

Dr. sc. Ana Dujmović, izvanredna profesorica

Pravni fakultet, Sveučilište u Mostaru

Mag. Iur. Doris Popović, asistentica

Pravni fakultet, Sveučilište u Mostaru

LJUDSKA PRAVA KAO ELEMENT UJEDNAČENE ZAŠTITE PRAVA POREZNIH OBVEZNIKA U BOSNI I HERCEGOVINI

Sažetak: Posljednja tri desetljeća mnogo je postignuto na prepoznavanju i priznavanju prava poreznih obveznika. Napredak je rezultiralo i jasnim utvrđivanjem veze između ljudskih prava i oporezivanja. Primjena međunarodnih i nacionalnih instrumenata i standarda zaštite ljudskih prava na porezna pitanja pridonijela je njihovom boljem shvaćanju i daljnjoj afirmaciji. Potvrđeno je to kako kroz teoriju, tako i praksu, nizom presuda Europskog suda za ljudska prava. Usprkos širokoj slobodi prosudbe koju države ugovornice imaju u kreiranju vlastitih poreznih politika, Europska konvencija za zaštitu ljudskih prava, na način na koji je tumači Europski sud u svojim presudama, unaprijedila je okvir unutar kojeg države mogu realizirati svoj fiskalni suverenitet. On danas sadrži niz jamstava koja omogućuju podnositelju zahtjeva pred Sudom osporavanje pravila i postupaka država ugovornica u poreznim stvarima, kao i metoda koje koriste porezne vlasti u realizaciji fiskalnih ovlaštenja.

Cilj je rada ispitati primjenu odredbi Europske konvencije na pitanje zaštite prava poreznih obveznika, te analizom presuda Europskog suda utvrditi ostvareni stupanj zaštite. S obzirom na poseban položaj Europske konvencije u ustavnom poretku BiH, u drugom dijelu rada će se temeljem analize presuda Ustavnog suda BiH ispitati uloga ljudskih prava i prakse Europskog suda, u zaštiti prava poreznih obveznika te utvrditi mogu li ljudska prava kao i praksa Europskog suda poslužiti kao element ostvarivanja koherentnije zaštite prava poreznih obveznika u BiH.

Ključne riječi: ljudska prava, prava poreznih obveznika, Europska konvencija za zaštitu ljudskih prava, Europski sud za ljudska prava.

1. UVOD

Oporezivanje danas predstavlja neophodan element opstanka suvremenih država i društava. Bez javnih prihoda, prikupljenih, primarno posredstvom poreza, ostvarivanje funkcija države, u svim njenim fiskalnim ali i socioekonomskim aspektima, bilo bi nezamislivo. Štoviše, s obzirom na tragove koje je oporezivanje,

tijekom povijesti, ostavilo na mnogim civilizacijama¹ ono se više ne smatra njihovom cijenom,² nego neophodnim elementom njihova opstanka.

Istodobno, u mjeri u kojoj je postojanje demokratske države uvjetovano postojanjem poreza,³ toliko je i valjano djelovanje poreznog sustava uvjetovano postojanje demokracije i njenih postignuća. Porezna država mora u punom opsegu i u svakom pogledu biti pravna država⁴ u kojoj su ostvareni kako formalni tako i materijalni elementi.⁵ Zaštita ljudskog dostojanstva i ljudskih prava i sloboda temelj su na kojem treba počivati čitav pravni sustav. To osobito vrijedi za porezno-pravni sustav.⁶

Ljudska prava danas čine fundamentalni aspekt oporezivanja koji utječe na pravno oblikovanje i način primjene poreza. Kao univerzalne vrijednosti ona su najčešći oblik ustavnih jamstava koja svima pa tako i poreznim obveznicima pružaju određenu razinu zaštite. Iako su jamstva podložna, općim i posebnim ograničenjima, ona služe kao barijera u zaštiti prava pojedinca pred ovlastima države uključujući tu i ovlasti za oporezivanje.

Usprkos širokoj slobodi prosudbe koju države imaju u kreiranju vlastitih poreznih politika, Europska konvencija za zaštitu ljudskih prava (dalje: Konvencija ili EK), na način na koji je tumači Europski sud za ljudska prava (dalje: Sud ili Europski sud) u svojim presudama, unaprijedila je posljednjih 60-tak godina⁷ okvir unutar kojeg države mogu realizirati svoj fiskalni suverenitet. On danas sadrži niz jamstava koja omogućuju podnositelju zahtjeva pred Sudom osporavanje pravila i postupaka država ugovornica u poreznim stvarima, kao i metoda koje koriste porezne vlasti u realizaciji fiskalnih ovlaštenja. Iako nije pisana s namjerom zaštite prava poreznih obveznika niti se oporezivanje spominje u osnovnom tekstu Konvencije, u njoj je ugrađeno traganje za ravnotežom između općih interesa i interesa pojedinca što je zapravo biti odnosa države i poreznog obveznika.

¹ Vidi više u: Adams, Charles, (2006.), *Za dobro i zlo: utjecaj poreza na kretanje civilizacije*, Institut za javne financije, Zagreb.

² Izreka da su porezi cijena koju plaćamo za ostvareni stupanj civilizacije iznesena je u Izdvojenom mišljenju suca Oliver Wendell Holmes na presudu Vrhovnog suda SAD-a u predmetu *Compania General de Tabacos v. Collecto* iz 1927. Vidi više: U.S. Supreme Court *Compania General de Tabacos v. Collector*, 275 U.S. 87 (1927).

³ Suvremena država danas se može kvalificirati i kao porezna država (*njem. Steuerstaat*) s obzirom na značaj koji porezi imaju u financiranju rashoda većine država.

⁴ Pravna i porezna država nisu u suprotnosti, nego uvjetuju jedna drugu. K.H. Friauf, *StbJb.*, 1977/78. Citirano prema: Popović, Dejan, (2018.) *Poresko pravo*, Univerzitet u Beogradu – Pravni fakultet, Beograd, 30.

⁵ Formalni elementi pravne države su: ograničavanje državne samovolje zakonima i trioba vlasti, dok su materijalni: 1. porezna i socijalna pravednost, 2. pravna sigurnost i 3. ustavna ograničenja.

⁶ Horvat-Lončarić, Olivera, *Oporezivanje u skladu s načelima pravne države*, .231., u: Jelčić, Božidar, Lončarić-Horvat, Olivera, Šimović, Jure, Arbutina, Hrvoje, (2002.), *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb

⁷ Baker, Philip, (2021.), *60 years of the European Convention on Human Rights and Taxation*, European taxation, 12/2021.

Osnovicu okvira koji ograničava način realizacije fiskalnog suvereniteta čine tri članka koja jamče pravo na mirno uživanje vlasništva (čl.1 Protokola 1), pravo na pravično suđenje (čl.6.) i zabranu od diskriminacije (čl.14.). Uslijed značajnih promjena u međunarodnoj gospodarskoj, pravnoj i poreznoj sferi, navedeni okvir sve više obuhvaća i druga prava poput prava na poštivanje privatnog i obiteljskog života, doma i korespondencije (čl.8.) koje u kontekstu zahtjeva porezne transparentnosti i intenzivne razmjene informacija u porezne svrhe, postaje sve aktualnije, te pravo ne biti suđen ili kažnjen dva puta po istoj stvari (čl.4. Protokola 7). Praksa Europskog suda pokazuje da se zahtjevi podnositelja u predmetima koji se tiču oporezivanje i kojima se nastoje osporiti odluke visokih ugovornih stranaka u poreznim postupcima i njihovih poreznih tijela najčešće temelje na povredi prava vlasništva odnosno postupovnih prava unutar prava na pravično suđenje iz čl. 6. Konvencije. Analizom prakse Europskog suda utvrdit će ostvareni opseg zaštite prava poreznih obveznika temeljem navedenih prava Konvencije te utjecaj koji je praksa imala na nacionalne porezne sustave država ugovornica u kontekstu zaštite prava poreznih obveznika.

U kontekstu nove i šire perspektive koje Konvencija i praksa Europskog suda otvaraju u drugom dijelu rada ispitat će se odnos oporezivanja i ljudskih prava u Bosni i Hercegovini (BiH). Uslijed fragmentiranosti poreznog sustava BiH i različitog stupnja zaštite prava poreznih obveznika, analizom presuda Ustavnog suda utvrdit će se mogu li ljudska prava kao i praksa Europskog suda poslužiti kao element ostvarivanja koherentnije zaštite prava poreznih obveznika u BiH.

2. LJUDSKA PRAVA I OPOREZIVANJE

2.1. Oporezivanje kao sukob interesa pojedinca i države

Povijest oporezivanja zapravo je povijest pomirbe interesa zajednice i pojedinaca. Porezi čine mogućom pristojnu egzistenciju u ljudskom društvu ali u isto vrijeme predstavljaju povredu ljudskih sloboda. Ne postoji prava sloboda bez poreza ali sami porezi jesu zadiranje u slobodu građana.⁸ Zbog same definicije poreza, koja pretpostavlja zadiranje države u ekonomsku snagu poreznih obveznika s ciljem financiranja javnih potreba, odnos pojedinca i države označen je stalnim sukobom interesa. S obzirom da se uporište ovog sukoba nalazi unutar samog odnosa pojedinca i države, on je zapravo neizbježan. Sukobljavanje generiraju tri karakteristike odnosa: ograničavanje slobode, nejednak omjer snaga sudionika i podređenost pojedinca.⁹ Iako se oporezivanje smatra žrtvom pojedinca u ko-

⁸ Gribnau, Hans, General Introduction, u: Gerard T.K. Messer (ed.), (1999.), *The Principle of Equality in European Taxation* Kluwer, London, 1., citirano prema: Popović, Poresko ..., bilj. 126.

⁹ Stebbing, Chantal, (2009.), *The Victorian Taxpayer and Law - A Study in Constitutional Conflict*, Cambridge University Press, 2.

rist zajednice, zapravo je riječ o djelovanju države koje zadire u osnovna prava pojedinca, prije svega pravo vlasništva. Zadiranjem se posljedično ograničavaju osnovne slobode koje pojedinac uživa. Pod prijetnjom sankcije on više nije slobodan ne udovoljiti obvezi plaćanja. Nejednak omjer snaga unutar odnosa pojedinca i države drugi je generator sukoba. Oporezivanje je najočitiji primjer nadmoći države nad pojedincem. Položaj pojedinca, koji je u temeljnim postavkama subordiniran, s jačanjem ovlasti sve više slabi. Sve navedene karakteristike poreznog odnosa pojedinca i države potaknule su pojedinca na potragu za jamstvima koja će osigurati da države ne zloupotrebljavala nejednakost ovog odnosa te da se oporezivanje stavi u određene okvire. Ostvareni oblik sustava oporezivanja se stoga može shvatiti kao i barometar razvoja ravnoteže između države i prava pojedinca.¹⁰ Oporezivanje kao proces trebalo bi zapravo služiti poreznom obvezniku, kao čovjeku i građaninu jer su porezni obveznici ti koji održavaju porezni sustav.¹¹

2.2. Veza oporezivanja i ljudskih prava

Ljudska prava izraz su fundamentalnih vrijednosti zajednički svim pravnim sustavima. Ona predstavljaju mjerilo uz pomoć kojeg se prosuđuje jesu li pravna pravila usklađena s višim standardima pravičnosti i pravednosti. Iako suvremena evolucija ljudskih prava i njihova pozitivizacija predstavljaju fenomen javnog prava suvremene ustavno demokratske države i društva, intelektualni izvori ljudskih prava nalaze se u prosvjetiteljstvu.¹² Preokret ka internacionalizaciji ljudskih prava dogodio se nakon II. svjetskog rata kada se pitanje ljudskih prava, s razine države i ustavnog prava, podiže na razinu međunarodnog odnosa i međunarodnog prava. Konsenzus koji je sredinom 20. st. stoljeća postojao u pogledu sprječavanja budući ratnih strahota rezultirao je nizom međunarodnih dokumenata kojima se ljudska prava proklamiraju kao temelj slobode, pravde i mira u svijetu. Glavni poticaj takvom razvoju dat je usvajanjem Opće deklaracije o pravima čovjeka Ujedinjenih naroda (1948.) koja prvi put proklamira katalog ljudskih prava kao međunarodni standard. Ona je neposredno utjecala i na sadržaj i usvajanje Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljenih sloboda, koja je potpisana dvije godine kasnije (1950.) te niza drugih međunarodnih dokumenata koja detaljnije razrađuju pojedina ljudska prava.¹³

Paralelno s prepoznavanjem važnosti ljudskih prava kao međunarodnih standarda počinje se propitivati njihova veza s procesom oporezivanja. S obzirom na

¹⁰ Bentley, Duncan, (2007.), *Taxpayers' Right: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International, 15.

¹¹ Valente, Piergiorgio, (2017.), *A European Taxpayers' Code*, INTERTAX, Vol.45, Iss.12., Kluwer Law International, 809.

¹² *Ljudska prava*, Pravni leksikon, Leksikografski zavod Miroslava Krleža, Zagreb, 63.

¹³ Međunarodni pakt o građanskim i političkim pravima, Međunarodni pakt o ekonomskim, socijalnim i kulturnim pravima, Američke deklaracije o pravima čovjeka, Afričke konvencije o pravima čovjeka i naroda.

dvojak karakter poreza, kao sredstva pribavljanja prihoda neophodnih za podmirivanje javnih potreba, odnosno kao sredstva za ostvarivanja općih pravnih i društvenih vrijednosti, koje objedinjuju i ljudska prava, u početku je prevladavalo stajališta da je, u odnosu na ljudska prava, riječ o konfliktnim i kontradiktornim pojmovima.¹⁴ Međutim ovakvo određenje može se dati samo u kontekstu prve generacije ljudskih prava, gdje su porezi smatrani isključivo instrumentom prikupljanja javnih prihoda, bez ikakvih dodatnih funkcija. S obzirom da su ljudska prava tada, prije svega, bila usmjerena na postizanje moralnog integriteta, veza ljudskih prava i poreza nikako se nije mogla naći. Danas je ta veza višestruka i osim prava javlja se na nekoliko područja (javnih politika, društvenog razvoja). Iako je zaštita javnih prihoda i dalje primarna, ona danas nije jedini interes koji je potrebno zaštititi. Prava poreznih obveznika na drugom su kraju tog odnosa te je stoga neophodno pronaći balans između ova dva interesa. Porezni obveznici, kao građani, nositelji su ljudskih prava naspram države koja ih oporezuje. Njihova ljudska prava predstavljat će krajnju granicu u zaštiti njihovih prava pred ovlastima države, uključujući tu i ovlast za oporezivanje. Moderni standard zaštite prava poreznih obveznika pretpostavljaju porezni sustav koji je transparenta i pravičan, unutar kojega su prava poreznih obveznika poštovana, a njihova legitimna očekivanja zaštićena. U takvom sustavu apsolutna priroda porezne vlasti bit će ublažena zaštitom njihovih temeljnih prava.

3. EUROPSKA KONVENCIJA ZA ZAŠTITU LJUDSKIH PRAVA I PRAVA POREZNIH OBVEZNIKA

3.1. Uvodno

Europska konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda međunarodni je ugovor Vijeća Europe i do sada njegov najveći uspjeh.¹⁵ Učinci njene neprekidne primjene na europskom kontinentu u posljednjih 60-tak godina priskrbili su joj atribut ustavnog instrumenta europskog javnog poretka u području ljudskih prava.¹⁶ Konvenciji je prethodila Opća deklaracija Ujedinjenih naroda o ljudskim pravima na koju se Konvencija i poziva u svojoj preambuli. Tekst Konvencije iz 1950. godine sadrži većinu temeljnih prava pojedinaca prepoznatih u poslijeratnom razdoblju. Kako bi se odgovorilo na društvene, gospodarske ili pravne iza-

¹⁴ Kofler, George, Pistone, Pasquale, General Report, 11, u: Kofler, George, Poiares Maduro, Miguele, Pistone, Pasquale, (ed.), (2011.), Human Rights and Taxation in Europe and the World, IBFD, Amsterdam.

¹⁵ Konvencija je stupila na snagu 3. rujna 1953. godine, a trenutno je 47 država članica Vijeća Europe njenih potpisnica.

¹⁶ Omejec, Jasna, (2014.), Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda u praksi Europskog suda za ljudska prava - Strasbourški *acquis*, drugo dopunjeno izdanje, Novi informator, 5. (dalje Omejec, Konvencija)

zove sadržaj Konvencije mijenjan je, putem protokola, kojima su priznata mnoga danas relevantna prava koja svoje mjesto nisu našla u izvornom tekstu Konvencije poput prava vlasništva (Protokol 1) ili sloboda kretanja (Protokol 4).¹⁷ Bosna i Hercegovina je strankom Konvencije postala 12. srpnja 2002. godine. Međutim iako je opće pravilo da stranke Konvencije mogu biti samo države članice Vijeća Europe, Ustavom BiH (1995.),¹⁸ Konvenciji je priznata efektivna pravna snaga unutar domaćeg pravnog poretka 7 godina prije nego što je ona postala stranka Konvencije. Odredba Ustava BiH¹⁹ tako propisuje da se prava i slobode utvrđene u Konvenciji izravno primjenjuju u BiH i da imaju prvenstvo pred svakim drugim zakonodavstvom.

3.2. Europska konvencija kao instrument zaštite ljudskih prava poreznih obveznika

Sve veći broj predmeta vezanih uz proces oporezivanja koji se posljednjih godina javljaju pred Europskim sudom jasno ukazuju na rastući značaj koji Konvencija ima u zaštiti ljudskih prava poreznih obveznika. Iako Konvencija nije pisana s namjerom zaštite prava poreznih obveznika, s vremenom je ona primjenjena u nizu poreznih predmeta. Prvim objavljenim poreznim predmetom o kojem je odlučivao Europski sud smatra se *X protiv Njemačke*²⁰ iz 1959. godine kojim se ispitivala povreda prava vlasništva konfiskatornim nametom koji je dobit od određenih špekulativnih obveznica oporezivo stopom od 100%.²¹ Sve do 1968. godine porezni obveznici nisu bili uspješni u utvrđivanju povreda svojih prava pred Sudom. Od tada je primjetan trenda rasta poreznih predmeta, koji se posebno intenzivirao nakon 2000. godine.²² Posljednjih godina Europski sud odlučuje u prosjeku od 10 do 20 poreznih predmeta godišnjeg. Oni su različiti u pogledu podnositelja zahtjeva, vrste poreza ali i prava koji se smatraju povrijeđenim. Sve to potvrđuje stajalište prema kojem je Konvencija postala važan instrument kontroliranja ovlasti države, kako u materijalnom tako i postupovnom smislu. U Konvenciji je

¹⁷ Kroz protokole 11. i 14. je značajno izmijenjen i konvencijski nadzorni sustav jer je stvoren jedinstveni sud u stalnom zasjedanju, kojem se pojedinci imaju pravo neposredno obraćati svojim zahtjevima.

¹⁸ Ustav BiH nikad nije objavljen u Sl. glasniku BiH. Autentični tekst Općeg mirovnog sporazuma za mir u BiH, čije je aneks 4. Ustav BiH, parafiran 21. studenog 1995., godine a potpisan 14. prosinca 1995. godine u Parizu, je na engleskom jeziku. Kopija izvornika objavljena je u International Legal Materials br.35. iz 1996. godine. Ured visokog predstavnika je 1996. godine objavio neslužbeni prijevod na 3 službena jezika u BiH.

¹⁹ Čl.II/2 Ustava BiH

²⁰ *X protiv Njemačke*, br. 551/59, ECHR, 31.5.1959.

²¹ Baker, Philip, 60 years of the European Convention on human Rights and Taxation, European taxation, 12/2021, 526.

²² U razdoblju od 1954. do 2000. godine samo je 240 poreznih predmeta raspravljano pred Europskim sudom odnosno Komisijom, sukladno ranijoj institucionalnoj strukturi. Baker, Philips, (2000.), Taxation and European Convention on Human Rights, British Tax Review (BTR), 213.

ugrađeno traganje za ravnotežom između općih interesa i interesa pojedinca što je zapravo i bit odnosa države i poreznog obveznika. Prava koja se mogu ograničiti ali samo do mjere koja je nužna te ograničenje razmjerno svrsi i cilju stvaraju savršene temelje ostvarivanja prava poreznih obveznika. Iako odredbe Konvencije prava država stranaka da osiguraju plaćanje poreza ubraju u široko područje njihove slobodne procjene, te su one slobodne iznaći različita pravila u području porezne politike, porezne mjere je neophodno podvoditi pod zahtjev razmjernosti (proporcionalnosti). Na taj način će se diskrecijske ovlasti, koje uživa država u kreiranju ekonomskih i socijalnih politika, primjenom odredbi Konvencije, staviti u okvir koji ograničava način na koji se te ovlasti izvršavaju. Ona bi trebala činiti važan dio standarda moderne zaštite prava poreznih obveznika koji bi obuhvaćao pravni okvir gdje je apsolutna priroda porezne vlasti ublažena temeljnim pravima.²³ Potencijal ljudskih prava kao mjerilo učinaka poreznih politika ali kao i temelja parničenja protiv države do sada su u velikoj mjeri bili podcijenjeni.²⁴

3.3. Konvencijska prava relevantna za zaštitu prava poreznih obveznika

Europski sud je kroz svoju dosadašnju praksu priznao primjenu niza ljudskih prava u poreznim predmetima. Članke Konvenciji koji se mogu primijeniti na oporezivanje i koji stoga utječu na ostvarivanje zaštite prava poreznih obveznika moguće je podijeliti na dvije skupine. Prvu skupinu čine pravo vlasništva (čl.1. Protokola 1), pravo na pravično suđenje (čl.6.) i zabrana diskriminacije (čl.14.). Drugu skupinu čine nešto manje zastupljena prava u kontekstu oporezivanja, ali ipak i dalje primjenjiva: pravo na poštovanje privatnog i obiteljskog života, doma i dopisivanja (čl.8.),²⁵ sloboda misli, savjesti i vjeroispovijesti (čl.9.),²⁶ sloboda izražavanja (čl.10.)²⁷ te zabrana odlučivanja o istom predmetu dva puta (čl.4. Protokol 7.).²⁸ Uslijed sve većih zahtjeva standarda porezne transparentnosti i s njom

²³ Fortsakis, Theodore Fortsakis, Will the “Europeanization” of tax law through individual rights influence the content of the concept of law? Will it influence our perception of the taxpayer? Will it gradually bring about changes in our current perception of tax law?, 103., u: Kofler, Maduro, Pistone, Human

²⁴ Gutman, Daniel, (2001.), Taking Human Rights Seriously: Some Introductory Words on Human Rights, Taxation and the EU, 105., u: Kofler, Maduro, Pistone, Human ...

²⁵ *Othymnia Investment VB protiv Nizozemske*, presuda, br. 75292/10, 16.6.2015., *Brito Ferrinho Bexiga Villa Nova protiv Portugala*, presuda, br. 69436/10, 1.12.2015.

²⁶ *Sivananda de Yoga Vedanta protiv Francuske*, br. 17522/90, odluka, 11.1.1992. D.R.72, *E i GR protiv Austrije*, br. 9781/82., 37 D.R. 42., *Association Les Tremoins De Jehovah protiv Francuske*, presuda, br. 8916/05, 30.6. 2011. Ova presuda jedina je u praksi Suda u kojoj je utvrđena povreda sloboda iz čl.9. Konvencije

²⁷ *Barford protiv Nizozemske*, br. 11508/85, 22.2.1989., *Satakunnan Markkinapörssi OY i Satamedia protiv Finske*, presuda VV, br. 931/13, 27.6.2017.

²⁸ Do 2016. godine praksa Suda u pogledu zabrane dvostrukog kažnjavanja ili suđenja išla je u korist podnositelja i pružala je visoku razinu zaštite. Povrede su utvrđene u različitim predmetima: *Ruotsalainen protiv Finske* (presuda, br. 13079/03, 16.6.2009) ili *Lucky Dev protiv Švedske*

povezane razmjene informacija, potaknutih globalnim nastojanjima sprječavanja izbjegavanja plaćanja poreza, pranja novca, čl.8. Konvencije sve se češće javlja kao temelj povrede prava poreznih obveznika pred Europskim sudom tako da se može očekivati uključivanje u prvu skupinu prava. Nadalje, u dosadašnjoj primjeni odredbi Konvenciji u zaštiti prava poreznih obveznika Baker²⁹ primjećuje i nekoliko velikih nedostataka odnosno ugroza koji dovode u pitanje i samu učinkovitost ovoga sustava zaštite. Među najvećim nedostacima svakako se izdvaja nemogućnost primjene čl.6. Konvencije u svom građanskom aspektu na redovne porezne postupke. Kako je Sud zaključio u presudi Velikog Vijeća u predmetu *Ferrazzini protiv Italije* da priroda obveze na plaćanje poreza, unatoč svojim imovinskim učincima za porezne obveznike, izlazi van okvira građanskih prava i obveza³⁰ čime najvažnija postupovna jamstva ostaju nedostupna poreznim obveznicima. Nadalje, aktualna nastojanja u sprječavanju poreznih utaja i izbjegavanja plaćanja poreza rezultirala su velikim ovlastima koje su dodijeljene poreznim vlastima, posebice u pogledu istraga i poreznih nadzora. Korištenje invazivnih tehnika u istrazi poput prisluškivanja ili presjecanja telekomunikacijskih kanala, te pristupa elektroničkim podacima nisu istodobno popraćeni odgovarajućim jamstvima na strani poreznih obveznika. Dodatne izazove u zaštiti prava poreznih obveznika stvaraju i nove tehnologije koje nisu bile poznate u vrijeme nastanka Konvencije, poput Velikih Podataka (*Big Data*) ili umjetne inteligencije (*AI*). Osim što su poreznim vlastima sada lako dostupne velike količine informacija, pravo na privatnost, kao jedino konvencijsko pravo koje preostaje poreznim obveznicima u ovim slučajevima ugroženo je mogućnošću zlorabe prikupljenih podataka kao i njihovom slučajnom odnosno namjernom objavom u javnosti.³¹ Sve to govori u prilog ranijem stajalištu da će pravo na privatnost odnosno čl.8. Konvencije postati jedno od relevantnih prava poreznih obveznika.

(presuda, br. 7356/10, 27.11.2014). Do promjene u praksi Suda dolazi presudom u predmetu *A i B protiv Norveške* (presuda, br. 24130/11 i br. 29758/11, 15.11.2016.) kojim je značajno smanjen opseg zaštite koji pruža čl.4. Pr.7.u pogledu tzv. dvostrukog sustava provedbe. Vidi: Lasagni, Giulia, Mirandola, Sofia, (2019.), *The European ne bis in idem at the Crossroads of Administrative and Criminal Law EuCrim*, Iss.2., 126 -135., Dujmović, Ana, (2021.), *Europska konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljenih sloboda i prava poreznih obveznika*, Mostar, 35-36., Wattel, Peter Jacob, (2016.), "Ne bis in idem and tax offences", u: van Bockel, Bas, (ed.), *Ne Bis In Idem In Eu Law*, Cambridge University Press, 167 -217.

²⁹ Baker, 60 years ..., 531 - 532.

³⁰ , st.29.

³¹ Baker, 60 years ..., 532.

4. KONVENCIJSKO PRAVO VLASNIŠTVA I ZAŠTITA PRAVA POREZNIH OBVEZNIKA

4.1. Uvodno

Oporezivanje povlači mnoga pitanja u pogledu konvencijskog prava privatnog vlasništva. Ono u načelu predstavlja miješanje u pravo zajamčeno prvim stavkom čl.1. Pr.1. jer lišava osobu vlasništva odnosno novca koji treba platiti.³² Iako je mogućnost zaštite prava poreznih obveznika temeljem ovog prava dugo bil podcijenjena, dinamički pristup Europskog suda u tumačenju odredbi Konvencije, doprinio je da se i pravo vlasništva transformira u važan izvor i temelj zaštite prava poreznih obveznika.

Pravo vlasništva sadržano u čl.1.Pr.1.³³ sadržava tri jasno određena pravila koja je Europski sud po prvi put utvrdio u presudi *Sporrong i Lönnrth protiv Švedske*³⁴ te kasnije sažeo u presudi *James i drugi protiv Ujedinjenog Kraljevstva*.³⁵ Ona obuhvaćaju: načelo mirnog uživanja vlasništva, oduzimanje imovine i kontrolu imovine. Sam koncept vlasništva sukladno Konvenciji ima autonomno značenje, neovisno o službenoj kategorizaciji u nacionalnom pravu i u kontekstu oporezivanja odnosi se na postojeće vlasništvo (kamate na neplaćene poreze, porezne dugove ili kazne za porezne prekršaje) i legitimna očekivanja u obliku prava na povrat/odbitak poreza, kompenzacije ili kamate za preplaćene poreze.

Oporezivanje odnosno različite porezne i devizne mjere, pristojbe ili kazne smatraju se kontrolom korištenja imovine u smislu st.2. čl.1. Pr.1., dok se pravo država stranaka da osiguraju plaćanje poreza i drugih doprinosa i kazni (u okviru st.3. čl.1.Pr.1.) ubraja u široko područje njihove slobodne procjene (prosudbe).³⁶ Vodeći se pretpostavkom da nacionalne vlasti najbolje znaju, u skladu sa svojim gospodarskim, političkim i socijalnim uvjetima urediti svoj porezni sustav, Konvencija ali i Europski sud, poštuju nacionalne zakonodavne mjere. Međutim, da bi one ostale izvan obuhvata zahtjeva prava vlasništva neophodno je da mjere imaju opravdanu i valjanu utemeljenost i da nemaju arbitrarno djelovanje. Objektivno i razumno opravdanje će postojati ako je ono bilo u skladu s načelima vladavine prava i zakonitosti, postoji legitimni cilj djelovanja ili je u javnom interesu i proporcionalan (razmjeran) odnos između cilja koji se želio postići i sredstava koja su pri tome upotrebljena. Djelovanje nejasnih i nepredvidljivih zakonskih odredbi

³² *Burden protiv Ujedinjenog Kraljevstva*, presuda VV, br. 13378/05, 29.4. 2008., st. 59. ili Špaček s.r.o. protiv Češke Republike, presuda, br. 26449/98, 9.11.1999., st. 39.

³³ *Svaka fizička ili pravna osoba ima pravo na mirno uživanje svog vlasništva (1). Nitko se ne smije lišiti svog vlasništva, osim u javnom interesu, i to samo uz uvjete predviđene zakonom i općim načelima međunarodnog prava (2). Prethodne mjere, međutim, ni na koji način ne umanjuju pravo države da primjeni zakone koje smatra potrebnim da bi uredila upotrebu vlasništva u skladu s općim interesom ili za osiguranje plaćanja poreza ili drugih doprinosa ili kazni.(3)*

³⁴ *Sporrong i Lönnrth protiv Švedske*, presuda, br. 71571/75, 71527/75, 23.9.1982.

³⁵ *James i drugi protiv Ujedinjenog Kraljevstva*, presuda, br. 8793/79, 21.2. 1986.

³⁶ Omejec, Konvencija ..., 987.

koje narušavaju pravnu sigurnost poreznih obveznika jedan su od najčešćih uzroka povrede prava vlasništva u poreznim predmetima. Najčešći javni interes koji opravdava miješanje kad su porezni predmeti u pitanju su osiguravanje plaćanja poreza i očuvanje financijske stabilnosti cjelokupnog ili dijela poreznog sustava.³⁷ Kao javni interesi koji opravdavaju miješanje mogu se javiti i pojmovi poput ostvarivanja ciljeva socijalne politike ili jednake raspodjele poreznog opterećenja, a samo ostvaivanje fiskalnih interesa ne mora *a priori* predstavljati opravdani interes.³⁸ Povreda čl.1.Pr.1. u poreznim predmetima najčešće uključuje:

1. PDV slučajeve koji se odnose na povrat ili odbitak PDV;³⁹
2. povrede koje se odnose na kvalitetu fiskalnog sustava (*quality of fiscal system*);
3. porezne mjere koje stvaraju pretjerano, individualno porezno opterećenje pojedinim poreznim obveznicima (konfiskatorno oporezivanje);
4. porezno zakonodavstvo s povratnim djelovanjem (retroaktivnim) djelovanjem;
5. postupovna jamstva zaštite (*procedural safeguards*) i
6. mjere štednje (*austerity measures*).

4.2. PDV slučajevi povrede prava vlasništva

Najpoznatiji porezni predmeti koji su se odnosi na porez na dodanu vrijednost (PDV) a ispitivali su postojanje povrede prava vlasništva su *Intersplav protiv Ukrajine*⁴⁰ i *Bulves AD protiv Bugarske*. Riječ je o tzv. landmark presudama kojima se postavio obrazac za daljnja djelovanja Europskog suda u ovom području.⁴¹

Objekt zaštite kod ispitivanje povrede prava vlasništva u PDV predmetima je isključivo legitimno očekivanje. U praksi je njega iznimno teško utvrditi jer Sud treba istražiti je li, sukladno nacionalnom zakonodavstvu, porezni obveznik imao vlasnički interes prepoznat nacionalnim pravom.⁴² U ovim predmetima javljaju se

³⁷ *Bulves AD protiv Bugarske*, presuda, br. 29991/03., 12.1.2009., st. 65.

³⁸ U *Jourbet protiv Francuske* Sud je kao opravdani javni interes osporio stvaranje uvjeta koji bi doprinijeli smanjenju broja žalbi na porezna rješenja. *Jourbet protiv Francuske*, br. 30345/05, 23. 7. 2009. st. 62.-65.

³⁹ U radu će se detaljnije obraditi PDV slučajeve i porezno zakonodavstvo s retroaktivnim djelovanjem. Za ostale oblike vidi: Dujmović, Europska, 50 - 65.

⁴⁰ *Intersplav protiv Ukrajine*, presuda, br. 803/02, 9.1.2007.

⁴¹ Ove presude, kao i druge koje su uslijedile nakon njih (*ATEV protiv Bugarske*, (odl.), br. 39689/05, 18.3.2014. *Euromak Metal DOO protiv Bivše Jugoslavenske Republike Makedonije*, presuda, br. 168039/14, 14.6. 2018.), upućuju da je Sud prethodna dva desetljeća utvrđivao povredu prava vlasništva u PDV slučajevima uglavnom kod zemalja srednje i istočne Europe, odnosno onih koji su tijekom 1990-tih godina prošle tranziciju iz socijalističkog ka tržišnom gospodarstvu i u kojima tek dolazi do uspostave sustava PDV-a.

⁴² Iako Sud općenito ne ispituje odluke nacionalnih sudova, u PDV slučajevima, se on osvrće na te presude kako bi utvrdio daju li tumačenja nacionalnih temelj legitimnim očekivanjima da će podnositelj ostvariti određeno vlasništvo u budućnosti. Dujmović, Europska, 46.

dvije vrste legitimnih očekivanja: ona vezana za odbitak ulaznog PDV-a, odnosno ona koja se odnose na prava povrata plaćenog PDV.

Prvi oblik je uveden presudom u slučaju *Bulves protiv Bugarske*. Dioničkom društvu *Bulves* iz Plovida, bilo je uskraćeno pravo na povrat ulaznog PDV-a, zašto što njegov dobavljač robe nije na vrijeme ispunio svoju obvezu prijave PDV-a.⁴³ Europski sud je u presudi utvrdio da je *Bulves AD* u potpunosti ispunio svoje obveze vezan za odbitak ulaznog PDV-a, da nije djelovao prijevarno te da nije imao mogućnost kontroliranja dobavljača koji nije na vrijeme ispunio svoje obveze.⁴⁴ Činjenicu da nije bilo negativnih učinaka na državni proračun Sud će uzeti kao relevantnu za utvrđivanje povrede prava vlasništva te je utvrdio da *Bulves AD* u konkretnom slučaju ima legitimno očekivanje ostvarivanja odbitka ulaznog PDV-a. Ova odluka Suda bit će osporena dvije godine kasnije predmetom *Nazarev i drugi protiv Bugarske*⁴⁵, gdje nije utvrđeno postojanje legitimnog očekivanja jer podnositelj zahtjeva nije djelovao s posebnom pažnjom koja se traži od PDV registriranih korisnika u pogledu ispitivanja valjanosti PDV registracije dobavljača te dostavljanja računa, koji su bili propisani nacionalnim zakonodavstvom. Dodatna objašnjenja u pogledu pažnje koja se traži od PDV obveznika u pogledu ostvarivanja prava na odbitak ulaznog PDV -a, Europski sud je sažeo u presudi *Euromak Metal d.o.o. protiv BJR Makedonije*. Podnositelj zahtjeva je napravio niz pogrešaka u svom obračunu PDV-a jer neki od njegovih dobavljača nisu prijavili niti platili PDV. Sukladno rješenju porezne uprave podnositelj nije ostvario pravo na odbitak, te mu je naloženo da isti plati uz dodatne kamate. U zahtjevu pred Sudom podnositelj se žalio da je na vrijeme i u potpunosti ispunio svoje PDV obveze sukladno zakonskim odredbama, a da su djelovanja dobavljača bila izvan njegove kontrole. S obzirom da podnositelj nije mogao znati jesu li njegovi dobavljači ispunili svoju obvezu, te da je on ispunio sve zakonske preduvjete za ostvarivanje odbitka, te nije sudjelovao u nikakvim zlouporabnim radnjama, Europski sud je utvrdio da podnositelj ne treba u potpunosti snositi posljedice djelovanja svojih dobavljača. Time je prema stajalištu Suda za podnositelja nastalo pretjerano pojedinačno porezno opterećenje koje narušava načelo poštene ravnoteže između zahtjeva javnog interesa i zahtjeva zaštite prava vlasništva. Osim legitimnih očekivanja, drugo važno pitanje kad su PDV slučajevi u pitanju je ono proporcionalnosti (razmjernosti). Još je presudom *Bulves protiv Bugarske* Sud uveo 3 kriterija:

1. je li podnositelj odstupio od svojih obveza prijave PDV obveze;
2. je li podnositelj mogao osigurati ili kontrolirati djelovanje druge strane (dobavljača) u skladu s PDV obvezama prijavljivanja i

⁴³ Problem je nastao jer je *Bulves AD* plaćeni PDV prijavio u kolovozu, a njegov dobavljač, po istoj transakciji tek u listopadu.

⁴⁴ Ovaj kriterij Sud je uveo po uzoru na praksu Suda EU u spojenim predmetima *Optigen Ltd (354/03)*, *Fulcrum Electronics Ltd. (355/03)*, i *Bond House System Ltd (348/03) protiv Komisije za carine i trošarine*, ECLI:EU:C:2006:16.

⁴⁵ *Nazarev i drugi protiv Bugarske*, (odl.), br. 26653/05. i dalje, 25.1. 2011.

3. je li podnositelj ima saznanja o prijevarama u sustavu PDV-a ili je mogao znati.⁴⁶

Dok su u *Bulves protiv Bugarske* sva 3 kriterija bila zadovoljena, prijava je u predmetu *Atev protiv Bugarske* proglašena nedopuštenom jer je u potpunosti izostalo plaćanje PDV-a, uslijed gubitka dokumentacije dobavljača. Sud je utvrdio da je podnositelj mogao osigurati svoje pravo na odbitak podnošenjem tužbe protiv dobavljača unutar parničnog postupka, za što je u nacionalnom sustavu postojala opcija, što se na kraju utjecalo na odluku o razmjernosti miješanja u pravo vlasništva.⁴⁷

Treći oblik PDV slučajeva koji se javljaju pred Europskim sudom su oni koji uključuju zlouporabu PDV sustava. Očuvanje financijske stabilnosti PDV sustava, sa svom složenošću njegovih pravila, smatra se općim interesom zajednice. Stoga, Sud prihvaća da svaki pokušaj zlouporabe treba biti spriječen i da je stoga razumno da nacionalne vlasti traže posebnu pažnju u djelovanju registriranih PDV obveznika.⁴⁸ Stajalište je Suda da ako nacionalne vlasti mogu dokazati zlouporabu sustava PDV, imaju pravo odbiti odbitak/povrat PDV bez obzira jesu li takve mjere predviđene nacionalnim pravom ili ne. U suprotnom, ako nacionalne vlasti u nedostatku bilo kakvih indicija o zlouporabi, bez obzira na stupanj saznanja poreznog obveznika o njoj, odbiju povrat poreza, ona time narušavaju poštenu ravnotežu između javnog i privatnog interesa, čime se otvara put utvrđenja povrede prava vlasništva.⁴⁹

4.3. Slučajevi retroaktivne primjene poreznih propisa

Načelo pravne sigurnosti jedno je od osnovnih načela prava.⁵⁰ Uz legitimno očekivanje ono predstavlja najvažniju refleksiju vladavine prava. Porezni obveznici trebali bi se moći osloniti na rješenja postojećeg zakonodavstva kako bi sukladno njemu planirali svoje djelovanje. Zbog toga je povratno djelovanje poreznog zakonodavstva⁵¹ nespojivo s povratnim djelovanjem poreznih propisa u svjetlu njihova učinka na porezne obveznike.

⁴⁶ *Bulves protiv Bugarske*, st. 67- 70.

⁴⁷ *Atev protiv Bugarske*, str. 34. - 37.

⁴⁸ *Finkelberg protiv Latvije*, (odl.), br. 55091/00, 18. 10. 2001.

⁴⁹ Variychuck, Elena, (2001.), Case Law of the European Court of Human Rights on VAT Refund and its Importance for the Russian Judicial System, 277. u: Kofler, Maduro, Pistone, Human...,

⁵⁰ Gribnau, Hans, (2013.), Legal certainty:a matter of principle, 69. -73.,u: Gribnau, Hans, Pauwels, Melvin (eds.), Retroactivity of Tax Legislation, Amsterdam, EALTP/IBFD.

⁵¹ Primjena poreznog zakonodavstva s povratnim djelovanjem može imati dva oblika: retroaktivno i retrospektivno. U: Pauwels, Melvin, Retroactive and Retrospective Tax Legislation: A Principle Based Approach, : Theory of 'Priority Principles of Transitional Law and The Method of Catalogue of Circumstances', 95. - 116., u: Gribnau, Pauwels, Retroactivity; V. Dujmović, Europska, 56.

Nacionalni pravni okvir i prakse, u pogledu retroaktivne primjene poreznih propisa zauzimaju različita stajališta. Dok pojedine zemlje poput Rusije ili Portugala u potpunosti brane retroaktivnu primjenu, druge dopuštaju njihovu primjenu samo u iznimnim slučajevima poput sprječavanja izbjegavanja poreza (Mađarska, Poljska) ili kad za takvo djelovanje postoji valjan interes (Francuska).⁵²

Propisivanje retroaktivne primjene pojedinih odredbi poreznih propisa iznimka je koja bitno narušava sigurnost, u području oporezivanja posebno važnu u svjetlu izgradnje poreznog morala i unapređenja koncepta dobrovoljnog ispunjenja poreznih obveza (*voluntary tax compliance*).⁵³ Europski sud ima dosta opsežnu praksu u pogledu retroaktivne primjene poreznih propisa. Ona sama po sebi nije nekompatibilna sa zahtjevima čl.1.Pr.1. niti je ona njime zabranjena.⁵⁴ Razlozi za to leže u činjenici da javni interes u pojedinim situacijama može nadjačati interes pojedinca sadržan u prethodnom poznavanju porezne pozicije. Međutim da bi takvo djelovanje države bilo u skladu sa zahtjevima čl.1.Pr.1., ono se mora temeljiti na načelu zakonitosti, biti neophodno u određenom društvu, imati konkretnu svrhu donošenja, te ne smije stvarati dodatno porezno opterećenje pojedincu.

Jedna od najčešćih valjanih svrha retroaktivne primjene poreznih propisa je postojanje pravnih praznina koje se na ovaj način nastoje ukloniti.⁵⁵ Međutim da bi se utvrdilo narušavanje poštene ravnoteže između javnog interesa i interesa poreznog obveznika potrebno je ispitati jesu li postojali uvjerljivi razlozi zbog koji se donose retroaktivni propisi, kakav je njihov utjecaj na poreznog obveznika. Tako je Sud u predmetu *Arnaud i drugi protiv Francuske*⁵⁶ kao valjan interes usvojio sprječavanje porezne evazije,⁵⁷ te utvrdio da ovom obvezom nije za konkretne porezne obveznike⁵⁸ nastalo pretjerano porezno opterećenje. Kao dodatni razlog ne narušavanja ravnoteže Sud je istakao postojanje prijelaznog razdoblja unutar kojeg su porezni obveznici mogli prilagoditi svoje djelovanje, osigurati pravnu sigurnost i izbjeći pretjerano porezno opterećenje. Pitanje razdoblja, ali u drugom kontekstu bilo je relevantno i u predmetu *Di Belmonte pro-*

⁵² Baker, Philip, (2012.), *Retroactive Tax Legislation*, International Taxation, vol. 6/12., 50.

⁵³ Gadžo, Stjepan, Žunić Kovačević, Nataša, (2020.), *Retroaktivna primjena pravila o probouju pravne osobnosti u poreznim stvarima: analiza upravnosudske i ustavnosudske prakse*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, sv. 40., izd. 1., 11/2020., 373.

⁵⁴ *M. A. i 34 drugih protiv Finske*, (odl.), br. 27793/98, 10.6.2003.

⁵⁵ Jedan od prvih slučajeva pred Sudom koji se odnosio na popunjavanje pravnih praznina bio je *National Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society protiv Velike Britanije*, presuda, br. 21393/93, 21449/93 i 21675/93, 23. 10. 1997.

⁵⁶ *Arnaud i drugi protiv Francuske*, br. 23918/11, 36963/11, 36967/11, 369689/11, 36969/11 i 36971/11, 15. 1. 2015.

⁵⁷ Ovaj interes za primjenu retroaktivnog poreznog zakonodavstva javio se i u predmetu *Huitson protiv Velike Britanije* (odl., br. 50131/12, 13.1.2015.), u kojem Sud također nije utvrdio povredu prava vlasništva.

⁵⁸ Porezni obveznici u konkretnom slučaju bili su 8 francuskih državljana koji su radi izbjegavanja statusa fiskalnog rezidenta i plaćanja poreza u Francuskoj, 1989. godine preselilo u Monako.

*tiv Italije*⁵⁹ gdje Europski sud utvrdio povredu prava vlasništva jer je povodom retroaktivne primjene poreznih propisa kojim je zbog propusta vlasti u obliku odgode izvršenja naloga suda od 7 mjeseci,⁶⁰ kompenzacijski iznos za izvlašteno zemljište postao oporeziv stopom od 20%. U slučaju da je presuda bila izvršena na vrijeme, podnositelj zahtjeva ne bi pretrpio dodatno pojedinačno porezno opterećenje.

5. PRAVO NA PRAVIČNO SUĐENJE (čl. 6. KONVENCIJE) I ZAŠTITA PRAVA POREZNIH OBVEZNIKA

5.1. Uvodno

Pravo na pravično (pošteno, fair), suđenje najvažnije je procesno ljudsko pravo. Ono je sadržano u st.1. čl.6. Konvencije i kroz praksu se razvijalo postupno. Navedeno pravo utjelovljuje načelo vladavine prava na kojima su izrađena suvremena demokratska društva, te nezaobilaznu ulogu koju pravosuđe ima u provođenju pravde, odražavajući time zajedničko nasljeđe zemalja ugovornica.⁶¹ Riječ je o najsloženijem članku Konvencije kako sa stajališta primjene, stajališta mnogobrojnih pitanja koja se u vezi s njime otvaraju, tako i široke lepeze tumačenja koja mu u svojoj praksi daje Europski sud.⁶²

Tijekom posljednjih 50-tak godina i više, koliko je prošlo od usvajanja Konvencije, odnos pojedinca i države razvio se u mnogim područjima, pri čemu je državna intervencija pojačano intervenirala u privatnopravne odnose. To je dovelo do toga da su pod domašaj prava na pravično suđenje provedeni i mnogi postupci javnopravnog karaktera, čime se domašaj zaštite koju pruža čl.6. značajno proširio. Nažalost, to još uvijek nije slučaj sa redovnim poreznim postupcima. Kako je zaključio Sud u presudi *Ferrazzini protiv Italije*,⁶³ razvoj o kojem se ovdje govori nije utjecao na temeljnu prirodu obveze fizičke ili pravne, da plati porez i stoga porezni sporovi izlaze izvan okvira građanskih prava i obveza, unatoč svojim imovinskim učincima. Iako kontroverzna,⁶⁴ navedena presuda nije spriječila

⁵⁹ *Di Belmonte protiv Italije (1)*, presuda, br. 72638/01, 16. 3. 2010.

⁶⁰ U slučaju *Di Belmonte protiv Italije (2)* Sud je ocijenio da rok do 20 dana od kad je presuda kojom se dodjeljuje kompenzacijski iznos postala pravomoćna, nije dovoljno dugo razdoblje da bi se narušila ravnoteža javnog i privatnog interesa. *Di Belmonte protiv Italije (2)*, (odl.), br. 72665/01, 3.6.2004.

⁶¹ Vitkauskas, D., Dikov, G., (2018.), *Zaštita prava na pravično suđenje po Evropskoj konvenciji o ljudskim pravima*, Priručnik za praktičare, Drugo izdanje, Strasbourg, Vijeće Europe, 25.

⁶² Vitkauskas, Dikov, *Zaštita ...*, 8.

⁶³ *Ferrazzini protiv Italije*, st.29.

⁶⁴ Presuda u *Ferrazzini protiv Italije* donesena je sa 11 naprema 6 glasa, a 6 sudaca Velikog vijeća je dalo izdvojeno mišljenje među kojima se posebice isticalo ono malteškog suca Bonella. Baker također ističe da nema očitog razloga zbog kojeg je došlo do podjele među sucima. Baker, *The Decision*, 36., bilj.2.

nastojanja⁶⁵ da postupovna prava, od kojih se posebice izdvajaju pravo na pristup sudu, pravo na javnu raspravu i zabranu arbitrarnosti omogućiu i poreznim obveznicima.

5.2. Opća pravila primjenjivosti čl. 6. st.1. Konvencije (građanski aspekt) i porezni postupci

Kad su porezni predmeti u pitanju, a u kontekstu općih pravila primjenjivosti čl. 6. Konvencije,⁶⁶ prijepori postoje samo u pogledu trećeg mjerila - utvrđivanja je li riječ o građanskom pravu u smislu Konvencije. Još od presude *König protiv Njemačke*,⁶⁷ Sud je stajališta da bez obzira na klasifikaciju prava u domaćem sustavu, njegov građanskopravni aspekt, u smislu Konvencije, procjenjuje se temeljem njegova materijalna sadržaja i učinka koji proizvodi. U postupku testa imovinskog interesa ispituju se novčane (financijske, imovinske) implikacije odluka javnopravnih tijela na privatna, imovinska prava pojedinca. Ako se utvrdi imovinski utjecaj odnosno posljedice, pravo će se smatrati građanski sukladno Konvenciji. Međutim Sud je kroz svoju praksu pokazao da ovo stajalište nije apsolutno, te da samo utvrđivanje implikacija na prava pojedinac nije dovoljno. Prvi od slučajeva u kojima je utvrđena nemogućnost primjene čl.6. u svom građanskom aspektu na porezne sporove je *X protiv Belgije*, da bi se izneseno stajalište kasnije implicitno potvrdilo presudom u predmetu *Schouten i Meldrum protiv Nizozemske*⁶⁸ od koje je Sud konstantno odbijao primjenu građanskog aspekta čl.6.st.1 na porezne predmete⁶⁹ smatrajući ih *ratione materiae* nesuglasnim s odredbama Konvencije.⁷⁰ Do potpune unifikacije prakse dolazi već spomenutom presudom *Ferrazzini protiv Italije*. Činjenično stanje slično je mnogima već obrađenima a odnosilo se na porezni postupak koji je trajao više od 10 godina. Gosp. Ferrazzini je podnio zahtjev Sudu tvrdeći da su njegova prava na pravično suđenje povrijeđena uslijed nerazu-

⁶⁵ Najveći kritičar Ferrazzini presude i nemogućnosti primjene čl.6. u redovnim poreznim sporovima je prof. Baker. Baker, Philip, (2001.), Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings, Intertax, Vol.29., Iss. 6-7., ili Baker, Philip, (2001.), The Decision in Ferrazzini: Time to Reconsider the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters, Intertax, Vol.29., Iss. 11.

⁶⁶ Da bi konkretan predmet došao po domašaj građanskog aspekta čl.6. neophodno je utvrditi postojanje, spora, zatim prava a potom i građanskog karaktera samog prava.

⁶⁷ *König protiv Njemačke*, presuda, br. 6232/73, Serija A, br.27., 28.6.1978., st. 89.

⁶⁸ Predmet se odnosi na doprinose, a ne poreze, koji su ovom presudom potvrđeni da potpadaju pod građanska prava i obveze. *Schouten i Meldrum protiv Nizozemske*, presuda, Serija A, br. 304., 9.12.1994.

⁶⁹ Nekoliko je slučajeva u praksi Suda koji pokazuju odmak od ustaljene prakse neprimjenjivost građanskog aspekta čl.6.st.1. na porezne predmete. To su *Èditions Périscope protiv Francuske* (presuda, br. 11760/85, Serie A, br. 234-B, 26.3.1992.), *Hentrich protiv Francuske* (presuda, br. 13616/88, 22. 9. 1994.), *D.C. protiv Italije* (presuda, br. 13120/87, 20.10.1992.) i dr.

⁷⁰ *Vidar S. A. i Opergrup protiv Španjolske*, presuda, br. 4160/98 i 41775/98 ECHR, 1999-V; *Charalambos protiv Francuske*, presuda, br. 49210/99, 8.2.2000.

mno dugog postupka. Sud je utvrdio da povrede nije bilo, te da porezna pitanja još uvijek čine dio čvrste jezgre prerogativa javne vlasti, u kojima prevladava javna priroda odnosa između poreznog obveznika i zajednice.⁷¹ U slučaju eventualnog nedostatka nacionalnih ustavnih i zakonskih jamstava porezni obveznici u redovnim poreznim postupcima ostaju bez prava na pristup sudu, javno saslušanje ili prava na suđenje u razumnom roku. U današnjem demokratskom društvu, oporezivanje (njegova osnova, plaćanje i prikupljanje) zasnovano je na primjeni pravnih pravila, a ne diskrecijskih ovlasti države, gdje postupovna jamstva iz čl.6.st.1. ne ograničavaju državu u kreiranju i provođenju bilo kakve politike porezne politike.⁷² Iako se tradicionalno porezni obveznici smatraju podređenim u odnosu spram državom, te tretirani kao korisnici fiskalne politike, nova vizija procesa oporezivanja naglašava potrebu dijaloga, unutar kojeg bi i javni i privatni interesi bili naglašeni. Time bi se plaćanje poreza iz obvezu nametnute temeljem fiskalnog suvereniteta transformiralo u doprinos obveznika cjelokupnom financiranju društvenih potreba.⁷³

5.3. Primjena kaznenog aspekta čl. 6. st. 1. Konvencije na porezne predmete

Nemogućnost primjene građanskog aspekta čl. 6.st.1. dovela je do širenja domašaja njegova kaznenog aspekta na porezne predmete. Iako Ferrazzinijev dictum pretpostavlja restriktivnu primjenu ljudskih prava na porezne postupke, to ne znači da se ona ne mogu primijeniti na bilo koji postupak koji uključuje porezne elemente. Priroda spora odnosno postupka bit će ta koja će odlučiti o obliku primjene ljudskih prava.⁷⁴

Pravom na pravično suđenje u kaznenom aspektu čl.6. st.1. štite se prava pojedinca u slučaju podizanja kaznene optužbe (*criminal charge*) odnosno prava koje ima pojedinac optužen za kazneno djelo (*charged with criminal offence*).⁷⁵ Navedeni pojmovi imaju autonomno značenje i primjenjuju se neovisno o određenjima koje prihvaćaju nacionalni pravni sustavi. Europski sud od presude u slučaju *Bendenoun protiv Francuske* smatra da se kazneni aspekt čl.6.st.1. Konvencije može primijeniti na porezne postupke koji uključuju naplatu poreznih globa odnosno dodatnih plaćanja kojima se sankcionira ponašanje poreznih obveznika. Kumulacija različitih aspekata, od kojih se izdvaja činjenica da je Sud o zahtjevu raspravljao tek osam godina kasnije (1994.) sugerira da je slučaj odabran kako bi

⁷¹ Ferrazzini protiv Italije, st. 29. - 30.

⁷² V. Izdvojeno mišljenje suca Lorenzena na presude Velikog vijeća u slučaju Ferrazzini protiv Italije, st.7.

⁷³ De Flora, M.G., (2011.), A New Vision on Exercising Powers and the Right to Fair Trial in Judicial Tax Proceedings under Art.6. ECHR, 411. - 414.,u: Maduro, Kofler, Pistone, Human ...

⁷⁴ Attard, Richard, (2011.), Classification of Tax Disputes, Human Rights Implication, 410. -411., u Maduro, Kofler, Pistone, Human ..

⁷⁵ čl.6. st. 2. i 3. Konvencije

se njime postavio presedan za sve buduće slučajeve.⁷⁶ Protiv gospodina Bendenouna, koji se bavio prodajom starih novčića, umjetnina i dragog kamenja pokrenuta su tri postupka (carinski, porezni i kazneni) koji su se odvijali paralelno i koji su rezultirali dodatno utvrđenom poreznom obvezom kao kaznom koja je iznosila više od 50% novoutvrđenog poreza. Podnositelj se žalio da mu je pravo na pravično suđenje bilo povrijeđeno, jer mu tijekom postupka, nije bio dopušten uvid u spis unutar carinskog postupka. Nakon utvrđivanja da su porezni obveznici dužni postupati u dobroj vjeri, te da je država ovlaštena ih sankcionirati ako djeluju suprotno, Europski sud se upustio u ispitivanje postojanja Engelovih kriterija⁷⁷ odnosno mjerila koje je Sud razvio u istoimenom predmetu⁷⁸ kako bi se temeljem njih procijenilo da li konkretni slučaj potpada pod kazneni aspekt čl.6. st.1. Ta su mjerila sve do danas (od 1976.) ostala nepromijenjena i predstavljaju temeljno polazište za propitivanje primjenjivosti. U *Bendenoun protiv Francuske* Europski sud je utvrdio da se zakonska odredba kojom se propisuje porezna globa odnosi na sve građane u svojstvu poreznih obveznika, da svrha naplate porezne globe nije novčana naknada štete, već je svrha kažnjavanje koje služi odvratanju od ponavljanja djela, da su porezne globe nametnute općim pravnim pravilom i da je iznos globe značajan pri čemu njeno neplaćanje može dovesti do kazne zatvora.⁷⁹ Nijedna od navedenih karakteristika nije bila odlučujuća da bi se porezne globe podvele pod kazneni aspekt čl.6.st.1. međutim zajedno i kumulativno dovele su do toga da se globe karakteriziraju kao kazne, a sam postupak u kojem su izrečene podvede pod navedeni čl.6. st.1. (*Bendenoun test*).

Iako je nakon presude u predmetu *Bendenoun protiv Francuske* Sud u nekoliko predmeta⁸⁰ potvrdio ovo stajalište, razdoblje koje je uslijedilo označil je šarolika sudska praksa povodom utvrđivanja kaznene prirode porezne globe. Kumulativni pristup za koji se Sud odlučio u *Bendenoun protiv Francuske* napušten je u predmetu *Janosevic protiv Švedske*,⁸¹ u kojem se povreda utvrđivala putem Engelovih mjerila. Presuda sadrži detaljnu analizu klasifikacije dodatnih poreznih plaćanja, koju je dao švedski Vrhovni upravni sud nakon čega se Sud upustio u ispitivanje poreznih globa u svjetlu drugog i trećeg Engelova kriterija, prirode djela i težine sankcije. Nedostatak određenog oblika krivnje ne otklanja neophodno kaznenu prirodu sankcije. Ona je bila izrečena sa svrhom kažnjavanja i sprječavanja sličnih ponašanja u budućnost, a ne nadoknade štete državi, čime

⁷⁶ Vorobyeva, Natalia, (2019.), Protection of Taxpayers in European Convention of Human Rights, Keyeditore, 24.

⁷⁷ Prvo Engelovo mjerilo odnosi se na klasifikaciju djela, drugo na prirodu djela a treće na prirodu i težinu kazne.

⁷⁸ *Engel i drugi protiv Nizozemske*, presuda, br. 5100/71, 5101/71, 5334/72, 5370/72, 8.6.1976.

⁷⁹ *Bendenoun protiv Francuske*, st. 47.

⁸⁰ *A.P., M.P., T.P. protiv Švedske*, presuda, br. 19958/92, 29.8.1997., E.L., R.L., i J.O.L. protiv Švicarske, br. 201919/92, 29.8. 1997., J.B. protiv Švicarske, presuda, br. 31827/96, 3.5.2001.

⁸¹ *Janosevic protiv Švedske*, presuda, br. 34619/97, 23.7. 2002.

je drugo Engelovo mjerilo bilo zadovoljeno.⁸² Kaznena priroda sankcije također je bila utvrđena temeljem ozbiljnosti (prirode i visine) izrečenih sankcija. Iako nije postojala mogućnost izricanja kazne zatvora, Europski sud je utvrdio da taj element nije bio odlučujući kako bi se utvrdila kaznena priroda. Iako se činilo da će presuda u *Janosevic protiv Švedske* postaviti pravac daljnjeg razvoja prakse u pogledu kaznenopravne prirode sankcije u poreznim predmetima sukladno Konvenciji,⁸³ to se dogodilo tek presudom *Jussila protiv Finske*,⁸⁴ koja je u potpunosti podvukla crtu nedoumicama.

Činjenična pozadina slična je onoj u *Janosevic protiv Švedske*, jer je podnositelju zahtjeva tijekom poreznog nadzora utvrđena greška u vođenju računovodstvenih knjiga te mu je utvrđen novi iznos PDV obveze ali i dodatno plaćanje sankcija koje su iznosile 10% novoutvrđene porezne obveze. Podnositelj se žalio da u postupku nije ostvario pravo na pravično suđenje jer mu nije omogućeno pravo na javno saslušanje (*public hearing*). Suglasno sa stajalištima iznesenim u *Janosevic protiv Švedske*, Europski sud je i u ovom predmetu potvrdio stajalište da ozbiljnost sankcije nije relevantan kriterij koji je neophodno ispuniti kako bi sankcija imala kaznenopravnu prirodu.⁸⁵ Primjenjujući Englelova mjerila Sud je utvrdio: (1) da činjenica da su navedene sankcije u nacionalnom pravnom sustavu klasificirane kao dio fiskalnog sustava, ne otklanja njihovu kaznenopravnu prirodu sukladno Konvenciji i da to nije odlučujući kriterij za primjenu Konvencije, da su sankcije imale svrhu kažnjavanja i odvratanja poreznih obveznika od sličnih ponašanja u budućnosti, te da blaža priroda sankcije nije uklonila primjenu Konvencije.⁸⁶ Važnost stajališta iznesenih u ovoj presudi ogleda se u nekoliko čimbenika. Iako sva Engelova mjerila nisu bila zadovoljena, činjenica da je sankcija uspostavljena temeljem opće pravne norme, i ima svrhu kažnjavanja i odvratanja, čini je kaznenom u smislu čl.6.st.1. Konvencije. Ovim stajalištem Sud je iskoristio izricanje dodatnih poreznih plaćanja u poreznom postupku kao važan element kojim je djelomično oborio stajalište presude *Ferrazzini protiv Italije*. Ako porezni postupci uključuju određeni oblik sankcije, u vidu dodatnog plaćanja, specifična jamstva kaznenog aspekta⁸⁷ čl.6. st.1. će se moći primijeniti.

Klasifikacija poreznih globa kao sankcija kaznenopravne prirode predstavljalo je veliki iskorak u praksi Suda, pri čemu njen značaj nije bio ograničen samo na daljnje urušavanje Ferrazzinijeva diktuma nego i na područja⁸⁸ koja su bila

⁸² *Janosevic protiv Švedske*, st. 68.

⁸³ U presudi *Morel protiv Francuske* (presuda, br. 34130/96, 6.6.2000.), Sud je primijenio Bendenoun test, da bi nakon toga u presudi *Västberg Taxi Aktiebolag i Vulic protiv Švedske* (presuda, br. 36985/97, 23.7. 2002.) vratio se na nadograđene kriterije iz *Janosevic protiv Švedske*.

⁸⁴ *Jussila protiv Finske*, presuda, br. 73053/01, 23.11.2006.

⁸⁵ *Jussila protiv Finske*, st. 36.

⁸⁶ *Jussila protiv Finske*, st. 36. - 38.

⁸⁷ Više o postupovnim jamstvima iz kaznenog aspekta čl.6.st.1. Konvencije vidi u Dujmović, *Europska*, 95. - 115.

⁸⁸ Klasifikacija poreznih globa kao kaznenih sankcija utjecala je na utvrđivanje povrede čl. 4. Pr.7. Vidi više: *Ruotsalainen protiv Finske*, presuda, br. 13079/03, 16. 6. 2009.

izvan strogih parametara poreznih kontroverzi. Široko tumačenje kaznene sankcije sukladno Konvenciji materijalno je erodiralo nepovoljno tumačenje dano u *Ferrazzini protiv Italije*, te uspjelo zaobići neprimjenjivost čl.6. u poreznim predmetima.⁸⁹ Time su porezni obveznici dobili još jedno snažno sredstvo u ostvarivanju svojih prava.

6. LJUDSKA PRAVA KAO ELEMENT ZAŠTITE PRAVA POREZNIH OBVEZNIKA U BOSNI I HERCEGOVINI

6.1. Uvodno

Ljudska prava i njihova zaštita čine važan dio ustavnog poretka BiH. Posvećenost ljudskim pravima u ustavnom tekstu vidljiva je još u Preambuli gdje se navode načela i ostale moralne vrijednosti, koje se izravno odnose na ljudska prava: poštivanje ljudskog dostojanstva, slobode, jednakosti, pozivanja na mir, tolerancija i pomirenje.⁹⁰ Oblik i opseg njihove zaštite definirani su čl.II Ustava BiH, ali je njima zapravo prožet cijeli sadržaj Ustava. Ističući da će BiH i njeni entitetu osigurati najvišu razinu međunarodno priznatih prava, Ustav propisuje da se Konvencija, zajedno sa svojim protokolima, izravno primjenjuje u BiH, te da kao takva, ima primat nad svakim drugim pravom (zakonom).⁹¹ ⁹² S obzirom na činjenicu da promjena Ustava BiH nije dopuštena u dijelu koji se odnosi na umanjene zajamčenih prava, može se reći da je Ustav BiH jedan od rijetkih u suvremenoj ustavnoj praksi na najvišoj razini interakcije s međunarodnim dokumentima u oblasti ljudskih prava, pa štoviše i izuzetak kad je primjena međunarodnih dokumenata, prije svega Europske konvencije o zaštiti ljudskih prava i temeljnih sloboda, u pitanju.⁹³

Uz neosporan ustavni položaj Konvencije, kao posljedica njen izravne primjenjivosti, njene odredbe su samoizvršive, uslijed čega se pojedinci mogu pred nacionalnim sudovima izravno pozvati na njih bez potrebe daljnjih mjera od nacionalnih vlasti. Ustavni sud BiH predstavlja najviši institucijski jamac zaštite prava

⁸⁹ Attard, *The Classification ...*, 409.

⁹⁰ Nadaždin Defterdarević, Mirjana, (2019.), *Ljudska prava u kontekstu bosanskohercegovačke stvarnosti*, Godišnjak Pravnog fakulteta Univerziteta "Džemal Bijedić" u Mostaru - tematski broj s naučne konferencije Zaštita ljudskih prava u BiH, god. 3., br. III., 9

⁹¹ Čl. II/2 Ustava BiH

⁹² Više o položaju Konvencije unutar pravnog poretka BiH vidi: Vehabović, (2006.), *Odnos Ustava Bosne i Hercegovine i Evropske konvencije za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda*, ACIPS, 62-64, Ademović, Nedim, Marko Joseph, Marković, Goran (2012.), *Ustavno pravo Bosne i Hercegovine*, Fondacija Konrad Adenauer, 15

⁹³ Knežević, Zlatko, (2016.), *Odluke Europskog suda za ljudska prava i njihov utjecaj na standarde nacionalnih ustavnih sudova - praksa Bosne i Hercegovine*, 80, u: *Zbornik radova Regionalne konferencije ustavnih sudova Odluke Europskog/Evropskog suda za ljudska prava i njihov utjecaj na standarde nacionalnih sudova*, Ustavni sud BiH.

i sloboda zajamčenih kako Ustavom tako i Konvencijom. On je nadležan donositi konačne i obvezujuće odluke u pogledu primjene Konvencije i to čini kroz tzv. apelacijsku nadležnost. Ona postoji za sva pitanja, iz Ustava, koja se pojave na temelju presude bilo kojeg suda u BiH, odnosno sukladno odluci Ustavnog suda BiH⁹⁴, koja se odnose na ljudska prava i slobode utvrđene Ustavom ili Konvencijom.⁹⁵ Određivanje samog predmeta apelacije dosta je složeno, a trenutno izvan njenog dosega su samo odluke ustavnih sudova entiteta i opći akti. Široko se oslanjajući na praksu Europskog suda, ali primjenjujući ekstenzivno tumačenje, Ustavni sud BiH, uspio je svoj apelacijsku nadležnost proširiti i izvan okvira postavljenog konkretnom odredbom. Time je zaštiti ljudskih prava i temeljnih sloboda, sukladno Ustavu BiH ali i Konvenciji, osigurana sveobuhvatnija zaštita.

6.2. Posebnost poreznog sustava BiH i zaštita prava poreznog obveznika

Specifičnosti višerazinske organizacije vlasti u Bosni i Hercegovini, kako u političkom tako i u fiskalnom smislu,⁹⁶ izravno se odražavaju i na njen porezni sustav. Podijeljena nadležnost između entiteta i državne razine u pogledu oporezivanja, kao i složenost samog poreznog sustava u velikoj mjeri utječu na položaj poreznog obveznika, kao i na zaštitu njegovih prava u BiH. Navedena podjela nadležnosti stvara prepreke ujednačenoj zaštiti prava poreznih obveznika. Imajući u vidu da je nadležnost za neizravnim oporezivanjem dana državnoj razini,⁹⁷ dok za izravno oporezivanje nadležnost imaju entiteti, porezni obveznik se u praksi često nalazi u situaciji u kojoj njegova prava ovise o vrsti poreza odnosno razini koja ima nadležnost za oporezivanje. Tako su prava poreznih obveznika u pogledu PDV-a definirana Zakonom o PDV-u⁹⁸ i Zakonom o sustavu neizravnog oporezivanja,⁹⁹ uz primjenu Zakona o upravnom postupku BiH.¹⁰⁰ S druge strane, prava

⁹⁴ Odluka Ustavnog suda BiH U-62/01.

⁹⁵ Ako se ovo pitanje ne bi ograničilo samo na to, opravdano bi se moglo smatrati da Ustavni sud BiH, ovom nadležnošću prelazi okvire osnovnih ciljeva postojanja Ustavnog suda i da se svrstava u red redovnih sudova opće nadležnosti. Prema: Jašarbegović, Amra, (2019.), Predmet apelacije pred Ustavnim sudom BiH - normativni okvir i praksa Ustavnog suda BiH, Godišnjak Pravnog fakulteta Univerziteta "Džemal Bijedić" u Mostaru - tematski broj s naučne konferencije Zaštita ljudskih prava u BiH, God. 3., br. III., 132.

⁹⁶ V. Antić, Dinka, (2013.), Multi-level fiscal system in Bosnia and Herzegovina: evolution and coping with crisis, Financial Theory and Practice, 37(3), <http://www.fintp.hr/upload/files/ftp/2013/3/antic.pdf>

⁹⁷ Porezna reforma neizravnog oporezivanja započeta 2003. godine rezultirala je usvajanjem Zakona o sustavu neizravnog oporezivanja (ZSNO), Zakona o PDV-u (ZPDV) i Zakona o upravi za neizravno oporezivanje (ZUNO), čime su nadležnosti u pogledu PDV, carina i trošarina dodeljene državnoj razini.

⁹⁸ Zakon o PDV-u BiH, Sl.glasnik BiH, br.9/2005, 35/2005, 100/2008, 33/2017.

⁹⁹ Zakon o sustavu neizravnog oporezivanja BiH, Sl. glasnik BiH, br. 44/2003, 52/2004, 34/2007, 4/2008, 50/2008 i dr., 49/2009, 32/2013 i 91/2017.

¹⁰⁰ Zakon o upravnom postupku BiH, Sl. glasnik BiH, br. 29/2002, 12/2004, 88/2007, 93/2009, 41/2013 i 53/2016.

poreznih obveznika izravnih poreza, proizlaze iz entitetskih zakona o pojedinim oblicima poreza te zakona kojima su uređeni upravni postupci. Ovakvo uređenje u konačnici rezultira paralelizmom upravnih i upravnosudskih postupaka u kojima porezni obveznici nastoje zaštititi svoja prava pred različitim tijelima ovisno o vrsti porezne obveze u pitanju. Pri tome je neophodno istaknuti da Ustav BiH, osim proklamiranih ljudskih prava i sloboda, unutar čl.II ne sadrži odredbe koje se izravno ili neizravno mogle primjeniti na sustav oporezivanja, i koje bi poslužile Ustavnom sudu BiH kao temelj zaštite prava poreznih obveznika. Uloga ljudskih prava kao denominatora koherentije zaštite prava poreznih obveznika u BiH, kroz postojeću praksu Europskog suda ali i Ustavnog suda BiH mogle bi stvoriti pretpostavke za sveobuhvatniju, ujednačenu i učinkovitu zaštitu prava poreznih obveznika u BiH.

6.3. Porezni predmeti i zaštita ljudskih prava u praksi Ustavnog suda BiH

Ustavni sud BiH posljednja je instanca supsidijarne zaštite prava i sloboda ustanovljenih Ustavom. Kao institucija koja ima apelacijsku nadležnost u pogledu prava i sloboda zajamčenih Ustavom BiH, mora ukazati na povredu prava zajamčenih Europskom konvencijom, a samim tim i Ustavom. Istodobno, u obrazloženju svojih presuda, Ustavni sud BiH se poziva na svoja ranija stajališta ali i stajališta Europskog suda utvrđena kroz dosadašnju praksu.

Iako je posljednjih 20-tak godina Europski sud, kroz svoje presude, utvrdio niz prava poreznih obveznika, i time izravno utjecao na nacionalne sustave zaštite, djelovanje Ustavnog suda BiH u pogledu ljudskih prava u poreznim predmetima sve do nedavno bilo je skromno. Kad su u pitanju porezni predmeti o kojima je Ustavni sud BiH raspravljao povodom apelacije, baza odluka Ustavnog suda otkriva njih 309.¹⁰¹ Prava koja su u apelacijama bila navedena kao povrijeđena su: pravo na imovinu, pravo na pravično suđenje i pravo na učinkovit pravni lijek, što je i u skladu s praksom Europskog suda navedenom ranije. Meritornom odlučivanju Ustavni sud BiH je pristupio u svega 67 predmeta, dok je u 256 predmeta utvrđeno da do povrede ljudskih prava nije došlo. Kad je riječ o utvrđenim povredama na imovinu, kao najčešćem temelju, preokret u praksi Ustavnog suda BiH dogodio se u predmetu *Swietelsky Baugesellschaft m.b.H.*¹⁰² u kojoj je utvrđena povreda apelantovog prava na imovinu kad su tijela uprave i sudove odbili njegov zahtjeva za isplatu zateznih kamata za nepravodobno izvršene povrate PDV-a, primjenjujući proizvoljno relevantne propise, zbog čega se ne može zaključiti da je miješanje bilo zakonito. U konkretnom slučaju radilo se o proizvoljnom miješanju u pravo na imovinu, zbog primjene roka od 6 mjeseci iz Zakona o postupku neizravnog oporezivanja u situaciji kada je Zakonom o PDV-u propisan drukčiji

¹⁰¹ Bazi podatak je pristupljeno 21.11.2022. godine, a ključna riječ bila je “porez”

¹⁰² AP -3548/18, 4.6.2020.

rok i za povrat i za kamatu. Prilikom razmatranja je li došlo do povrede Ustavni sud BiH referirao na relevantnu praksu Europskog suda u pogledu utvrđivanja legitimnih očekivanja¹⁰³ kao i praksu suda u predmetu *Eko-Elda AVEE protiv Grčke* u kojem je zauzet stav da odbijanje države da podnosiocu zahtjeva - trgovačkom društvu, plati kamatu kako bi nadoknadila kašnjenje u refundiranju poreza, koji je neispravno plaćen, u skladu sa čl.1. Pr.1.¹⁰⁴ Presuda u predmetu *Swietelsky Baugesellschaft m.b.H.* otvorila je nove mogućnosti zaštite prava poreznih obveznika utemeljene na postojećoj praksi Europskog suda, čime su i u BiH stvorene nove perspektive zaštite prava poreznih obveznika. Međutim iako su temeljem navedene presude Ustavnog suda BiH još u četiri predmeta¹⁰⁵ utvrđene povrede prava na imovinu zbog proizvoljne primjene propisa kod povrata plaćenih kamata, u praksi koja se uslijedila nakon toga, a koja se odnosila na povredu prava na imovinu, kao i ostalih ljudskih prava, i o kojoj je Ustavni sud BiH meritorno odlučivao, nije utvrđena nijedna povreda.¹⁰⁶ Štoviše, kad su u pitanju povrede prava na pravično suđenje, sukladno Ustav BiH, tako i Konvencije, Ustavni sud BiH prati stajalište Europskog suda da su porezi prerogativ javne vlasti i da su izvan domašaja čl.6.st.1. Konvencije. Međutim, navodeći relevantnu praksu, Ustavni sud BiH se ne poziva na presudu Suda u predmetu *Ferrazzini protiv Italije* iz 2000. godine,¹⁰⁷ niti propituje mogućnost primjene kaznenog aspekta čl. 6. st.1., u slučaju izricanja dodatnih poreznih plaćanja u obliku poreznih globa u konkretnim predmetima. Kako je primjena kaznenog aspekta prava na pravično suđenje kada su porezni predmeti u pitanju i dalje izostala, zaključit je da ovaj iskorak u praksi Europskog suda i novo sredstvo u ostvarivanju prava poreznih obveznika u BiH nije prepoznato. Ono bi omogućilo poreznim obveznicima korištenje postupovnih jamstava čl.6. st.1. Konvencije na koje se podnosiocima apelacije često pozivaju.

¹⁰³ *Jantner protiv Slovačke*, presuda, br. 39050/97. 4.3. 2003. i *Kopecký protiv Slovačke*, presuda VV, br. 44912/98, 28.9.2004.

¹⁰⁴ *Eko - Elda AVEE protiv Grčke*, presuda, br. 10162/02, 9. 3. 2006., st. 28.

¹⁰⁵ *Swietelsky AG - raniji naziv Swietelsky Baugesellschaft m.b.H.*, AP-4783/19, 03. 03. 2021., *Petrol BH Oil Company“ d.o.o. Sarajevo*, AP-1197/19, 28. 10. 2020. i AP-6434/18, 14. 10. 2020., AP-2702/18, 15. 07. 2020.

¹⁰⁶ AP-2968/20, 20. 04. 2022., AP-833/20, 16. 11. 2021., AP-1160/20, 20. 10. 2021., AP-3406/19, 09. 06. 2021., AP-4217/19, 09. 06. 2021.

¹⁰⁷ Ustavni sud BiH u ovim predmetima relevantnom praksom smatra presude Europskog suda u predmetima *X protiv Francuske (1983.)* i *Schouten i Meldrum protiv Nizozemske (1994.)*, nakon kojih je došlo do ujednačavanja sudske prakse.

7. Zaključak

Posljednjih tridesetak godina mnogo je postignuto na prepoznavanju i priznavanju prava poreznih obveznika, unutar čega je njihova veza s ljudskim pravima danas jasno utvrđena. Potvrđeno je to kako kroz teoriju, tako i praksu, nizom presuda Europskog suda, koje su u svom meritumu imale povredu temeljnih prava proizašlu iz različitih oblika poreznih sporova. Usprkos širokoj slobodi prosudbe koje države ugovornice i dalje imaju u kreiranju svojih poreznih politika, Europska konvencija, na način na koji je tumači Europski sud, uspjela je unaprijediti okvir unutar kojeg države realiziraju svoj fiskalni suverenitet ističući pojedina prava koja uživaju porezni obveznici. On sada sadrži niz jamstava koja omogućuju oporavanje pravila i postupaka država ugovornica u poreznim stvarima, kao i metoda koje koriste porezne vlasti u realizaciji svojih ovlaštenja.

Usprkos navedenom, neophodno je primijeniti da okvir koji pruža Konvencija pa tako prateća sudska praksa sadrži i niz nedostataka. Najveći se ogleda u nemogućnosti primjene građanskog aspekta čl. 6.st.1. Konvencije na porezne sporove. uslijed čega su poreznim obveznicima uskraća najosnovnija postupovna prava. Iako je navedena nemogućnost u određenoj mjeri erodirana liberanim tumačenjem konvencijskog koncepta "kaznene optužbe" i primjenom kaznenog aspekta čl.6.st1. Konvencije, kao i širenjem domašanja građanskog aspekta navedenog članka na određena prava i obveze fiskalne naravi (doprinose), promjena postojećeg stajališta Europskog suda u pogledu primjenjivosti prava na pravično suđenje i dalje se zagovara i očekuje. Stoga, iako često nekoherentno, djelovanje Europskog suda na afirmaciji prava poreznih obveznika posljednjih 30-tak godina nikako nije bez učinka.

Kao posljedica neospornog ustavnog položaja Europske konvencije u BiH te značaja koji ljudska prava i temeljne slobode imaju u ustavnom poretu BiH, njihova uloga u zaštiti prava poreznih obveznika još uvijek je relativno skromna. Iako Ustavni sud BiH kao najviši institucijski jamac zaštite prava i sloboda zajamčenih Ustavom BiH tako i Konvenciji, osigurava sveobuhvatnu zaštitu ljudskih prava, u području poreznih sporova ona je i dalje nekoherenta. Posljedica je to kako složenosti poreznog sustava tako i podijeljene nadležnosti u pogledu oporazivanja, između entiteske i države razine vlasti. Ona u praksi rezultira stanjem u kojem opseg zaštite prava poreznih obveznika ovise o vrsti poreznog oblika na koji se obveza odnosi, kao i mjestu njezina nastanka. Ovakvo uređenje u konačnici dovodi do paralelizma upravnih i upravnosudskih postupaka u kojima porezni obveznici nastoje zaštititi svoja prava pred različitim tijelima ovisno o vrsti porezne obveze u pitanju. Uslijed svega navedenog uloga ljudskih prava, kao zajedničkog denominatora zaštite prava poreznih obveznika postaje još važnija. Ujedinjenom praksom Ustavnog suda BiH, koja se oslanjanja na usvojena stajališta Europskog suda omogućili bi se novi smjerovi razvoja zaštite prava poreznih obveznika u BiH, na način kako je to učinjeno i u drugim državama članicama Konvencije.

Literatura

a) Knjige/poglavlja u knjigama/članci

1. Ademović, N., Marko, J., Marković, G. (2012.), USTAVNO PRAVO BOSNE I HERCEGOVINE, Fondacija Konrad Adenauer.
2. Antić, D., (2013.), "MULTI-LEVEL FISCAL SYSTEM IN BOSNIA AND HERZEGOVINA: EVOLUTION AND COPING WITH ECONOMIC CRISIS". Financial Theory and Practice, 37 (3), str. 279. - 310. <http://www.fintp.hr/upload/files/ftp/2013/3/antic.pdf>
3. Attard, R., (2011.), Classification of Tax Disputes, Human Rights Implications, str. 97. - 410., u: Kofler, G., Poiares Maduro, M., Pistone, P. (eds.), (2011.), HUMAN RIGHTS AND TAXATION IN EUROPE AND THE WORLD, IBFD, Amsterdam.
4. Attard, R., (2020.), Can Procedural Human Rights Apply to Tax Matters? A Thought-Provoking Question, str. 135. - 150., u: Pistone, P. (ed), (2020.), TAX PROCEDURES, EALTP International Tax Series Volume 18., IBFD.
5. Baker, P. (2012.), RETROACTIVE TAX LEGISLATION, International Taxation, ILA, Vol. 6., str. 780. - 785.
6. Baker, P. (2021.), 60 YEARS OF THE EUROPEAN CONVENTION ON HUMAN RIGHTS AND TAXATION, European taxation, 12/2021.
7. Baker, P., (2000.), TAXATION AND EUROPEAN CONVENTION ON HUMAN RIGHTS, British Tax Review (BTR), Vol. 4., str. 211. - 377.
8. Baker, P., (2001.) THE DECISION IN FERRAZZINI: TIME TO RECONSIDER THE APPLICATION OF THE EUROPEAN CONVENTION ON HUMAN RIGHTS TO TAX MATTERS, INTERTAX, Vol. 29., Issue 11., str. 360. - 361.
9. Baker, P., (2001.), SHOULD ARTICLE 6 ECHR (CIVIL) APPLY TO TAX PROCEEDINGS, INTERTAX, Vol. 29., Issue 6-7, str. 205. - 211.
10. Baker, P., (2010.), Double Taxation Convention and Human Rights, str. 63. - 77., u: Bakker, A., Kloosterhof, S. (eds.), TAX RISK MANAGEMENT FROM RISK TO OPPORTUNITY, IBFD.
11. Baker, P., (2012.), RECENT TAX CASES OF THE EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS, European Taxation, 12/2012., str. 584. - 586.
12. Bentley, D., (2007.), TAXPAYERS' RIGHTS: THEORY, ORIGIN AND IMPLEMENTATION, Kluwer Law International.
13. De Flora, M. G., (2011.), A New Vision on Exercising Powers and the Right to Fair Trial in Judicial Tax Procedures under Art. 6. ECHR, str. 411.- 424. u: Kofler, G., Poiares Maduro, M., Pistone, P. (eds.), (2011.), HUMAN RIGHTS AND TAXATION IN EUROPE AND THE WORLD, IBFD.
14. Dujmović, A. (2021.), EUROPSKA KONVENCIJA ZA ZAŠTITU LJUDSKIH PRAVA I TEMELJENIH SLOBODA I PRAVA POREZNIH OBVEZNIKA, Mostar

15. Fortsakis, T. P., (2011.), Will the “Europeanization” of tax law through Individual rights influence the content of the concept of tax? Will it Influence our perception of the taxpayer? Will it gradually bring about changes In our current perception of tax law?, str. 95. - 104., u: Kofler, G., Poiares Maduro, M., Pistone, P. (eds.), (2011), HUMAN RIGHTS AND TAXATION IN EUROPE AND THE WORLD, IBFD, Amsterdam.
16. Gadžo, S. i Žunić Kovačević, N. (2019.), RETROAKTIVNA PRIMJENA PRAVILA O PROBOJU PRAVNE OSOBNOSTI U POREZNIM STVARIMA: ANALIZA UPRAVNOSUDSKE I USTAVNOSUDSKE PRAKSE. Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, 40 (1), str. 345. - 378. <https://doi.org/10.30925/zpfsr.40.1.13>
17. Gribnau, H., (2013.), Legal certainty: a matter of principle, str. 69. - 94., u: Gribnau, H., Pauwels, M., (eds.), (2013.), RETROACTIVITY OF TAX LEGISLATION, Amsterdam: EATLP / IBFD.
18. Gutmann, D., (2011.), Taking Human Rights Seriously: Some Introductory Words on Human Rights, Taxation and the EU, str. 105. - 112., u: Kofler, G., Poiares Maduro, M., Pistone, P. (eds.), (2011.), HUMAN RIGHTS AND TAXATION IN EUROPE AND THE WORLD, IBFD, Amsterdam.
19. Jašarbegović, A., (2019.), PREDMET APELACIJE PRED USTAVNIM SUDOM BIH – NORMATIVNI OKVIR I PRAKSA USTAVNOG SUDA BIH, Godišnjak Pravnog fakulteta Univerziteta “Džemal Bijedić” u Mostaru - Tematski broj s naučne konferencije Zaštita ljudskih prava u BiH, god. 3., br. III., str. 130. - 148.
20. Jelčić, B., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., (2002.), FINANCIJSKO PRAVO I FINANCIJSKA ZNANOST, Narodne novine, Zagreb.
21. Knežević, Z., (2016.), ODLUKE EUROPSKOG SUDA ZA LJUDSKA PRAVA I NJIHOV UTJECAJ NA STANDARDE NACIONALNIH USTAVNIH SUDOVA - PRAKSA BOSNE I HERCEGOVINE, Zbornik radova Regionalne konferencije ustavnih sudova Odluke Europskog/Evropskog suda za ljudska prava i njihov utjecaj na standarde nacionalnih sudova, Ustavni sud BiH.
22. Kofler, G., Pistone, P., „General Report“, str. 3. - 36., u: Kofler, G., Poiares Maduro, M., Pistone, P. (eds.), (2011.), HUMAN RIGHTS AND TAXATION IN EUROPE AND THE WORLD, IBFD.
23. Kokott, J., Pistone, P., Merkouris, P., (2020.), ILA Study Group on International Tax Law: THE PROTECTION OF TAXPAYERS’ RIGHTS IN INTERNATIONAL LAW – PRELIMINARY REPORT 2020. Dostupno na: <https://ila.vettoreweb.com/Storage/Download.aspx?DbStorageId=7327&StorageFileGuid=e0a92d5c-b731-4f8c-8840-3ca05a0df54d>
24. Krijan, P., (1998.), UPRAVNI POSTUPAK I UPRAVNI SPOR, Mostar.
25. Lasagni, G., Mirandola, S. (2019.), The European *ne bis in idem* at the Crossroads of Administrative and Criminal Law EuCrim, Iss. 2., 126 -135.
26. Nadaždin Defterdarević, M., (2019.), LJUDSKA PRAVA U KONTEKSTU BOSANSKOHERCEGOVAČKE STVARNOSTI, Godišnjak Pravnog fakul-

- teta Univerziteta "Džemal Bijedić" u Mostaru - Tematski broj s naučne konferencije Zaštita ljudskih prava u BiH, god. 3., br. III., str. 7. - 22.
27. Omejec, J., (2014.), KONVENCIJA ZA ZAŠTITU LJUDSKIH PRAVA I TEMELJNIH SLOBODA U PRAKSI EUROPSKOG SUDA ZA LJUDSKA PRAVA - STRASBOURŠKI ACQUIS, DRUGO DOPUNJENO IZDANJE, Novi informator, Zagreb.
 28. Pauwels, M., Retroactive and Retrospective Tax Legislation: A Principle-Based Approach; a Theory of 'Priority Principles of Transitional Law' and 'The Method of the Catalogue of Circumstances' (2013.), str. 95. - 116., u: Gribnau, H., Pauwels, M., (eds.), RETROACTIVITY OF TAX LEGISLATION, Amsterdam, EATLP / IBFD
 29. Popović, Dejan, (2018.) PORESKO PRAVO, Univerzitet u Beogradu – Pravni fakultet, Beograd,
 30. PRAVNI LEKSIKON, Leksikografski zavod Miroslav Krleža, Zagreb.
 31. Schabas, W. A., (2016.), THE EUROPEAN CONVENTION ON HUMAN RIGHTS, A COMMENTARY, Oxford University Press, Oxford.
 32. Stebbing, Ch., (2009.), THE VICTORIAN TAXPAYER AND THE LAW_A STUDY IN CONSTITUTIONAL CONFLICT, Cambridge University Press.
 33. Valente, P., (2017.), A EUROPEAN TAXPAYERS' CODE, Intertax, Volume 45, Issue 12, str. 807. - 815.
 34. Van Dijk, P., van Hoof, G. J. H., u suradnji s Heringa, A. W. i drugi, (2001.), TEORIJA I PRAKSA EVROPSKE KONVENCIJE O LJUDSKIM PRAVIMA, Müller
 35. VariyChuck, E., (2001.), Case Law of the European Court of Human Rights on VAT Refund and its Importance for the Russian Judicial System, u: Kofler, G., Poiares Maduro, M., Pistone, P. (eds.), (2011.), HUMAN RIGHTS AND TAXATION IN EUROPE AND THE WORLD, IBFD, Amsterdam.
 36. Vehabović, F., (2006.), ODNOS USTAVA BOSNE I HERCEGOVINE I EVROPSKE KONVENCIJE ZA ZAŠTITU LJUDSKIH PRAVA I OSNOVNIH SLOBODA, ACIPS.
 37. Vitkauskas, D., Dikov, G., (2018.), ZAŠTITA PRAVA NA PRAVIČNO SUĐENJE PO EVROPSKOJ KONVENCIJI O LJUDSKIM PRAVIMA, PRIRUČNIK ZA PRAVNIKE PRAKTIČARE, Drugo izdanje, Strasbourg, Vijeće Europe.
 38. Vorobyeva, N., (2019), PROTECTION OF TAXPAYERS IN EUROPEAN CONVENTION OF HUMAN RIGHTS, Keyeditore.
 39. Wattel, P.J. (2016.), "Ne bis in idem and tax offences", 167 -217., u: van Bockel, Bas, (ed.), NE BIS IN IDEM IN EU LAW, Cambridge University Press.

b) Praksa konvencijskih tijela

1. *A i B protiv Norveške*, presuda, br. 24130/11 i br. 29758/11, 15.11.2016.
2. *A.P., M.P., T.P. protiv Švedske*, presuda, br. 19958/92, 29.8.1997.
3. *Arnaud i drugi protiv Francuske*, br. 23918/11, 36963/11, 36967/11, 369689/11, 36969/11 i 36971/11, 15. 1. 2015.
4. *Association Les Tremoins De Jehovah protiv Francuske*, presuda, br. 8916/05, 30.6. 2011.
5. *ATEV protiv Bugarske*, (odl.), br. 39689/05, 18.3.2014.
6. *Barford protiv Nizozemske*, br. 11508/85, 22.2.1989.
7. *Brito Ferrinho Bexiga Villa Nova protiv Portugala*, presuda, br. 69436/10, 1.12.2015.
8. *Bulves AD protiv Bugarske*, presuda, br.2991/03, 12.1.2009.
9. *Burden protiv Ujedinjenog Kraljevstva*, presuda VV, br. 13378/05, 29.4. 2008.
10. *Charalambos protiv Francuske*, presuda, br. 49210/99, 8.2.2000.
11. *D.C. protiv Italije* (presuda, br. 13120/87, 20.10.1992.
12. *Di Belmonte protiv Italije (1)*, presuda, br. 72638/01, 16. 3. 2010.
13. *Di Belmonte protiv Italije (2)*, (odl.), br. 72665/01, 3.6.2004.
14. *E i GR protiv Austrije*, br. 9781/82., 37 D.R. 42
15. *E.L., R.L., i J.O.L. protiv Švicarske*, br. 201919/92, 29.8. 1997.
16. *Eko - Elda AVEE protiv Grčke*, presuda, br. 10162/02, 9. 3. 2006.
17. *Engel i drugi protiv Nizozemske*, presuda, br. 5100/71, 5101/71, 5334/72, 5370/72, 8.6.1976.
18. *Euromak Metal DOO protiv Bivše Jugoslavenske Republike Makedonije*, presuda, br. 168039/14, 14.6. 2018.)
19. *Ferrazzini protiv Italije*, presuda VV, br. 44759/98., 12.7.2001.
20. *Finkelberg protiv Latvije*, (odl.), br. 55091/00, 18. 10. 2001.
21. *Hentrich protiv Francuske* (presuda,br. 13616/88, 22. 9. 1994.
22. *Huitson protiv Velike Britanije* (odl.), br. 50131/12, 13.1.20
23. *Intersplav protiv Ukrajine*, presuda, br. 803/02, 9.1.2007.
24. *J.B. protiv Švicarske*, presuda, br. 31827/96, 3.5.2001.
25. *James i drugi protiv Ujedinjenog Kraljevstva*, presuda, br. 8793/79, 21.2. 1986.
26. *Janosevic protiv Švedske*, presuda, br. 34619/97, 23.7. 2002.
27. *Jantner protiv Slovačke*, presuda, br. 39050/97. 4.3. 2003.
28. *Jussila protiv Finske*, presuda, br. 73053/01, 23.11.2006.
29. *König protiv Njemačke*, presuda, br. 6232/73, Serija A, br.27., 28.6.1978.
30. *Kopecký protiv Slovačke*, presuda VV, br. 44912/98, 28.9.2004.
31. *Lucky Dev protiv Švedske*, presuda, br. 7356/10, 27.11.2014.
32. *M. A. i 34 drugih protiv Finske*, (odl.), br. 27793/98, 10.6.2003.
33. *Morel protiv Francuske*, presuda, br. 34130/96, 6.6.2000.

34. *National Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society protiv Velike Britanije*, presuda, br. 21393/93, 21449/93 i 21675/93, 23. 10. 1997.
35. *Nazarev i drugi protiv Bugarske*, (odl.), br. 26653/05. i dalje, 25.1. 2011.
36. *Othymnia Investment VB protiv Nizozemske*, presuda, br. 75292/10, 16.6.2015.,
37. *Ruotsalainen protiv Finske*, presuda, br. 13079/03, 16. 6. 2009.
38. *Satakunnan Markkinapörssi OY i Satamedia protiv Finske*, presuda VV, br. 931/13, 27.6.2017.
39. *Schouten i Meldrum protiv Nizozemske*, presuda, Serija A, br. 304., 9.12.1994.
40. *Sivananda de Yoga Vedanta protiv Francuske*, br. 17522/90, odluka, 11.1.1992. D.R.72
41. *Špaček s.r.o. protiv Češke Republike*, presuda, br. 26449/98, 9.11.1999.
42. *Sporrong i Lönnrth protiv Švedske*, presuda, br. 71571/75, 71527/75, 23.9.1982.
43. *Västberg Taxi Aktiebolag i Vulic protiv Švedske*, presuda, br. 36985/97, 23.7.2002.
44. *Vidar S. A. i Opergrup protiv Španjolske*, presuda, br. 4160/98 i 41775/98 ECHR, 1999-V
45. *X protiv Njemačke*, br. 551/59, ECHR, 31.5.1959.
46. *Éditions Périscope protiv Francuske*, presuda, br. 11760/85, Serie A, br. 234-B, 26.3.1992.

c) Ostala praksa

1. AP-4783/19, 03. 03. 2021.
2. AP-1197/19, 28. 10. 2020.
3. AP-6434/18, 14. 10. 2020.
4. AP-2702/18, 15. 07. 2020.
5. AP-2968/20, 20. 04. 2022.
6. AP-833/20, 16. 11. 2021.
7. AP-1160/20, 20. 10. 2021.
8. AP-3406/19, 09. 06. 2021.
9. AP-4217/19, 09. 06. 2021.

Ana Dujmović, Ph.D., associate professor

Faculty of Law, University of Mostar

Mag. Iur. Doris Popović, teaching assistant

Faculty of Law, University of Mostar

HUMAN RIGHTS AS AN ELEMENT OF UNIFORM PROTECTION OF THE RIGHTS OF TAXPAYERS IN BOSNIA AND HERZEGOVINA

Abstract: Over the last three decades, much has been done in recognizing the rights of taxpayers. The progress resulted in a clear determination of the connection between human rights and taxation. The application of international and national instruments and standards for the protection of human rights to tax issues has contributed to their better understanding and further affirmation. This has been confirmed both in theory and in practice by a series of judgments of the European Court of Human Rights. Despite the broad margin of appreciation that contracting states have in creating their own tax policies, the European Convention for the Protection of Human Rights, as interpreted by the European Court in its judgments, improved the framework within which states can realize their fiscal sovereignty. Today, it contains a series of guarantees that enable the applicant to challenge before the Court the rules and procedures of the contracting states in tax matters, as well as the methods used by the tax authorities in the realization of fiscal powers.

The aim of this article is to examine the application of the provisions of the European Convention on the protection of taxpayers rights, and to determine the achieved level of protection by analyzing the judgments of the European Court. Considering the special position of the European Convention in the constitutional order of Bosnia and Herzegovina, in the second part of the article, based on the analysis of the judgments of the Constitutional Court of Bosnia and Herzegovina, the role of human rights and the practice of the European Court in protecting the rights of taxpayers will be examined and it will be determined whether human rights and the practice of the European Court can be used as an element of achieving a more coherent protection of the rights of taxpayers in Bosnia and Herzegovina.

Keywords: human rights, taxpayers' rights, European Convention for the Protection of Human Rights, European Court of Human Rights.