ЗЦП и подзаконски прописи, а не прописи Закона о поступку индиректног опорезивања. Наведено стога, како је појаснио Суд БиХ, што је чланом 1 Закона о поступку индиректног опорезивања уређен поступак утврђивања, наплате и контроле индиректних пореза и порески прекршаји, док је према ставу 2 истог члана, поступак спровођења и извршавања активности из области царинских дажбина регулисан одредбама ЗЦП и супсидијарно тим законом. Стога је Управа правилно поступила када је захтјев за исплату законске камате одбила примјеном члана 234 ЗЦП, па имајући у виду да је новчани износ апеланту враћен у законском року од три мјесеца, правилно је одлучено да се апелантов захтјев одбије.
19. Неоснованим је оцијењен апелантов приговор да предмет поступка у којем је донесено рјешење које је предмет управног спора није био захтјев за поврат у смислу члана 229 став 2 ЗЦП, те је у том правцу поновио разлоге које је дао другостепени орган у оспореном рјешењу, при чему је још додао да је царински орган правилно третирао апелантов поднесак од 5. септембра 2014. године као захтјев за поврат раније наплаћених дажбина, јер је поднесак разумљив и садржи све како би по њему могло да се поступа, указавши и на одредбу члана 114 Закона о управном поступку (у даљњем тексту: ЗУП).

20. Суд БиХ је у Апелационом управном вијећу донио Пресуду број С1 3 У 026797 19 Увп од 11. септембра 2019. године којом је одбијен апелантов захтјев за преиспитивање судске одлуке. Апелационо управно вијеће Суда БиХ је, након испитивања захтјева, закључило да је Управно вијеће Суда БиХ правилно оцијенило да су оспорена рјешења органа Управе заснована на правилној примјени закона, те да је захтјев за исплату затезне камате неоснован, јер нема упориште у правилној примјени члана 234 ЗЦП који је на снази. Цитираном одредбом прописано је само право на поврат незаконито наплаћених увозних и извозних дажбина, али не и право на исплату законске затезне камате изузев у случају када одлука којом је одобрен поврат наплаћених дажбина није извршена у року од три мјесеца, а што у конкретном предмету није случај.
21. ЗЦП је посебан закон који чини основ царинских прописа који се примјењују јединствено на царинском подручју БиХ, а који има јачу правну снагу у односу на друге прописе који регулишу област царинске политике, па је правилан закључак да се у конкретном случају примјењују одредбе ЗЦП, а не одредбе Закона о поступку индиректног опорезивања.

IV. Апелација

а) Наводи из апелације

22. Апелант сматра да му је оспореном пресудом повријеђено право на имовину из члана II/3к) Устава Босне и Херцеговине и члана 1 Протокола број 1 уз Европску конвенцију за заштиту људских права и основних слобода (у даљњем тексту: Европска конвенција). Апелант наводи да је из неког разлога (заправо, сасвим јасног) првостепени орган апелантов захтјев за поврат дажбина и камате третирао као захтјев у смислу члана 229 став (2) ЗЦП, што је прихватио и другостепени орган, али што није тачно, јер апелант није поднио посебан захтјев за поврат у смислу ЗЦП, него поднесак на спис првостепеног органа којим је обавијестио првостепени орган о другостепеном рјешењу и посљедично тражио поврат наплаћеног износа. У вези с тим, апелант је подсјетио да захтјев за поврат мора да се поднесе на посебном обрасцу, те да мора да се експлицитно одреди члан 229 ЗЦП као основ захтјева, а све то апелант није учинио.
23. Потом апелант указује да су органи Управе рјешењима којима му је одобрен поврат уплаћених новчаних средстава одбили да исплате камату, позивајући се на одредбе члана 234 став 1 ЗЦП, настојећи да избјегну било какву материјалну штету по Управу. Дакле, када

порески обвезник не плати обавезу, слиједи обрачун камате, а када Управа прекрши прописе које би требало да примјењује исправно, проналазе се аргументи да би се избјегло давање права које апеланту припада према закону. Сходно томе, за апеланта је сасвим очекивано да ће надлежни органи Управе примијенити одредбе чл. 229 и 234 ЗЦП, које су у случају апеланта без икаквог правног основа. У том правцу апелант појашњава да су наведене одредбе чл. 229 и 234 ЗЦП примјењиве искључиво у ситуацији када је одређена роба већ прошла одређени царински поступак. Дакле, како то апелант тврди у наводима апелације, да би наведене одредбе могле да се примијене, роба је морала већ проћи одређени царински поступак (нпр. стављањем у слободан промет уз плаћање дажбина), а да потом странка поднесе захтјев за стављање те робе у други царински поступак који би довео до повољнијег царинског третмана. У конкретном случају, како то апелант наводи, није дошло до било каквог стављања предметне робе у царински поступак, већ до потпуно незаконите наплате дажбина по вољи првостепеног органа, а не по апелантовој вољи.

24. Апелант указује да ЗЦП уопште не садржи било какву одредбу о томе на који начин се поступа у ситуацији када је рјешење на основу којег је дошло до плаћања дажбине поништила Управа или Суд БиХ, при чему одредбе чл. 229-232 ЗЦП уопште не регулишу конкретну ситуацију, па у конкретном случају одредбе чл. 1, 2, 239 и 235 став 1 ЗЦП уопште нису могле да се примијене. Штавише, како то апелант тврди, ни подзаконски акти (Одлука о спроведбеним прописима ЗЦП) не регулишу ситуације у којима је одлуком Управе или Суда БиХ дошло до поништења рјешења на основу којег је плаћена царина. Према томе, како конкретна ситуација није прописана одредбама ЗЦП као *lex specialis*, неопходно је, у смислу члана 1 став 2 Закона о поступку индиректног опорезивања, у том истом закону тражити одговор на спорно питање, а то је како поступити у случају поништавања рјешења на основу којег је плаћена дажбина.
25. Одредбом члана 13 Закона о поступку индиректног опорезивања јасно је као обавеза Управе одређена и обавеза плаћања затезне камате, а чланом 16 истог закона јасно је прописано да се, у ситуацији која се односи на случај поништења рјешења од Управе или Суда БиХ, у таквој ситуацији поврат врши са обрачунатом затезном каматом од дана кад је износ уплаћен. Арбитрарно је позивање Суда БиХ на одредбе ЗЦП које вриједе искључиво у случају погрешне пријаве царинског обвезника, а не на ситуације у којима Управа незаконито двије године држи апелантова новчана средства без икакве његове кривице.
26. Због свега изнесеног, апелант тражи да Уставни суд утврди повреду права на имовину, те да наложи поступање којим ће бити исправљено кршење наведеног апелантовог права.

б) Одговор на апелацију

27. Суд БиХ је остао при разлозима које је навео у образложењу оспорене одлуке, тврдећи да одлуком тог суда није дошло до кршења апелантовог права на имовину.
28. Управа је у исцрпном одговору на апелацију, између осталог, навела да је одредбом члана 239 став (2) ЗЦП прописано да тај закон има јачу правну снагу у односу на друге прописе у БиХ који регулишу област царинске политике, те да су одредбама чл. 229 и 234 ЗЦП у потпуности регулисана питања која се односе на поврат увозних дажбина и исплаћивање камате на враћене дажбине. С обзиром на то да се у конкретном случају поступало на начин прописан законом, Управа сматра да није повријеђено апелантово право на имовину. Управа се позвала и на праксу Уставног суда из Одлуке број *АП 5007/16* у којој је заузето идентично становиште као из оспорених одлука.

V. Релевантни прописи

29. **Закон о царинској политици Босне и Херцеговине** („Службени гласник БиХ“ бр. 57/04, 51/06, 93/08, 54/10 и 76/11)

За потребе ове одлуке користи се неслужбени пречишћени текст, сачињен у Уставном суду БиХ, који у релевантном дијелу гласи:

ГЛАВА I - ДЈЕЛОКРУГ И ОСНОВНЕ ДЕФИНИЦИЈЕ**Члан 1.**

1. *Царински прописи састоје се од овог закона о царинској политици БиХ (у даљем тексту: Закон) и прописа усвојених од стране Парламентарне скупштине Босне и Херцеговине, Савјета министара Босне и Херцеговине и/или Управног одбора за њихово спровођење у складу са прописима Европске уније.*
2. *Закон регулише основне елементе система за царинску заштиту привреде Босне и Херцеговине (у даљем тексту: БиХ), права и обавезе свих субјеката у царинским поступцима, регулише царинско подручје, царинску линију, царински гранични појас, царински надзор, поступак царињења робе и других института који регулишу систем царинске заштите.*

Одјељак 2 - Одлуке које се односе на примјену царинских прописа**Члан 6. став (2)**

2. Одлука се доноси и доставља подносиоцу захтјева у року од 30 дана од дана пријема захтјева. Када је захтјев за доношење одлуке сачињен у писаном облику, одлука се доноси у наведеном року који почиње да тече од дана када царински органи приме захтјев. Таква одлука мора да се достави подносиоцу захтјева у писаном облику.

Члан 176. став (4)

4. Опрема која се ставља у слободан промет, а намијењена је за обављање производне дјелатности у слободној зони, ослобађа се од плаћања увозне дажбине.

Члан 197.

1. Царински дуг при увозу настаје приликом потрошње или употребе у слободној зони или слободном складишту робе која подлијеже плаћању увозних дажбина под другим условима од оних који су прописани важећим прописима.

Када роба нестане и када њен нестанак не може да се објасни царинским органима на прихватљив начин, ти органи могу ту робу да третирају као да је потрошена или употријебљена у слободној зони или слободном складишту.

2. Дуг настаје у тренутку када се роба потроши или када се први пут употријеби под другим условима од оних који су прописани важећим прописима.

3. Дужник је лице које је потрошило или употријебило робу и свако друго лице које је учествовало у таквој потрошњи или употреби, а које је знало или је објективно требало да зна да је роба била потрошена или употријебљена под другим условима од оних који су прописани важећим прописима.

4. Када царински органи третирају робу која је нестала као потрошену или употријебљену у слободној зони или слободном складишту, а није могуће да се примијени став 3. овог члана, лице које је одговорно за плаћање царинског дуга је оно лице за које царински органи знају да је посљедње било у посједу те робе.

ГЛАВА V - ПОВРАТ И ОДУСТАЈАЊЕ ОД НАПЛАТЕ ДАЖБИНЕ

Члан 228.

Сљедећи појмови имају значење:

а) "поврат" значи потпуно или дјелимично враћање увозних или извозних дажбина које су плаћене;

(...)

Члан 229. ст. (1) и (2)

1. Увозне или извозне дажбине враћају се ако се утврди да приликом њиховог плаћања износ таквих дажбина није био законски потраживан или ако је тај износ био књижен супротно одредбама члана 213. став 2 овог закона. (...)

2. Увозне или извозне дажбине се враћају или се одустаје од њихове наплате након подношења захтјева одговарајућој царинској канцеларији у року од три године од дана када је дужник био обавијештен о износу тих дажбина. (...)

Члан 234.

1. Поврат износа увозних или извозних дажбина или камате или затезне камате која је наплаћена приликом плаћања таквих дажбина не доводи до исплаћивања камате од стране царинских органа. Међутим, камата се исплаћује када одлука за одобравање захтјева за поврат није извршена у року од три мјесеца од дана доношења те одлуке.

2. Износ камате из става 1, овог члана обрачунава се тако да буде једнак износу који би се зарачунао у ту сврху на берзи или финансијском тржишту БиХ.

Члан 239. ст. (1) и (2)

1. Овај закон, укључујући и његов прилог, у потпуности је обавезујући и директно се примјењује на царинском подручју БиХ.

2. Овај закон има јачу правну снагу у односу на друге БиХ прописе, који регулишу област царинске политике.

30. **Закон о поступку индиректног опорезивања** ("Службени гласник БиХ" бр. 89/05 и 100/13) гласи:

Члан 1. (Основни принцип)

(1) Овим законом уређује се поступак утврђивања, наплате и контроле индиректних пореза и порески прекршаји.

(2) Поступак спровођења и извршавања активности из области царинских дажбина регулисан је Законом о царинској политици у Босни и Херцеговини ("Службени гласник БиХ", бр. 57/04 и 12/05) и супсидијарно овим законом.

Члан 6. (Дефиниција индиректних пореза)

У смислу овог закона, појам индиректни порези односи се на увозне и извозне дажбине када се искључиво наведу, акцизе, порез на додату вриједност, путарину и све друге порезе на државном нивоу зарачунате на робу и услуге поред, или умјесто горе наведених обавеза.

Члан 13. (Обавезе УИО)

(1) УИО је обавезан да пореском обвезнику изврши поврат новчаних средстава, сагласно одредбама овог закона, и то:

- а) изврши поврате који произлазе из прописа за сваки индиректни порез,
- б) изврши поврат неосновано извршених уплата,
- ц) изврши поврат трошкова за гаранције и
- д) плати затезне камате.

(2) Осим обавеза наведених у ставу (1) овог члана, УИО је дужан да извршава и друге обавезе утврђене овим законом, а у вези са поступком индиректног опорезивања и правним системом Босне и Херцеговине.

Члан 16.

(Поврат затезне камате и трошкова гаранција у случајевима поништеног износа дуга)

(1) Када су износи плаћени или гаранције поднесене да би се спријечило извршење рјешења, УИО ће извршити поврат плаћеног износа или трошкова гаранције ако су рјешење или износ дуга поништени рјешењем УИО или од надлежног суда. Поврат се врши са обрачунатом затезном каматом од дана када је износ или трошак гаранције плаћен.

(2) Трошкови гаранције и њихово плаћање документују се доказима које издаје давалац гаранције. УИО ће прихватити тражени износ ако га сматра разумним у поређењу са уобичајеним тржишним цијенама које се траже за овакве гаранције.

(3) Одредбе из овог члана не примјењују се на друге случајеве гаранција које су поднесене за обезбјеђење обавеза по основу индиректних пореза или износа дуга.

31. **Закон о управном поступку** („Службени гласник БиХ“ бр. 29/02, 12/04, 88/07, 93/09, 41/13 и 53/16)

У конкретном случају примјењује се неслужбени пречишћени текст Закона о управном поступку ("Службени гласник БиХ" бр. 29/02, 12/04, 88/07, 93/09 и 41/13), сачињен у Уставном суду БиХ, који је важио у вријеме доношења оспорених одлука, а који у релевантном дијелу гласи:

1. Орган који доноси рјешење

Члан 193. став (1)

(1) На основу чињеница утврђених у поступку, орган надлежан за рјешавање доноси рјешење о ствари која је предмет поступка.

Члан 230. ст. (1) и (2)

(1) Ако другостепени орган утврди да су у првостепеном поступку чињенице непотпуно или погрешно утврђене, да се у поступку није водило рачуна о правилима поступка која би била од утицаја на рјешење ствари, или да је диспозитив побијаног рјешења нејасан или је у противрјечности са образложењем, он ће употпунити поступак и отклонити изложене недостатке било сам, било преко првостепеног органа или ког другог замољеног органа, а ти органи дужни су да поступе по тражењу другостепеног органа. Ако другостепени орган нађе да се на основу чињеница утврђених у употпуњеном поступку ствар мора ријешити другачије него што је ријешена првостепеним рјешењем, он ће својим рјешењем поништити првостепено рјешење и сам ријешити ствар.

(2) Ако другостепени орган нађе да ће недостатке првостепеног поступка брже и економичније отклонити првостепени орган, он ће својим рјешењем поништити првостепено рјешење и вратити предмет првостепеном органу на поновни поступак. У том случају другостепени орган је дужан својим рјешењем да укаже првостепеном органу у ком погледу треба употпунити поступак, а првостепени орган је дужан у свему да поступи по другостепеном рјешењу и без одгађања, а најкасније у року од 15 дана од дана пријема предмета, да донесе ново рјешење. Против новог рјешења странка има право жалбе.

7. Правне посљедице поништавања и укидања

Члан 258.

(1) Поништавањем рјешења и оглашавањем рјешења ништавним поништавају се и правне посљедице које је такво рјешење произвело.

(2) Укидањем рјешења не поништавају се правне посљедице које је рјешење већ произвело до дана укидања, али се онемогућава даље произвођење правних посљедица укинутог рјешења.

(3) Орган који сазна за рјешење којим је повријеђен закон, а повреда може бити разлог за обнову поступка, односно за поништавање, укидање или мијењање рјешења, дужан је да без одгађања о томе обавијести орган надлежан за покретање поступка и доношење рјешења.

Дужност обавјештавања надлежног органа у случају постојања разлога за понављање поступка, односно за поништавање, укидање или мијењање рјешења

Члан 258а.

Орган који сазна за рјешење којим је повријеђен закон, а повреда може бити разлог за понављање поступка, односно за поништавање, укидање или мијењање рјешења, дужан је да о томе, без одгађања, обавијести орган надлежан за покретање поступка и доношење рјешења, односно тужиоца.

VI. Допустивост

32. У складу са чланом VI/36) Устава Босне и Херцеговине, Уставни суд, такође, има апелациону надлежност у питањима која су садржана у овом уставу када она постану предмет спора због пресуде било којег суда у Босни и Херцеговини.

33. У складу са чланом 18 став (1) Правила Уставног суда, Уставни суд може да разматра апелацију само ако су против пресуде, односно одлуке која се њоме повија, исцрпљени сви дјелотворни правни лијекови могући према закону и ако се поднесе у року од 60 дана од дана када је подносилац апелације примио одлуку о посљедњем дјелотворном правном лијеку којег је користио.
34. У конкретном случају предмет оспоравања апелацијом је Пресуда Суда БиХ број С1 3 У 026797 19 Увп од 11. септембра 2019. године против које нема других дјелотворних правних лијекова могућих према закону. Затим, оспорену пресуду апелант је примио 16. септембра 2019. године, а апелација је поднесена 15. новембра 2019. године, тј. у року од 60 дана, како је прописано чланом 18 став (1) Правила Уставног суда. Коначно, апелација испуњава и услове из члана 18 ст. (3) и (4) Правила Уставног суда, јер не постоји неки други формални разлог због којег апелација није допуштена, нити је очигледно (*prima facie*) неоснована.
35. Имајући у виду одредбе члана VI/3б) Устава Босне и Херцеговине, члана 18 ст. (1), (3) и (4) Правила Уставног суда, Уставни суд је утврдио да предметна апелација испуњава услове у погледу допуштениости.

VII. Меритум

36. Апелант повија пресуду Суда БиХ тврдећи да је том пресудом повријеђено његово право из члана II/3к) Устава Босне и Херцеговине и члана 1 Протокола број 1 уз Европску конвенцију.

Право на имовину

37. Члан II/3к) Устава Босне и Херцеговине гласи:

Сва лица на територији Босне и Херцеговине уживају људска права и основне слободе из става 2 овог члана, а она обухватају:

[...]

к) Право на имовину.

38. Члан 1 Протокола број 1 уз Европску конвенцију гласи:

Свако физичко или правно лице има право на мирно уживање своје имовине. Нико не може бити лишен своје имовине, осим у јавном интересу и под условима предвиђеним законом и општим принципима међународног права.

Претходне одредбе, међутим, ни на који начин не умањују право државе да примјењује законе које сматра потребним да би регулисала коришћење имовине у складу с општим интересом, или да би обезбиједила плаћање пореза или других доприноса или казни.

39. Уставни суд запажа да је апелант водио поступак у којем је тражио исплату затезне камате на износ незаконито уплаћених дажбина које су му враћене рјешењем органа Управе, позивајући се при томе на одредбе Закона о поступку индиректног опорезивања. Апелант сматра да му је оспореном одлуком повријеђено право на имовину, јер је оспореним одлукама дошло до незаконитог мијешања у то његово право. У том правцу тврди да одредбе ЗЦП нису могле да се примијене, јер се у конкретном случају ради о незаконитој наплати дажбина за робу која не подлијеже царинској обавези, у смислу члана 179 ЗЦП, односно да конкретну ситуацију не регулишу одредбе ЗЦП, већ Закон о поступку индиректног опорезивања, и то одредбе које обавезују Управу на исплату камате. Дакле, апелант у конкретном случају *explicite* не покреће питање „квалитета закона“ који је примијењен у конкретном случају, већ искључиво тврди да одредбе ЗЦП нису могле да се примијене у околностима конкретnog случаја.
40. У вези са спорним питањем да ли је дошло до повреде члана II/3к) Устава Босне и Херцеговине и члана 1 Протокола број 1 уз Европску конвенцију, Уставни суд, прије свега, мора да утврди да ли апелант има „имовину“ у смислу гаранција члана II/3к) Устава Босне и Херцеговине и члана 1 Протокола број 1 уз Европску конвенцију. У вези с тим, Уставни суд указује да, према конзистентној пракси Европског суда за људска права (у даљњем тексту: Европски суд) и Уставног суда, „имовина“, у смислу члана II/3к) Устава Босне и Херцеговине и члана 1 Протокола број 1 уз Европску конвенцију, може бити или „постојећа имовина“ или „добра“, укључујући и потраживања у односу на која лице има бар „легитимно очекивање“ да ће их реализовати (види, Европски суд, *Jantner против Словачке*, представка број 39050/97, пресуда од 4. марта 2003. године, став 27, и Уставни суд, Одлука о допустивости и меритуму број АП 2349/06 од 27. фебруара 2008. године, став 44, доступна на интернетској страници Уставног суда www.ustavnisud.ba). При томе Уставни суд указује да „легитимно очекивање“ мора бити много конкретније од саме наде ма колико она била разумна и мора да се заснива на законској одредби или правном акту као што је судска одлука (види, Европски

суд, *Konecký против Словачке*, представка број 44912/98, пресуда од 28. септембра 2004. године, ст. 48-49, и Уставни суд, Одлука о допуствости број *АП 2361/06* од 10. јануара 2008. године, став 10, доступна на интернетској страници Уставног суда www.ustavnisud.ba).

41. Уставни суд запажа да одредба члана 234 ЗЦП, која је у конкретном случају примијењена, не прописује обавезу надлежном органу да на износ незаконито обрачунатих дажбина исплати затезну камату, изузев у случају када је од дана доношења одлуке о враћању дажбина протекао рок од три мјесеца, а што у конкретном предмету није случај. Надлежни органи Управе и Суд БиХ су управо на цитираној одредби ЗЦП утемељили становиште о неоснованости захтјева за исплату камате. У таквим околностима поставља се питање да ли је „леgitимно очекивање“ да ће апеланту бити исплаћена затезна камата било утемељено на законској норми. У вези с тим, Уставни суд запажа да се апелант током поступка неуспјешно позивао на одредбе Закона о поступку индиректног опорезивања, сматрајући да су управо одредбе тог закона релевантне у његовом случају, јер он није ни поднио захтјев за поврат дажбина, у смислу члана 229 став (2) ЗЦП, односно да је поврат дажбина услиједио након поништења спорне одлуке, а да такву ситуацију регулише члан 16 Закона о поступку индиректног опорезивања. Имајући у виду околности конкретног случаја и чињеницу да се већи дио незаконито наплаћених дажбина односио управо на износ ПДВ (види тачку 8 ове одлуке), Уставни суд сматра да се на одредбама Закона о поступку индиректног опорезивања, и то члану 16 став (1), могло утемељити „леgitимно очекивање“ апеланта да ће му бити исплаћена тражена затезна камата. Сходно наведеном, слиједи да апелант у конкретном предмету ужива гаранције права на имовину из члана II/3к) Устава Босне и Херцеговине и члана 1 Протокола број 1 уз Европску конвенцију.
42. Будући да је оспореним одлукама одбијен апелантов захтјев за исплату затезне камате Уставни суд сматра да је оспореним одлукама дошло до мијешања у апелантово право на имовину.
43. Да би мијешање у нечије право на мирно уживање имовине било оправдано, оно мора бити не само „законито“ на начин на који то прописује Европска конвенција већ мора да служи легитимном циљу у јавном интересу и, такође, да одржи разуман однос пропорционалности између употребијених средстава и циља који жели да се оствари. Мијешање у право на имовину не смије ићи даље од потребног да би се постигао легитиман циљ, а носиоци права не смију да се подвргавају произвољном третману и од њих не смије да се тражи да сnose превелик терет у остваривању легитимног циља (види, Европски суд, *Sunday Times против Уједињеног Краљевства*, пресуда од 26. априла 1979. године, Серија А,

број 30, став 49, и *Malone против Уједињеног Краљевства*, пресуда од 2. августа 1984. године, Серија А, број 82, ст. 67 и 68).

44. У конкретном случају Уставни суд запажа да се предметном апелацијом покреће питање кршења права на имовину у ситуацији када је спорним одлукама одбијена исплата камата на износ незаконито наплаћених, а потом, након одређеног временског периода, враћених дажбина примјеном тада важећег члана 234 ЗЦП. У том правцу Уставни суд запажа да су наводи апелације усмјерени на тврдње да се у конкретном случају уопште није ни могла да примијени одредба члана 234 тада важећег ЗЦП, него искључиво одредбе Закона о поступку индиректног опорезивања, и то члан 16 став (1) тог закона који, према апелантовим тврдњама, прописује конкретну ситуацију, а који апеланту обезбјеђује и исплату затезне камате. У вези са изнесеним приговорима које је апелант неуспјешно истицао и током поступка, Уставни суд запажа да су надлежни органи Управе, али и надлежна вијећа Суда БиХ, сагласно одбили ове апелантове наводе тврдећи да је апелант захтјев за поврат дажбина поднио у смислу члана 229 став (2) ЗЦП, да су у конкретном случају искључиво релевантне одредбе ЗЦП као *lex specialis*, а не Закон о поступку индиректног опорезивања, те да примјеном тада важеће одредбе члана 234 ЗЦП апелант нема право на исплату затезне камате.
45. У свјетлу спорног питања које се предметном апелацијом покреће Уставни суд ће, прије свега, подсјетити на праксу Европског суда за људска права (у даљњем тексту: Европски суд). Тако је у пресуди *Eko-Elda AVEE* апликант тражио поврат износа од око 362.000 евра који је неосновано платио на име пореза на приход, који му је током поступка пред надлежним органима исплаћен да би касније тужбу преиначио тако што је тражио и затезне камате, која је одбијена. Европски суд је у том предмету утврдио кршење права на имовину апликанта. У образложењу пресуде Европски суд је навео да је плаћање камата по члану 1 Протокола број 1 уз Европску конвенцију „инхерентно повезано са обавезом државе да направи правилну разлику између износа који дугује и износа који је повјерилац примио“. У конкретном случају Европски суд је нарочито истакао да је износ погрешно наплаћеног пореза враћен апликанту отприлике пет година и пет мјесеци након што је апликант поднио захтјев за поврат. Европски суд је сматрао да је одбијање пореских власти да плате камату за тако дуг период „пореметило правичну равнотежу која се мора одржати између општег и појединачног интереса“ (види, Европски суд, *Eko-Elda AVEE против Грчке*, пресуда од 9. марта 2006. године, апликација бр. 10162/02, тач. 28-29). Слично је Европски суд закључио и у предмету *Buffalo SRL у ликвидацији против Италије*, док је у пресуди *Лонац против*

Хрватске Европски суд у сличним околностима утврдио кршење права на имовину, зато што је закључио да примијењени пропис не испуњава „квалитет“ у смислу предвидљивости, и то због могућности различитог тумачења.

46. Враћајући се на конкретан предмет Уставни суд из расположивих докумената запажа да је апелант 11. јуна 2012. године поднио захтјев надлежном царинском органу за пуштање у слободан промет спорне робе уз ослобађање од плаћања царинских дажбина, сходно члану 176 став (4) ЗЦП, који је коначним актом надлежног органа Управе одбијен, али да је рјешења органа Управе поништио Суд БиХ пресудом од 28. априла 2014. године, након чега је предмет враћен на поновно одлучивање. Док је управни спор трајао пред Судом БиХ, првостепени орган Управе је, поступајући по службеној дужности, „у поступку накнадне наплате индиректних пореза“ својим рјешењем од 22. јула 2013. године обавезао апеланта на исплату царине, али и ПДВ због царинског дуга насталог 27. маја 2013. године, односно због употребе спорне робе у производњи без овлашћења, тако да је апелант управо на основу тог рјешења, а како би избјегао извршење рјешења, исплатио спорне дажбине 1. августа 2013. године. Спорно рјешење којим је апелант обавезан на исплату дажбина накнадно је поништено по апелантовој жалби због тога што је Суд БиХ претходно поништио одлуке надлежних органа Управе којима је одбијен апелантов захтјев за ослобађање од плаћања дажбина за спорну робу и њено стављање у промет. Уставни суд запажа да је управо другостепеним рјешењем надлежног органа Управе којим је поништено спорно рјешење предмет враћен првостепеном органу на поновно поступање у ком је апеланту одобрен поврат дажбина. Дакле, поступак у ком је апеланту одобрен поврат дажбина је резултат чињенице да је другостепени орган, поступајући по апелантовој жалби, поништио као незаконито рјешење којим је апелант незаконито обавезан на исплату царине (56.024,05 КМ) и ПДВ (104.826,86 КМ), због царинског дуга насталог употребом спорне робе без одобрења.
47. Прије свега, Уставни суд запажа да се спорне дажбине нису односиле искључиво на поврат царине, већ да се претежни дио поврата дажбина односио на поврат ПДВ, што је током поступка потпуно занемарено, а што предметну ситуацију усложњава, у првом реду, због примјене права.
48. Уставни суд запажа да члан 1 став (1) Закона о поступку индиректног опорезивања прописује да се тим законом уређују поступак утврђивања, наплате и контроле индиректних пореза и порески прекршаји, док се чланом 6 истог закона појашњава појам „индиректни порез“ (види Релевантне прописе). Потом, Уставни суд запажа да, у погледу плаћања камата на поврат износа плаћених на име ПДВ, Закон о поступку индиректних пореза експлицитно

прописује обавезу надлежног органа да пореском обвезнику врати новчана средства, укључујући и затезне камате (члан 13 наведеног закона), при чему члан 16 став 1 Закона о поступку индиректног опорезивања прописује ситуацију која би могла бити релевантна управо у конкретном случају: „Када су износи плаћени или гаранције поднесене да би се спријечило извршење рјешења, УИО ће извршити поврат плаћеног износа или трошкова гаранције ако су рјешење или износ дуга поништени рјешењем УИО или од надлежног суда. Поврат се врши с обрачунатом затезном каматом од дана када је износ или трошак гаранције плаћен.“ Сходно цитираним одредбама Закона о поступку индиректног опорезивања и чињеници да се претежни дио незаконито наплаћених дажбина односио управо на поврат ПДВ (104.826,86 КМ), поставља се питање да ли су околности конкретног случаја могле да оправдају искључиву примјену тада важећег члана 234 ЗЦП, те, друго, зашто је у конкретном случају за Суд БиХ и надлежне органе Управе апелантово позивање на Закон о индиректном опорезивању било ирелевантно. На то питање, с обзиром на чињеничне околности конкретног случаја, апелант током поступка није добио релевантан одговор од надлежних органа Управе, односно Суда БиХ, посебно у свјетлу релевантних околности конкретног случаја и чињенице да одредба члана 1 став (2) Закона о поступку индиректног опорезивања прописује супсидијарну примјену тог закона (види Релевантне прописе). Уставни суд сматра да ово питање треба да расвијетли Суд БиХ, који ће у поновном поступку, уважавајући све релевантне околности конкретног случаја, испитати примјену права на поврат ПДВ. У том контексту Уставни суд се позива на новију праксу заузету у предмету број АП 3548/18 (види, Уставни суд, Одлука о допустивости и меритуму број *АП 3548/18* од 4. јуна 2020. године, доступна на web-страници Уставног суда www.ustavisud.ba).

49. С друге стране, питање поврата незаконито одмјерених дажбина који се односио на износ царине (износ од 56.024,00 КМ), супротно апелантовим тврдњама, оправдава примјену члана 234 ЗЦП, а који искључује исплату камате. Наиме, цитираном одредбом прописано је само право на поврат незаконито наплаћених увозних и извозних дажбина, али не и право на исплату законске затезне камате изузев у случају када одлука којом је одобрен поврат наплаћених дажбина није извршена у року од три мјесеца, а што у конкретном предмету није случај. Међутим, Уставни суд запажа да цитирана одредба члана 234 тада важећег ЗЦП не уважава околност да је до доношења одлуке о поврату дажбина, евентуално, могао протећи дужи временски период у којем је обвезник био лишен своје имовине (у конкретном случају ради се о периоду од двије године), а што би могло да покрене питање гаранција права на

имовину из члана 1 Протокола број 1 уз Европску конвенцију, односно према указаној пракси Европског суда.

50. Уставни суд, такође, указује на релевантне одредбе новог ЗЦП („Службени гласник БиХ“ број 58/15 - види Релевантне прописе). Тако је чланом 267 став (1) новог ЗЦП прописано да се на износ увозних или извозних дажбина које су враћене на основу члана 262 став (1) овог закона, укључујући и износ камате који је плаћен приликом плаћања тих дажбина, обрачунава и исплаћује затезна камата од дана плаћања тих дажбина до дана извршења поврата.
51. У вези с тим, Уставни суд подсјећа на становиште Европског суда које утврђује кршење права на имовину када је „пролонгирана недоступност износа који је апликантова компанија неосновано платила имала коначан и значајан утицај на његову финансијску ситуацију“, односно зато што се пролонгирањем враћања уплаћених дажбина „ремедира“ правична равнотежа која се морала одржавати између потреба општег интереса заједнице и потреба заштите права на неометано уживање имовине“ (*op. cit.*, *Eko-Elda AVEE*). У конкретном случају Уставни суд запажа да надлежни органи Управе, али ни Суд БиХ, приликом примјене члана 234 ЗЦП нису водили рачуна о наведеним аспектима, а о чему су требали да воде рачуна, посебно у свјетлу указане праксе Европског суда. Сходно томе, Уставни суд сматра да ово питање треба да испита Суд БиХ, који ће у поновном поступку, уважавајући праксу Европског суда и околности конкретног случаја (временски период у ком је апелант незаконито био лишен своје имовине, како је то утицало на апелантово пословање и друге релевантне околности), утврдити да ли је у околностима конкретног случаја примјена члана 234 ЗЦП на начин на који је примијењен на износ поврата царине била пропорционална циљу којем се тежило.
52. За Уставни суд је све претходно наведено довољно да закључи да мијешање у апелантово право на имовину у конкретном случају није било засновано на закону.
53. Уставни суд наглашава да је приликом одлучења имао у виду досадашњу праксу Уставног суда заузету у предметима који су покретали слично чињенично и правно питање, па и ону на коју је Управа указала у одговору на апелацију, али да она у околностима конкретног случаја, сходно наведеној аргументацији, није могла да утиче на другачију одлуку у овом предмету.

54. С обзиром на наведени закључак Уставни суд закључује да је у конкретном случају оспореном одлуком апеланту прекршено право на имовину из члана II/3к) Устава Босне и Херцеговине и члана 1 Протокола број 1 уз Европску конвенцију.

VIII. Закључак

55. Уставни суд закључује да је оспореном одлуком Суда БиХ прекршено право на имовину из члана II/3к) Устава Босне и Херцеговине и члана 1 Протокола број 1 уз Европску конвенцију због незаконитог мијешања у апелантову имовину у ситуацији када надлежни органи Управе и Суд БиХ нису узели у обзир чињеницу да се поврат незаконито наплаћених дажбина у претежном дијелу односио на поврат ПДВ, што са правом доводи у питање искључиву примјену тада важећег ЗЦП имајући у виду члан 1 став (2) Закона о поступку индиректног опорезивања и околност да одредбе наведеног закона експлицитно прописују обавезу надлежног органа да пореском обвезнику врати новчана средства, укључујући и затезне камате, односно када је одредба члана 234 ЗЦП у односу на поврат незаконито наплаћене царине, која је важила у релевантном периоду, а која искључује исплату камата без уважавања временског периода који је протекао од момента незаконито наплаћених дажбина, па до њиховог враћања, што је чини непрецизном и проблематичном са аспекта заштите права на имовину из Европске конвенције, примијењена без уважавања релевантних околности конкретног случаја, прије свега дужине временског периода у ком је апелант незаконито био лишен своје имовине, те посљедишно утицаја на апелантово пословање, како би се утврдило да ли је примјена тада важећег члана 234 ЗЦП у конкретном случају била пропорционална циљу којем се тежило.
56. На основу члана 59 ст. (1) и (2) и члана 6 став (1) Правила Уставног суда, Уставни суд је одлучио као у диспозитиву ове одлуке.
57. Према члану VI/5. Устава Босне и Херцеговине, одлуке Уставног суда су коначне и обавезујуће.

Предсједник
Уставног суда Босне и Херцеговине

Златко М. Кнежевић