

Ustavni sud Bosne i Hercegovine u plenarnom sazivu, u predmetu broj **U-2/23**, rješavajući zahtjeve **Kantonalnog suda u Tuzli**, na temelju članka VI/3.(c) Ustava Bosne i Hercegovine, članka 57. stavak (2) točka b), članka 59. st. (1) i (3) Pravila Ustavnog suda Bosne i Hercegovine – prečišćeni tekst („Službeni glasnik Bosne i Hercegovine“ broj 94/14), u sastavu:

Valerija Galić, predsjednica

Mirsad Ćeman, dopredsjednik

Zlatko M. Knežević, dopredsjednik

Helen Keller, dopredsjednica

Seada Palavrić, sutkinja

Angelika Nußberger, sutkinja

Ledi Bianku, sudac

na sjednici održanoj 13. srpnja 2023. godine donio je

ODLUKU O DOPUSTIVOSTI I MERITUMU

Odlučujući o zahtjevima **Kantonalnog suda u Tuzli (sudac Predrag Krsmanović)** za ocjenu ustavnosti Zakona o Poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine“ br. 33/02, 28/04, 57/09, 40/10, 29/11 – odluka US, 27/12, 7/13, 71/14, 91/15 i 44/22),

utvrđuje se da su čl. 29. i 30. Zakona o Poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine“ br. 33/02, 28/04, 57/09, 40/10, 29/11 – odluka US, 27/12, 7/13, 71/14, 91/15 i 44/22) u skladu sa člankom II/3.(k) Ustava Bosne i Hercegovine i člankom 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda.

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

OBRAZLOŽENJE

I. Uvod

1. Kantonalni sud u Tuzli, sudac Predrag Krsmanović (u daljnjem tekstu: podnositelj zahtjeva), podnio je 8., 9. i 10. veljače 2023. godine Ustavnom sudu Bosne i Hercegovine (u daljnjem tekstu: Ustavni sud) zahtjeve za ocjenu ustavnosti čl. 29. i 30. Zakona o Poreznoj upravi Federacije Bosne i

Hercegovine („Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine“ br. 33/02, 28/04, 57/09, 40/10, 29/11 – odluka US, 27/12, 7/13, 71/14, 91/15 i 44/22; u daljnjem tekstu: Zakon o Poreznoj upravi).

2. Zahtjevi su evidentirani pod br. U-2/23, U-3/23 i U-4/23.

3. Podnositelj zahtjeva je podnoscima od 23. veljače 2023. godine dopunio zahtjeve traženom dokumentacijom.

II. Postupak pred Ustavnim sudom

4. Budući da se zahtjevima osporavaju iste odredbe Zakona o Poreznoj upravi, Ustavni sud je, u smislu članka 32. stavak (1) Pravila Ustavnog suda, donio odluku o spajanju predmeta br. U-2/23, U-3/23 i U-4/23 u kojima će voditi jedan postupak i donijeti jednu odluku pod brojem U-2/23.

5. Na temelju članka 23. Pravila Ustavnog suda, od Zastupničkog doma i Doma naroda Parlamenta Federacije Bosne i Hercegovine zatraženo je 23. veljače 2023. godine da dostave odgovore na zahtjev.

6. Bez posebnog zahtjeva Ustavnog suda, Vlada Federacije Bosne i Hercegovine (u daljnjem tekstu: Vlada) dostavila je odgovor na zahtjev 23. ožujka 2023. godine. Zastupnički dom i Dom naroda nisu dostavili odgovore.

III. Zahtjev

a) Navodi iz zahtjeva

7. Podnositelj zahtjeva navodi da je, nakon analize osporenih odredbi čl. 29. i 30. Zakona o Poreznoj upravi, zaključio „da postoji mogućnost da bi njihovom primjenom u konkretnim predmetima moglo doći do povrede prava na imovinu tužilaca, odnosno prava na pravično suđenje u vezi s pravom na imovinu“. U svezi s tim, podnositelj zahtjeva navodi da je porezni obveznik svaka osoba koja prema poreznim zakonima podliježe obvezi plaćanja bilo kojeg poreza, kazne ili kamate. Osim toga, porezni obveznik je i svaka druga osoba koja je u ime poreznog obveznika, prema poreznim zakonima, dužna platiti porez, kaznu ili kamatu. Podnositelj zahtjeva navodi da Zakon o Poreznoj upravi ne definira pojam solidarne odgovornosti, već da je taj pojam propisan člankom 414. Zakona o obligacijskim odnosima (u daljnjem tekstu: ZOO). Prema članku 414. ZOO-a svaki dužnik solidarne obveze odgovara vjerovniku za cijelu obvezu i vjerovnik može tražiti njezino ispunjenje od koga hoće, sve dok obveza ne bude potpuno ispunjena. Kada jedan solidarni dužnik ispuni obvezu, obveza prestaje i svi se dužnici oslobađaju obveze. Poreznim zakonima, kojim je propisana obveza plaćanja poreza, propisana je i pravna osnova za oporezivanje. Ta pravna osnova predstavlja, kako podnositelj zahtjeva ističe, opravdanje za miješanje u imovinu poreznog

obveznika. Prema mišljenju podnosioca zahtjeva, propisivanje i uspostavljanje solidarne odgovornosti za neplaćene porezne obveze pravne osobe trebalo bi biti utemeljeno na načelu da se solidarna odgovornost uspostavlja samo za one fizičke i pravne osobe koje, prema zakonu, ostvaruju određene pogodnosti. Stoga, podnositelj zahtjeva smatra da za uspostavljanje solidarne odgovornosti fizičke osobe koja nije porezni dužnik (npr. direktor u pravnoj osobi ili bilo koja druga odgovorna fizička osoba u toj pravnoj osobi) ne postoji razuman i opravdan javni interes. Naime, kako navodi, na temelju osporenih odredbi čl. 29. i 30. Zakona o Poreznoj upravi solidarna odgovornost fizičkih osoba za porezne obveze pravne osobe u kojoj rade propisuje se bez bilo kakvih uvjeta i bez uzimanja u obzir opravdanosti razloga za neplaćanje poreznih obveza pravne osobe.

8. Podnositelj zahtjeva je naveo da se u trenutnoj ekonomskoj situaciji gospodarski subjekti mogu naći u situaciji da ne mogu izmirivati porezne obveze, pa bi uspostavljanje solidarne odgovornosti direktora ili drugih odgovornih osoba moglo štetno utjecati i na „privredna zbivanja u širem smislu“. U svezi s tim je navedeno da bi se „malo fizičkih lica usudilo biti direktor ili drugo odgovorno lice u privrednim i drugim pravnim subjektima zbog rizika i mogućnosti da mogu biti solidarni dužnici za neplaćeni porez ili obavezne doprinose pravnog lica“. Podnositelj zahtjeva se pozvao na odredbu članka 45. Zakona o porezu na dohodak kojom su propisane kazne za porezni prekršaj, što ukazuje da se i bez uspostavljanja solidarne odgovornosti fizičkih osoba može postići naplata poreznih obveza na drugi način (pokretanjem prekršajnih, kaznenih ili drugih postupaka protiv odgovorne pravne osobe).

9. Nadalje, podnositelj zahtjeva se pozvao na Odluku Ustavnog suda Federacije BiH broj U-14/10 od 9. ožujka 2011. godine. Navedenom odlukom Ustavni sud Federacije BiH je odlučio o ustavnosti članka 29. Zakona o Poreznoj upravi („Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine“ br. 33/02, 28/04, 57/09 i 40/10). Naime, ovaj članak je propisivao da i osnivač pravne osobe solidarno odgovara za poreznu obvezu te pravne osobe dok se porezna obveza ne naplati u punom iznosu. Međutim, Ustavni sud Federacije je zaključio da nije u skladu s pravom na imovinu da osnivač pravne osobe bude solidarno odgovoran za neplaćene porezne obveze pravne osobe. U svezi s tim, podnositelj zahtjeva smatra da je Ustavni sud Federacije u navedenoj odluci „zanemario odredbe člana 5. stav 2. Zakona o privrednim društvima Federacije BiH“, kojim su propisani uvjeti za odgovornost vlasnika pravne osobe za obveze pravne osobe. Pitanje koje podnositelj zahtjeva posebno postavlja u zahtjevu za ocjenu ustavnosti je „može li Federalna porezna uprava sama voditi upravni postupak u kojem bi utvrđivala solidarnu odgovornost licima iz čl. 29. i 30. Zakona o

Poreznoj upravi ili taj postupak treba da pokrenu i vode društveno-političke zajednice koje su povjerioci poreza pred nadležnim sudom u parničnom postupku“.

b) Činjenice predmeta u povodu kojih su podneseni zahtjevi

10. Tužitelji u predmetima koji su bili razlog za podnošenje konkretnih zahtjeva za ocjenu ustavnosti bili su osnivači i direktori ili samo direktori pravnih osoba kojim je u razdoblju od 2012. do 2015. godine utvrđeno više poreznih obveza po osnovi različitih osnova u iznosima od 828,40 do 8.500,00 KM. Naime, budući da pravne osobe u kojim su tužitelji imali svojstvo osnivača i/ili direktora nisu platile porezne obveze, to je nadležni porezni ured protiv tih pravnih osoba donio rješenja o pokretanju prinudne naplate. Međutim, ni nakon što je pokrenuto više postupaka prinudne naplate, pravne osobe nisu izmirile porezni dug. Nakon toga je nadležni porezni ured tijekom 2016. i 2017. godine donio rješenja kojim je utvrdio da su tužitelji solidarno odgovorni za neplaćeni porezni dug pravne osobe, te im je naložio plaćanje duga. Tužitelji su protiv tih rješenja izjavili žalbe nadležnom poreznom organu. Budući da su žalbe odbijene, tužitelji su pred nadležnim sudom pokrenuli upravne sporove radi poništenja odluka organa uprave.

c) Odgovor na zahtjev

11. Vlada je navela da je pogrešno i nezakonito shvaćanje podnositelja zahtjeva da se solidarna odgovornost mora urediti Zakonom o Poreznoj upravi, odnosno da se takva odgovornost treba definirati prema načelu ostvarivanja određene pogodnosti i koristi kao razloga za obvezivanje na solidarnu odgovornost. Naime, kako je navedeno, institut solidarne odgovornosti je već definiran odredbama ZOO-a i on ne uključuje ostvarivanje pogodnosti i koristi na strani štetnika, već nastanak štete i određivanje odgovorne osobe za njezin nastanak. Mijenjanje karakteristika instituta solidarne odgovornosti dovelo bi do uvođenja novog oblika odgovornosti, koji nema uporište u odredbama ZOO-a kao *lex specialis*. Vlada smatra da bi uvođenje sasvim „novog instituta solidarne odgovornosti samo u svrhu naplate javnih prihoda bilo neopravdano miješanje u imovinu pojedinaca jer bi se primjenjivao neproporcionalan pristup države prema pojedincu, ali ne i obrnuto“. Pravni instituti solidarne odgovornosti i odgovornosti za štetu su *de iure* uređeni ZOO-om, pa nije bilo potrebe posebno ih uređivati i Zakonom o Poreznoj upravi. Ovi instituti se, kako Vlada navodi, „koriste kao mjera porezne discipline u kontekstu koji je primijenjen kod osporenih odredbi“.

12. Člankom 206. ZOO-a propisana je zajednička odgovornost za izmirenje štete i kriteriji za utvrđivanje odgovornosti. Profesionalna odgovornost direktora ili fizičke osobe za plaćanje, za štetu koju bi država (javni proračun) ili pravna osoba pretrpjeli zbog nezakonitog ili nepravilnog rada

odgovornih osoba, uspostavljena je na načelima iz članka 154. ZOO-a. Kod ovakvog vida odgovornosti štite se dva interesa. Kao prvo, štiti se pravo pravne osobe (primarnog poreznog dužnika) na naknadu štete u slučajevima nezakonitog ili nepravilnog rada odgovornih osoba u obavljanju dužnosti. S druge strane, radi se o zaštiti javnih prihoda koji pripadaju „proračunima u Federaciji BiH“. Pretpostavke odgovornosti solidarnog poreznog dužnika za porezni dug pravne osobe moraju se kumulativno ispuniti: a) nemogućnost naplate duga od poreznog obveznika primjenom svih mjera prinudne naplate (osporeni članak 29. stavak 1.) i b) dokazano postupanje odgovorne osobe koje ima obilježje zlouporabe prava (osporeni članak 30. stavak 2.). Uprava pravne osobe treba da brine o zakonitom poslovanju pravne osobe. Takva obveza uprave pravne osobe proistječe iz Zakona o gospodarskim društvima. Uprava pravne osobe nema samo obvezu pridržavati se propisa, već je dužna poduzimati mjere kojim se osigurava da društvo prema trećim osobama postupa zakonito.

13. Vlada je također istaknula da fizičke osobe koje ne poštuju zakon i načela struke i poslovnih običaja ne bi ni trebale biti dio uprave pravne osobe, niti u njima obavljati neku drugu odgovornu funkciju. Ukoliko bi se prekršajna sankcija poistovjetila s naplatom duga, prinudna naplata u postupku izvršenja bi izgubila svrhu. Stoga, promišljanje podnositelja zahtjeva da je vođenje prekršajnih i kaznenih postupaka svrsishodnije od uspostavljanja solidarne odgovornosti šteti poreznom sustavu iz kojeg se financiraju država i njezine funkcije. Vlada se pozvala na Odluku Ustavnog suda broj AP-5187/17 kojom je odbijena apelacija koja je pokretala isto činjenično i pravno pitanje u svezi s pravom na imovinu. Vlada je istaknula da je pravična ravnoteža uspostavljena pravnim lijekovima, kako bi se osiguralo da osporene odredbe i njihov utjecaj na pojedinačna prava nisu proizvoljno primijenjene.

IV. Relevantni propisi

14. **Zakon o Poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine** („Službene novine Federacije BiH“ br. 33/02, 28/04, 57/09, 40/10, 29/11 – odluka USFBiH, 27/12, 7/13, 71/14, 91/15 i 44/22). Za potrebe ove odluke koristi se neslužbeni prečišćeni tekst, sačinjen u Ustavnom sudu BiH, koji glasi:

Članak 1. st. (1) i (2)

Ovim Zakonom regulira se osnova za primjenu svih poreznih zakona, Zakona o jedinstvenom sustavu registracije, kontrole i naplate doprinosa, Zakona o fiskalnim sustavima i zakona o doprinosima u Federaciji Bosne i Hercegovine (u daljnjem tekstu: Federacija) i odnosnih podzakonskih akata, te definiraju određena prekršajna djela iz oblasti poreza i sankcija za ta djela.

Ovaj se zakon odnosi na provođenje i izvršavanje aktivnosti iz oblasti svih vrsta federalnih, kantonalnih, gradskih i općinskih poreza, doprinosa, pristojbi, posebnih naknada, članarina turističkih zajednica, članarina obrtničkih komora i novčanih kazni za porezne prekršaje.

Članak 4.

Porezna uprava je Federalna uprava u sastavu Ministarstva.

Poreznom upravom rukovodi direktor Porezne uprave (u daljnjem tekstu: direktor). Direktor ima zamjenika. Direktora i zamjenika direktora imenuje i razrješava Vlada Federacije, na prijedlog federalnog ministra financija (u daljnjem tekstu: ministar) na razdoblje od četiri godine sa mogućnošću novog imenovanja.

Porezna uprava je organizirana na dvjema razinama i to na razini Središnjeg ureda i razini kantonalnih poreznih ureda s pripadajućim poreznim ispostavama. U okviru ove globalne organizacijske strukture, odluke vezane za poslove sektora i drugih organizacijskih jedinica u svim uredima regulirat će se podzakonskim aktima.

Središnji ured Porezne uprave nalazi se u Sarajevu.

Direktor, uz suglasnost ministra, a po provedenoj proceduri utvrđenoj u poglavlju IV. Zakona o državnoj službi u Federaciji Bosne i Hercegovine ("Službene novine Federacije BiH", br. 29/03, 39/04, 54/04, 67/05 i 8/06), postavlja i razrješava rukovoditelje sektora unutar Središnjeg ureda, rukovoditelje kantonalnih poreznih ureda i šefove poreznih ispostava.

Članak 7.

Uposlenici, u okviru svojih ovlaštenja utvrđenih zakonima Federacije, imaju obveze i pravo da se:

- strogo pridržavaju svih zakona Federacije;*
- vode evidenciju o poreznim obveznicima;*
- utvrđuju poreznu obvezu poreznog obveznika na temelju njegove porezne prijave, njegovih poslovnih knjiga i evidencija kao i drugih dokaza, uključujući korištenje indicija kao dokaza sukladno članku 67. ovoga zakona;*

- *traže izvršavanje naloga za plaćanje, te u slučaju neplaćanja ili nepravilnog plaćanja, primjenjuju mjere, na zakonom propisani način, kako bi se osiguralo izvršenje ovih naloga;*
- *vrše inspekcijski nadzor sukladno odredbama poglavlja ovog zakona kojim se regulira inspekcijski nadzor, izvršavaju aktivnosti prisilne naplate sukladno odredbama poglavlja ovog zakona kojim se reguliraju procedure prisilne naplate i na drugi način primjenjuju sva ovlaštenja koja su im data u ovom zakonu ili bilo kojem drugom zakonu opće primjene u svim dijelovima Federacije;*
- *sukladno procedurama iz članka 8. ovoga zakona zahtijevaju od poreznih obveznika i drugih osoba da daju izjavu i predoče dokumente i druge informacije neophodne za sprovedbu poreznih zakona;*
- *sukladno procedurama iz članka 9. ovoga zakona, uđu u prostorije u kojima se nalaze ili bi se mogle nalaziti knjige i evidencije ili drugi predmeti potrebni za sprovedbu poreznih zakona, te da pregledaju te knjige i evidencije, uzimaju izvode, sačinjavaju kopije ili izuzimaju evidencije i knjige; u slučaju izuzimanja knjiga i evidencija, porezni obveznik i njegov zastupnik će imati pristup istim i dostavit će im se kopija dokumenata;*
- *tijekom inspekcijskog nadzora obavještavaju porezne obveznike o njihovim pravima i obvezama;*
- *obavještavaju porezne obveznike o postojećim porezima, procedurama i uvjetima plaćanja poreza, kao i o poreznim zakonima i podzakonskim aktima;*
- *pružaju obrazovne usluge o poreznim zakonima, te pravima i obvezama poreznih obveznika;*
- *poreznim obveznicima daju besplatne obrasce za porezne prijave;*
- *odnose se prema poreznim obveznicima i drugim osobama sa štovanjem i uvažavanjem;*
- *sprovode porezne istrage i prikupljaju informacije o mogućim poreznim prekršajima i kaznenim djelima te nadležnim organima podnose prijave u svezi poreznih prekršaja i kaznenih djela;*
- *izdaju prekršajne naloge za porezne prekršaje propisane ovim ili bilo kojim drugim poreznim zakonom;*

- *prosljeđuju informacije, uključujući porezne tajne, koje su otkrivene tijekom porezne istrage ili se za njih saznalo tijekom bilo koje pravne službene radnje koju vrše djelatnici Porezne uprave, nadležnim organima kada postoji sumnja da je počinjen prekršaj ili kazneno djelo;*
- *osobu koja je pod kaznenom istragom već na prvom ispitivanju obavijeste o djelu za koje se tereti i o temeljima optužbe;*
- *objave okolnosti počinjenih poreznih prekršaja ili kaznenih djela iz oblasti poreza i imena osuđenih počinitelja putem masovnih medija, a također otkriju počinitelje koji izbjegavaju istragu ili suđenje;*
- *koordiniraju aktivnosti sa sudovima i drugim nadležnim organima u svezi obustave početka postupka likvidacije, stečaja, reorganizacije ili poništavanja registracije pravne osobe ili organizacije za razdoblje do stotinu dvadeset (120) dana radi sprovedbe poreznih zakona;*
- *zatraže od nadležnih organa koji izdaju dozvole ili su ovlašteni da izdaju dozvole, a koji nisu nadležni za poreze, da okončaju ili odbiju izdavanje dozvola fizičkim osobama, fizičkim osobama registriranim kao poduzetnicima, te pravnim osobama ili organizacijama koji nisu izmirile svoje porezne obveze;*
- *koriste usluge stručnjaka ili vještaka za pomoć u istragama ili određivanju točnih poreznih obveza kada takvo stručno znanje nije dostupno u okviru poreznih organa;*
- *suraduju po poreznim pitanjima sa nadležnim organima u Republici Srpskoj i Distriktu Brčko;*
- *čuvaju porezne tajne, osiguraju da angažirani vještaci i stručnjaci ne otkrivaju porezne tajne i poštuju pravila o arhiviranju informacija o poreznim obveznicima;*
- *primjenjuju porezne odbitke ili vraćaju preplaćene porezne obveze;*
- *pruže zaštitu djelatnicima i uredima Porezne uprave;*
- *upotrijebe opravdanu silu kada je to potrebno za izvršavanje njihovih službenih dužnosti i da nose kratko vatreno naoružanje;*

- u postupku otkrivanja, istraživanja, sprječavanja, prikupljanja dokumentacije i prijavljivanja poreznih kaznenih djela poduzimaju sve mjere i radnje sukladno ovlaštenjima organa unutarnjih poslova predviđenih u odredbama Zakona o kaznenom postupku ("Službene novine Federacije BiH", broj 43/99), na način i pod uvjetima koji su propisani u tom zakonu. Procedure za poduzimanje navedenih mjera i radnji utvrdit će se podzakonskim aktom;
- surađuju s institucijama nadležnim za provođenje istraga s ciljem otkrivanja korupcije u poreznim organima;
- izdaju mišljenja i tumačenja za provedbu poreznih zakona koji moraju biti sukladni stavovima Ministarstva;
- vrše svoje dužnosti širom Federacije; i
- druge obveze i prava utvrđena ovim i drugim zakonima Federacije.

Uposlenicima poreznog organa nije dopušteno da budu u organima političkih stranaka, niti da budu u zakonodavnoj vlasti na bilo kojoj razini.

Članak 43.

Mjere prisilne naplate se definiraju kao mjere koje se poduzimaju da bi se osiguralo izmirenje porezne obveze. Procedure i uvjeti za njihovu primjenu propisat će se podzakonskim aktima.

Postupci prisilne naplate se mogu primjenjivati samo za onu poreznu obvezu za koju je uručen nalog za plaćanje od strane Porezne uprave sukladno članku 41. ovog zakona, a ta porezna obveza nije izmirena na vrijeme.

Nakon što poreznom obvezniku bude uručen nalog za plaćanje sukladno članku 3. stavak 1. točka (12) Zakona i ako porezna obveza ostane neplaćena, rukovoditelj mjerodavnog poreznog ureda donosi rješenje o pokretanju postupka prisilne naplate, a to se rješenje dostavlja poreznom obvezniku prije poduzimanja konkretnih mjera prisilne naplate.

Porezna uprava će svojim aktima odrediti informacije koje će biti uključene u rješenje o pokretanju postupka prisilne naplate.

Postupci prisilne naplate se mogu primjenjivati bilo kojim redoslijedom, a dva ili više postupaka se mogu primijeniti istodobno. Imovina fizičkih osoba koja se izuzima od mjera prisilne naplate je:

- *financijska pomoć od bilo koje vladine organizacije u Bosni i Hercegovini,*
- *osobna pokretna imovina, predmeti za domaćinstvo, odjevni predmeti, namještaj, gorivo i zalihe hrane u vrijednosti do 2.500,00 KM (vrijednost procjenjuje Porezna uprava),*
- *alat koji koristi majstor ili zanatlija za svoj posao, do vrijednosti od 1.000,00 KM (vrijednost određuje Porezna uprava),*
- *plaće u iznosu do 300,00 KM mjesečno,*
- *oprema za zaštitu od požara, lijekovi, medicinska oprema i medicinska pomoć.*

U primjeni mjera prisilne naplate, Porezna uprava može iskoristiti bilo koja ili sva prava koja su joj data po ovom zakonu.

Iznosi koji su naplaćeni prema ovom poglavlju, a koji prelaze iznos porezne obveze poreznog obveznika bit će predmetom poreznog odbitka ili povrata sukladno procedurama iz Poglavlja XIV.

Članak 44.

Postupak prisilne naplate počinje dan nakon dana kada je rok za plaćanje porezne obveze iz naloga za plaćanje istekao.

Ako je podnesena molba za odgođeno plaćanje ili plaćanje u ratama, postupak prisilne naplate se može obustaviti i pokreću se postupci koji se tiču odgađanja, kako je predviđeno ovim zakonom i podzakonskim aktima.

Članak 76.

Na rješenje Porezne uprave kojim se utvrđuje dodatno razrezana porezna obveza u postupku kontrole ili na poreznu prijavu koju je Porezna uprava podnijela u ime poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo žalbe.

Žalba se izravno predaje ili šalje poštom organu koji je donio prvostupanjsko rješenje u roku od osam (8) dana od dana prijema prvostupanjskog rješenja.

Kad prvostupanjski organ nađe da je podnesena žalba dopuštena, pravodobna i izjavljena od ovlaštene osobe, a pobijano rješenje nije sukladno zakonu zamijenio novim rješenjem, dužan je bez odgađanja, a najkasnije u roku od osam (8) dana od dana prijema žalbe, poslati žalbu Ministarstvu na rješavanje.

Ministarstvo, kao drugostupanjski organ, rješava po žalbi u roku od trideset (30) dana od dana prijema žalbe od strane prvostupanjskog organa.

Žalba odlaže izvršenje rješenja.

Članak 78.

Protiv rješenja drugostupanjskog organa, dopuštena je tužba mjerodavnom sudu u Federaciji.

Tužba mjerodavnom sudu u Federaciji podnosi se u roku od trideset (30) radnih dana od dana prijama rješenja drugostupanjskog organa.

Podnošenje tužbe mjerodavnom sudu u Federaciji ne odlaže izvršenje rješenja Porezne uprave.

15. **Zakon o gospodarskim društvima** („Službene novine Federacije BiH“ br. 81/15 i 75/21) u relevantnom dijelu glasi:

Članak 5.

(Odgovornost za obveze)

(1) Svaki član društva s neograničenom solidarnom odgovornošću i komplementar u komanditnom društvu odgovara za obveze društva neograničeno solidarno cjelokupnom svojom imovinom.

(2) Komanditor u komanditnom društvu, dioničar u dioničkom društvu i vlasnik udjela društva s ograničenom odgovornošću ne odgovara za obveze društva, osim kada:

- a) koristi društvo za postizanje osobnog cilja koji nije suglasan ciljevima drugih članova i društva u cjelini;*
- b) upravlja imovinom društva kao svojom imovinom;*
- c) koristi društvo za prijevaru ili oštećenje svojih vjerovnika;*

d) utječe na smanjenje imovine društva u svoju korist ili korist trećih osoba, ili utječe da društvo preuzme obveze iako je znao ili morao znati da društvo nije ili neće biti sposobno izvršiti svoje obveze.

16. **Zakon o obligacionim odnosima** („Službeni list SFRJ“ br. 29/78, 39/85, 45/89 i 57/89, „Službeni list RBiH“ br. 2/92, 13/93 i 13/94 i „Službene novine FBiH“ br. 29/03 i 42/11). Za potrebe ove odluke koristi se neslužbeni prečišćeni tekst propisa sačinjen u Ustavnom sudu BiH, kako je objavljen u službenim glasilima jer nije objavljen na svim službenim jezicima i pismima, a koji u relevantnom dijelu glasi:

Osnovi odgovornosti

Član 154.

- (1) Ko drugome prouzrokuje štetu dužan je naknaditi je, ukoliko ne dokaže da je šteta nastala bez njegove krivice.*
- (2) Za štetu od stvari ili delatnosti, od kojih potiče povećana opasnost štete za okolinu, odgovara se bez obzira na krivicu.*
- (3) Za štetu bez obzira na krivicu odgovara se u drugim slučajevima predviđenim zakonom.*

Šteta

Član 155.

Šteta je umanjenje nečije imovine (obična šteta) i sprečavanje njezina povećanja (izmakla korist), a i nanošenje drugom fizičkog ili psihičkog bola ili straha (nematerijalna šteta).

Član 166.

Ako pored roditelja odgovara za štetu i dete, njihova je odgovornost solidarna.

Solidarna odgovornost

Član 206.

- (1) Za štetu koju je više lica prouzrokovalo zajedno, svi učesnici odgovaraju solidarno.*
- (2) Podstrekač i pomagač, kao i onaj koji je pomogao da se odgovorna lica ne otkriju odgovaraju solidarno sa njima.*

(3) Solidarno odgovaraju za prouzrokovanu štetu i lica koja su je prouzrokovala radeći nezavisno jedno od drugog, ako se ne mogu utvrditi njihovi udeli u prouzrokovanoj šteti.

(4) Kad je nesumnjivo da je štetu prouzrokovalo neko od dva ili više određenih lica koja su na neki način međusobno povezana, a ne može se utvrditi koje je od njih štetu prouzrokovalo, ta lica odgovaraju solidarno.

Član 207.

Naručilac i izvođač radova na nepokretnosti solidarno odgovaraju trećem licu za štetu koja mu nastane u vezi sa izvođenjem radova.

Sadržina solidarnosti dužnika

Član 414.

(1) Svaki dužnik solidarne obaveze odgovara poveriocu za celu obavezu i poverilac može zahtevati njeno ispunjenje od koga hoće sve dok ne bude potpuno ispunjena, ali kad jedan dužnik ispuni obavezu, ona prestaje i svi se dužnici oslobađaju.

(2) Od više solidarnih dužnika, svaki može dugovati sa drugim rokom ispunjenja, pod drugim uslovima i uopšte sa različitim odstupanjima.

Prebijanje

Član 415.

(1) Svaki solidarni dužnik može se pozvati na prebijanje koje je izvršio njegov sadužnik.

(2) Solidarni dužnik može potraživanje svoga sadužnika prema poveriocu prebiti sa povjeriočevim potraživanjem, ali samo za onoliko koliko iznosi deo duga tog sadužnika u solidarnoj obavezi.

Solidarna odgovornost nalogoprimca

Član 757.

Ako je vršenje nekog posla povereno nekolicini istim nalogom da ga zajednički vrše, oni odgovaraju solidarno za obaveze iz tog naloga, ako što drugo nije ugovoreno.

*Solidarna odgovornost nalogodavca**Član 764.*

Ako je više njih poverilo nalogoprimcu izvršenje naloga, oni mu odgovaraju solidarno.

*Solidarnost jemaca**Član 1005.*

Više jemaca nekog duga odgovaraju solidarno, bez obzira na to da li su jemčili zajedno, ili se svaki od njih obavezao prema poveriocu odvojeno, izuzev kada je ugovorom njihova odgovornost uređena drukčije.

*Pravo jemca jednog solidarnog dužnika**Član 1014.*

Jemac jednog od više solidarnih dužnika može zahtevati od bilo koga od njih da mu naknadi ono što je isplatio poveriocu, kao i troškove.

17. **Zakon o porezu na dohodak** („Službene novine Federacije BiH“ br. 10/08, 9/10, 44/11, 7/13 i 65/13) u relevantnom dijelu glasi:

Članak 45.

Fizičke i pravne osobe i organizacije koje prouzroče povrjedu odredbi ovoga Zakona ili propuste da ih ispoštuju, podliježu odgovarajućoj kazni za porezni prekršaj koja je propisana čl. 80. do 94. Zakona o Poreznoj upravi.

18. **Odluka Ustavnog suda Federacije BiH broj U-14/10 od 9. ožujka 2011. godine o ustavnosti članka 16. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o poreznoj upravi** („Službene novine Federacije BiH“ broj 40/10) u relevantnom dijelu glasi:

„[...] Konfuzija u tom pravcu, koja je nastala prvenstveno zbog oprečnih odredbi Zakona o izmjenama i dopunama i Zakona o privrednim društvima, kao i nepropisivanje u Zakonu o izmjenama i dopunama uvjeta odgovornosti osnivača-fizičkih osoba, dovodi u pitanje test zakonitosti, odnosno ispunjavanje uvjeta zakonitosti pri miješanju države u imovinu pojedinca. [...]

Imajući u vidu navedeno, mišljenje je Ustavnog suda Federacije da se Zakonom o izmjenama i dopunama ne može proširivati odgovornost osnivača - fizičkih osoba

mimo odgovornosti utvrđene Zakonom o privrednim društvima“ (ibid. tačka 11.).
[...]

Izvršavajući odluku Ustavnog suda Federacije BiH, Parlament Federacije BiH je usvojio Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o poreznoj upravi („Službene novine Federacije BiH“, broj 27/12 od 28. ožujka 2012. godine), te su iz teksta članka 29. stavka (1) alineje 1. Zakona o poreznoj upravi brisane riječi: „ili osnivač“.

V. Dopustivost

19. Pri ispitivanju dopustivosti zahtjeva Ustavni sud je pošao od odredbi članka VI/3.(c) Ustava Bosne i Hercegovine.

20. Članak VI/3.(c) Ustava Bosne i Hercegovine glasi:

c) Ustavni sud će imati nadležnost za pitanja koja mu podnese bilo koji sud u Bosni i Hercegovini, a koja se tiču toga je li neki zakon o čijoj valjanosti ovisi njegova odluka sukladno ovom Ustavu, s Europskom konvencijom za ljudska prava i temeljne slobode i njezinim protokolima, ili sa zakonima Bosne i Hercegovine; ili koja se tiču postojanja ili djelokruga nekog općeg pravila međunarodnog javnog prava koje je bitno za odluku suda.

21. Zahtjev za ocjenu ustavnosti podnio je Kantonalni sud u Tuzli (sudac Predrag Krsmanović), čime je ispunjen prvi uvjet iz članka VI/3.(c) Ustava Bosne i Hercegovine, što znači da je zahtjev podnijela ovlaštena osoba iz članka VI/3.(c) Ustava Bosne i Hercegovine (vidi Ustavni sud, Odluka o dopustivosti i meritumu broj U-5/10 od 26. studenog 2010. godine, toč. 7.–14., objavljena u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine“ broj 37/11 i dostupna na www.ustavnisud.ba).

22. Imajući u vidu odredbe članka VI/3.(c) Ustava Bosne i Hercegovine i članka 19. stavak (1) Pravila Ustavnog suda, Ustavni sud smatra da je ovaj zahtjev dopustiv zato što ga je podnio ovlašteni subjekt, te stoga što ne postoji nijedan formalni razlog iz članka 19. stavak (1) Pravila Ustavnog suda zbog kojeg zahtjev ne bi bio dopustiv.

VI. Meritum

23. Podnositelj zahtjeva smatra da osporene odredbe čl. 29. i 30. Zakona o Poreznoj upravi nisu u skladu sa člankom II/3.(e) i člankom II/3.(k) Ustava Bosne i Hercegovine, odnosno u skladu sa člankom 6. Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda (u daljnjem tekstu: Europska konvencija) i člankom 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju.

24. Osporeni članci **Zakona o Poreznoj upravi** glase:*Članak 29.*

Fizička osoba je odgovorna za porez, kaznu ili kamatu koju pravna osoba, ili druga organizacija ne obustavi pravilno ili ne naplati, odnosno ne izvrši uplatu na odgovarajući račun:

- ako je ta fizička osoba direktor pravne osobe ili organizacije, ili*
- ako je to fizička osoba ovlaštena raspolagati sredstvima ili odobravati trošenje sredstava pravne osobe ili organizacije.*

Porezna obveza pravne osobe ili organizacije za koju su fizička osoba ili fizičke osobe odgovorne sukladno ovom članku bit će solidarna odgovornost pravne osobe ili organizacije i fizičke osobe ili fizičkih osoba dok se porezna obveza ne naplati u punom iznosu od bilo koje solidarno odgovorne osobe. Porez, kazna i kamata ni pod kojim uvjetima ne mogu biti naplaćeni dva ili više puta.

Članak 30.

Fizička osoba iz članka 29. ovog zakona također je odgovorna je za poreznu obvezu te pravne osobe ili organizacije:

- ako je ta fizička osoba primila nalog za plaćanje kojim se dokumentira činjenica da pravna osoba ili organizacija nije izvršila uplatu porezne obveze i*
- ako je ta fizička osoba nakon toga odobrila trošenje sredstava ili usmjerila sredstva u neke druge svrhe, a ne u svrhe izmirivanja porezne obveze.*

Porezna obveza fizičke osobe prema ovom stavku neće prelaziti iznos sredstava koje je, nakon prijama naloga, ta fizička osoba potrošila u druge svrhe, a ne u svrhe izmirivanja porezne obaveze.

Stavak 2. članka 29. ovog zakona primjenjuje se i na ovaj članak.

25. Prema praksi Ustavnog suda, koja je usklađena s praksom Europskog suda, članak 6. Europske konvencije nije *ratione materiae* primjenjiv na postupke u kojim je odluka donesena na temelju poreznog zakonodavstva (vidi Ustavni sud, Odluka o dopustivosti i meritumu broj AP-5187/17 od 30. listopada 2019. godine, dostupna na www.ustavnisud.ba). Razmatrajući navode koji su se ticali kršenja prava na imovinu, Ustavni sud je ukazao da je apelant bio osoba kojoj su obveze nametnute upravo na temelju osporenih čl. 29. i 30. Zakona o Poreznoj upravi. Nadalje, Ustavni sud

je u tom predmetu zaključio da nije povrijeđeno apelantovo pravo na imovinu iz članka 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju. Naime, Ustavni sud je naveo da apelantova solidarna odgovornost za neplaćene porezne obveze poduzeća kao direktora tog poduzeća ima osnovu u odredbi članka 29. Zakona o Poreznoj upravi „kako u tekstu te odredbe prije donošenja navedene presude Ustavnog suda FBiH tako i nakon njezina donošenja, koji je naknadno i usuglašen s odlukom Ustavnog suda FBiH“, te da je miješanje u apelantovo pravo na imovinu bilo zakonito. Osim toga, Ustavni sud je zaključio i da je takvo miješanje imalo legitiman interes (obveza plaćanja i reguliranje sustava prinudne naplate poreznih obveza), te da je miješanjem uspostavljen i pravičan balans između javnog interesa i apelantovog prava na imovinu (*idem.*, toč. 42.–45.).

26. U konkretnom slučaju, u kojem se osporava ustavnost odredbi čl. 29. i 30. Zakona o Poreznoj upravi, Ustavni sud će navode podnositelja zahtjeva također ispitati kroz standarde prava na imovinu iz članka II/3.(k) Ustava Bosne i Hercegovine i članka 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju.

27. Članak II/3.(k) Ustava Bosne i Hercegovine u relevantnom dijelu glasi:

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

k) Pravo na imovinu.

28. Članak 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju u relevantnom dijelu glasi:

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

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

29. Ustavni sud naglašava da je prema ustaljenoj praksi Europskog suda, oporezivanje, u načelu, miješanje u pravo na imovinu lišavanjem poreznog dužnika imovine, odnosno iznosa novca koji mora platiti na ime poreza (vidi Europski sud, *Sotiriadis protiv Grčke*, odluka od 8. studenog 2022. godine, predstavka broj 73489/17, točka 14.). Opća načela za procjenu je li miješanje u skladu sa člankom 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju su dobro utvrđena i u praksi Europskog i Ustavnog suda. Naime, miješanje u pravo na imovinu mora biti „u skladu sa zakonom“, mora biti u

javnom interesu i mora postojati pravična ravnoteža između javnog interesa i prava na imovinu, vodeći računa o širokom polju slobodne procjene koju država uživa kada su u pitanju opće mjere ekonomske ili socijalne strategije, kao i prilikom uobličavanja i provođenja politike u oblasti oporezivanja (vidi Europski sud, *Iofil AE protiv Grčke*, odluka od 7. rujna 2021. godine, predstavka broj 50598/13, toč. 32.–36.). Ustavni sud će iste ove kriterije primijeniti i u ovom predmetu u kojem treba ispitati usklađenost osporenih odredbi Zakona o Poreznoj upravi sa člankom II/3.(k) Ustava Bosne i Hercegovine, odnosno sa člankom 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju.

30. U konkretnom slučaju, osporeni čl. 29. i 30. Zakona o Poreznoj upravi daju pravo javnoj vlasti da se, pod određenim uvjetima, umiješa u pravo na imovinu direktora pravne osobe ili fizičke osobe ovlaštene raspolagati financijskim sredstvima ako pravna osoba nije u potpunosti ispunila svoje porezne obveze. Dakle, u apstraktnom smislu, može se reći da osporeni članci Zakona o Poreznoj upravi propisuju miješanje u imovinu određenim osobama pod određenim uvjetima.

31. Ustavni sud najprije smatra da je neutemeljeno problematiziranje prava nadležnog zakonodavca da Zakonom o Poreznoj upravi propiše da, pod određenim uvjetima, može doći do miješanja u pravo na imovinu fizičkih osoba iz čl. 29. i 30. navedenog zakona, na način kako je to propisano. U svezi s pitanjem solidarne odgovornosti ovih fizičkih osoba za dug pravne osobe po osnovi neplaćenog poreza, Ustavni sud ukazuje da podnositelj zahtjeva smatra da je takvu vrstu odgovornosti trebalo eksplicitno i posebno urediti Zakonom o Poreznoj upravi. U svezi s tim, kako je to istaknula i Vlada u svom odgovoru, Ustavni sud zapaža da je odredbama ZOO-a propisano koje se osobe u slučaju nastanka određene vrste obligacija (šteta, ugovor, dug itd.) imaju smatrati solidarno odgovornim i pod kojim uvjetima. To jasno proizlazi iz čl. 166., 206., 207., 414., 757., 764. i 1005. ZOO-a. Osim ZOO-a, i drugi zakoni sadrže odredbe o solidarnoj odgovornosti, bez posebnog definiranja što takva odgovornost znači u kontekstu pojedinog zakona. Primjerice, Zakon o javnim poduzećima Federacije BiH („Službene novine Federacije BiH“ br. 8/05, 81/08, 22/09 i 109/12) u članku 13. stavak 3. propisuje: „U slučaju iz stavka 2. ovog članka direktor je *solidarno odgovoran* sa izvršnim direktorima za izvršenje povjerenog zadatka“ ili Zakon o zaštiti žiranata u Federaciji BiH („Službene novine Federacije BiH“ broj 100/13 od 18. prosinca 2013. godine) u članku 7. stavak 15. propisuje: „Odredba po kojoj žirant neće vraćati kredit prije nego što vjerovnik poduzme sve radnje iz prethodnog stavka ovog članka, a ukoliko ipak dođe do otplate kredita žiranta, visina rate ne smije prelaziti 1/3 redovnih primanja svakog žiranta pojedinačno i svih žiranata solidarno.“ Dakle, pravila o solidarnoj odgovornosti, onako kako su utvrđena u ZOO-u, primjenljiva su i u slučajevima u kojim se drugim zakonima propisuje solidarna odgovornost, pa

tako i odnosu na Zakon o Poreznoj upravi, bez potrebe da se to pitanje posebno uredi Zakonom o Poreznoj upravi, kako to navodi podnositelj zahtjeva.

32. Neutemeljeno je i ukazivanje podnositelja zahtjeva na članak 5. stavak 2. Zakona o gospodarskim društvima. Naime, navedenim člankom je propisana odgovornost vlasnika društava za obveze pravne osobe koja je u njihovu vlasništvu (vidi točku 15. ove odluke). Međutim, fizičke osobe iz osporenih čl. 29. i 30. Zakona o Poreznoj upravi nisu iste osobe na koje se odnosi članak 5. stavak 2. Zakona o gospodarskim društvima. Stoga su neutemeljeni navodi podnositelja zahtjeva da se osporenim odredbama Zakona o Poreznoj upravi utvrđuje navodno šira odgovornost za osobe iz osporenih čl. 29. i 30. u odnosu na odredbe članka 5. stavak 2. Zakona o gospodarskim društvima. Naprotiv, radi se o drugim osobama i o potpuno različitoj situaciji od one koju je razmatrao Ustavni sud Federacije BiH u odluci na koju se podnositelj zahtjeva poziva (vidi točku 18. ove odluke). Imajući u vidu predmet i sadržaj Zakona o Poreznoj upravi, Ustavni sud smatra da ovaj Zakon jeste najpogodniji da sadrži odredbe tko je sve, osim pravne osobe, odgovoran za neplaćene porezne obveze te pravne osobe.

33. Nadalje, za usklađenost osporenih članaka Zakona o Poreznoj upravi s Ustavom Bosne i Hercegovine bez ikakvog je značaja navodna dilema podnositelja zahtjeva o tome „može li Porezna uprava sama voditi upravni postupak u kojem bi utvrđivala solidarnu odgovornost licima iz čl. 29. i 30. Zakona o Poreznoj upravi ili taj postupak treba da pokrenu i vode društveno-političke zajednice koje su povjerioci poreza pred nadležnim sudom u parničnom postupku“. U svezi s tim, Ustavni sud ponavlja da javna vlast uživa široko polje slobodne procjene u reguliranju porezne politike, a to uključuje i način na koji će nadležni porezni organi, konkretno Porezna uprava, provoditi postupak u ovakvim slučajevima. U konkretnom slučaju, Ustavni sud zapaža da je Zakonom o Poreznoj upravi osnovana Porezna uprava kao osnovni organ javne vlasti za kontrolu, sakupljanje i naplatu poreza. Osim toga, navedenim Zakonom su detaljno propisana prava i obveze službenih osoba, procedure naplate poreza, izjavljivanje pravnih lijekova i sl. (vidi točku 12. ove odluke).

34. Podnositelj zahtjeva smatra da su osporene zakonske odredbe neustavne i zbog toga što „[...] ne propisuju bilo kakve uvjete [...]“ za solidarnu odgovornost fizičkih osoba koje se navode u čl. 29. i 30. Zakona o Poreznoj upravi. Međutim, osporeni članak 30. stavak 1. toč. 1. i 2. upravo propisuje uvjete koji trebaju biti ispunjeni da bi se fizičke osobe iz članka 29. mogle smatrati solidarno odgovornim za neplaćene porezne dugove pravne osobe. Na ovo je ukazala i Vlada u odgovoru na zahtjev istaknuvši da pretpostavke za odgovornost solidarnog poreznog dužnika za porezni dug pravne osobe moraju biti kumulativno ispunjene, i to: a) nemogućnost naplate duga od poreznog obveznika primjenom svih mjera prinudne naplate (osporeni članak 29. stavak 1.), i b)

dokazano postupanje direktora ili fizičke osobe odgovorne za plaćanje koje ima obilježje zlouporabe prava (osporeni članak 30. stavak 2.). Dakle, netočni su navodi podnositelja zahtjeva da osporeni članci Zakona o Poreznoj upravi ne propisuju „bilo kakve uvjete“ za solidarnu odgovornost fizičkih osoba za porezne dugove pravne osobe. Podnositelj zahtjeva također smatra da bi kao uvjet za solidarnu odgovornost trebalo biti propisano da su fizičke osobe iz osporenih članaka Zakona o Poreznoj upravi ostvarile određene pogodnosti od pravne osobe koja nije izmirila dospjele porezne dugove. Međutim, kako je to i Vlada ukazala, „institut solidarne odgovornosti je već definiran odredbama ZOO-a i on ne uključuje ostvarivanje pogodnosti i koristi na strani štetnika, već nastanak štete i određivanje odgovorne osobe za njezin nastanak“. U svezi s tim, Ustavni sud je već utvrdio da to što Zakon o Poreznoj upravi ne regulira na drugačiji način institut solidarne odgovornosti od onoga kako je on reguliran u ZOO-u ne pokreće pitanje usklađenosti osporenih odredbi Zakona o Poreznoj upravi s Ustavom Bosne i Hercegovine.

35. Sve navedeno ukazuje da osporeni čl. 29. i 30. Zakona o Poreznoj upravi imaju svu potrebnu „kvalitetu“ zakona u smislu Ustava Bosne i Hercegovine i Europske konvencije. Osim toga, osporeni članci Zakona o Poreznoj upravi su jasni i predvidivi, a podnositelj zahtjeva to nije ni osporio. Naime, iz teksta osporenih članaka jasno proizlazi da direktor pravne osobe ili osoba ovlaštena za raspolaganje finansijskim sredstvima mogu računati da se, pod određenim uvjetima, javna vlast može umiješati u njihovu imovinu.

36. Nadalje, osporene odredbe Zakona o Poreznoj upravi su nesporno u javnom interesu, tj. u interesu efikasne naplate poreza od kojih se financira javna vlast, kao i njezine nadležnosti o kojim ovisi društvo u cjelini, na što je ukazala i Vlada u odgovoru na zahtjev. Imajući u vidu navedeno, Ustavni sud smatra da su neutemeljeni navodi podnositelja zahtjeva da za uspostavljanje solidarne odgovornosti fizičke osobe koja nije porezni dužnik, kao odgovornih osoba u pravnoj osobi koja nije izmirila porezne obveze, kako je to propisano osporenim odredbama, ne postoji razuman i opravdan javni interes.

37. Prilikom ocjene proporcionalnosti Ustavni sud zapaža da osporene odredbe sadrže jasne, precizne i razumne uvjete za miješanje u pravo na imovinu fizičkih osoba iz čl. 29. i 30. Zakona o Poreznoj upravi, kao i da propisuju način za zaštitu njihovih prava. Ti uvjeti su detaljno navedeni u odredbama članka 30. stavak 1. alineje 1. i 2. U svezi s tim je važno primijetiti da zakon propisuje da nadležni organ mora dokazati da je odgovorna fizička osoba zloupotrijebila svoje pravo prije nego što se te osobe mogu smatrati solidarno odgovornim za neplaćene porezne obveze pravne osobe u kojoj su uposlene. Propisivanjem ovakvih uvjeta za utvrđivanje solidarne odgovornosti odgovornih fizičkih osoba za porezne dugove pravne osobe ne stavlja se „pretjeran teret“ na te

osobe, čime je zadovoljen i zahtjev proporcionalnosti. Također, Ustavni sud smatra da je neutemeljen navod podnositelja zahtjeva da se ista svrha može postići člankom 45. Zakona o porezu na dohodak (vidi točku 17. ove odluke), kojim se fizičkim i pravnim osobama propisuje kazna za porezne prekršaje. Naime, kazna za porezne prekršaje ima drugi cilj i sasvim se razlikuje od instituta solidarne odgovornosti za neplaćene porezne obveze pravne osobe, čija svrha nije kažnjavanje odgovornih, već naplata dugujućih poreza.

38. Konačno, Ustavni sud ukazuje na predmet Europskog suda *Lekić protiv Slovenije* koji je pokrenuo slovenski državljanin, koji je bio direktor i član jednog trgovačkog društva. Predmet se ticao podnositeljevog prava na imovinu u svezi sa zakonom kojim je uveden postupak brisanja neaktivnih i insolventnih poduzeća koja su nastala u bivšoj SFRJ i propisana solidarna odgovornost članova osobnom imovinom ako u određenom roku nisu podnijeli zahtjev za likvidaciju tih društava. Europski sud je nakon detaljne analize utvrdio da su nadležna tijela uložila istinske napore kako bi postigla pravednu ravnotežu između interesa vjerovnika brisanih trgovačkih društava i interesa članova takvih društava. Osporena mjera, prema mišljenju Europskog suda, nije nametnula ni pretjerani individualni teret podnositelju zahtjeva imajući u vidu sudjelovanje podnositelja zahtjeva u vođenju društva, iznos duga koji je platio i nacionalni kontekst u relevantnom razdoblju (vidi Europski sud, *Lekić protiv Slovenije* (VV), presuda od 11. prosinca 2018. godine, predstavka broj 36480/07, toč. 113.–130.).

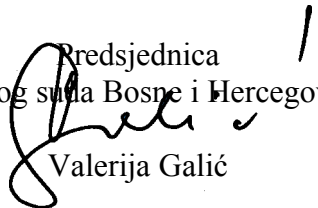
39. Imajući u vidu sve navedeno, Ustavni sud smatra da su čl. 29. i 30. Zakona o Poreznoj upravi u skladu sa člankom II/3.(k) Ustava Bosne i Hercegovine i člankom 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju.

VII. Zaključak

40. Ustavni sud zaključuje da su čl. 29. i 30. Zakona o Poreznoj upravi u skladu sa člankom II/3. (k) Ustava BiH i člankom 1. Protokola broj 1 uz Europsku konvenciju kada je miješanje u pravo na imovinu propisano zakonom, slijedi legitiman cilj u javnom interesu i kada je postignut razuman odnos proporcionalnosti u zaštiti prava solidarnih dužnika i zaštiti javnog interesa.

41. Na temelju članka 59. st. (1) i (3) Pravila Ustavnog suda, Ustavni sud je odlučio kao u dispozitivu ove odluke.

42. Prema članku VI/5. Ustava Bosne i Hercegovine, odluke Ustavnog suda su konačne i obvezujuće.

Predsjednica
Ustavnog suda Bosne i Hercegovine

Valerija Galić