

Prof. dr Sejdefa Džafče

Fakultet pravnih i političkih nauka Američkog univerziteta Evrope – FON,
Skoplje, Severna Makedonija

PРАВНА ЗАШТИТА ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА ПО ЕВРОПСКОЈ КОНВЕНЦИЈИ О ЛЈУДСКИМ ПРАВИМА

Istovremeno sa izradom normativnog okvira u vezi sa plaćanjem poreza, što uključuje definisanje, kontrolu i naplatu poreza, odgovornost države je da postupa u skladu sa standardima postavljenim u Evropskoj konvenciji za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda, a posebno u skladu sa članom 6 Evropske konvencije za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda (EKLJP) – pravo na pravično suđenje, članom 1 Protokola br. 1 uz EKLJP – zaštita imovine, članom 8 EKLJP – pravo na poštovanje privatnog i porodičnog života, članom 14 EKLJP i članom 1 Protokola br. 12 EKLJP – opšta zabrana diskriminacije. Garancije i standardi iz članova 6, 8 i 14 EKLJP i člana 1 Protokola br. 1 uz EKLJP obuhvataju primjenu principa zakonitosti, pravednosti i pravičnosti u poreskim stvarima, principa jednakosti i principa ekonomske efikasnosti, kao i zaštite od retroaktivne primene poreskog zakonodavstva. Cilj ovog rada je analiza pravne zaštite poreskih obveznika u vezi sa pravima koja proizlaze iz EKLJP, pred Evropskim sudom za ljudska prava.

Ključne reči: Evropska konvencija za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda;
Poreski obveznici; Pravo na pravično suđenje; Zaštita imovine;
Pravo na privatni život; Nediskriminacija.

1. UVOD

Pravna zaštita poreskih obveznika jedna je od osnovnih garancija ustavnih poredaka savremenih država. Potreba da se subjektivno poresko pravo države ograniči u korist prava poreskih obveznika leži u samoj prirodi poreza. Nepobitna je činjenica da je moderna država i „poreska država“. Prava koja uživaju poreski obveznici su prava koja pripadaju „javnoj“ sferi, kao

opšteprihvaćena prava koja imaju karakter univerzalnih prava, prava koja su jednaka u svim državama.¹ Izgradnja sistema univerzalnosti ovih kategorija prava nije jednostavan proces u okviru same međunarodne zajednice, ali je sasvim sigurno da je njen doprinos veoma značajan.

Funkcionisanje država uslovljeno je naplatom poreza, iz tih razloga savremene države pronalaze različite modele i načine kojima će se podići nivo naplate, a pritom da se obezbedi efikasan okvir zaštite prava poreskih obveznika. U ovoj oblasti došlo je do velikih promena u odnosima između poreskih vlasti i poreskih obveznika, posebno u zemljama Evrope.² Danas su države prilično uverene da postupak utvrđivanja, naplate i kontrole poreza treba da se zasniva na principu zakonitosti u oporezivanju, kao osnovnom instrumentu protiv arbitrnosti u oporezivanju. Elementi vladavine prava, zajedno sa principom zakonitosti i principom demokratije, najvažniji su temelji na kojima treba da se zasniva poresko pravo svake države.³

Dakle, u postupku regulisanja poreskih pitanja, države imaju obavezu da poštuju standarde postavljene i u Evropskoj konvenciji za zaštitu ljudskih prava, i to u okviru:

1. člana 6. Evropske konvencije za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda (dalje u tekstu EKLJP) – pravo na pravično suđenje;
2. člana 1. Protokola broj 1 EKLJP – zaštita imovine;
3. člana 8. EKLJP – nediskriminacija u privatnom i porodičnom životu;
4. člana 14. EKLJP i člana 1. Protokola broj 12. EKLJP – opšta zabrana diskriminacije.

Garancije i standardi članova 6, 8. i 14. EKLJP i člana 1 Protokola broj 1 uz EKLJP uključuju primenu principa zakonitosti, pravednosti i pravičnosti u poreskom opterećenju, principa jednakosti i principa ekonomske efikasnosti, kao i zabranu retroaktivnog poreskog zakonodavstva.

Rad ima cilj da analizira pravnu zaštitu poreskih obveznika za prava koja proizlaze iz EKLJP pred Evropskim sudom za ljudska prava. Opšti zaključak je da nacionalni pravni sistemi i Evropska konvencija o osnovnim pravima daju državama široku slobodu ocenjivanja prilikom donošenja propisa iz oblasti oporezivanja. S tim u vezi, propisi poreske prirode *prima facie* zadiru u osnovna ustavna prava, uključujući prava zagarantovana EKLJP. To je razlog da se Usta-

¹ R. Etinski, “Univerzalnost ljudskih prava u svetu različitih kultura”, *Pravni život* 12/2010, tom IV, 219.

² Tax reforms in EU Member States 2013, Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability, *European economy* 5/2013.

³ Božidar Jelačić *et al.*, *Finansijsko pravo i finansijska znanost*, Narodne novine, Zagreb 2002, 226.

vom zagarantovana prava u kontekstu oporezivanja, pored nacionalnog okvira pravne zaštite, prošire i na međunarodni nivo zaštite u okviru primene navedenih članova EKLJP. U tom kontekstu, Evropski sud za ljudska prava ima pravo da izvrši sudsko preispitivanje mešanja države putem poreskih mera u sferu privatne svojine pravnih i fizičkih lica sa statusom poreskih obaveznika u određenim slučajevima, a samim tim zadržava pravo da kontroliše pravilnu primenu članova 6, 8, i 14, kao i člana 1 Protokola broj 1 Konvencije.

2. PRIMENA EVROPSKE KONVENCIJE U PORESKIM STVARIMA

U praksi Evropskog suda za ljudska prava pokazalo se da se podnosioci zahteva pozivaju na odredbe EKLJP kako bi osporili odluke visokih ugovornih strana u poreskim stvarima i postupke njihovih poreskih tela. Zahtevi podnosilaca u predmetima koji se odnose na oporezivanje temelje se najčešće na članu 1. Protokola br. 1 uz Konvenciju (zaštita vlasništva) i članu 6. Konvencije (pravo na pravično suđenje). U nekim predmetima podnosioci zahteva pozivaju se i na druge odredbe Konvencije, primerice na član 8. (pravo na poštovanje privatnog i porodičnog života), člana 14. (zabrana diskriminacije), kao i člana 2. Protokola br. 4 (sloboda kretanja).

2.1. Zaštita vlasništva

Protokol broj 1 Konvencije propisuje pravo na mirno uživanje imovine, kao i pravo da niko ne može biti lišen svoje imovine, osim u slučaju zaštite javnog interesa i pod uslovima predviđenim zakonom i opštim načelima međunarodnog prava. Protokol broj 1, član 2, predviđa da države ugovornice mogu kontrolisati korišćenje imovine u skladu sa opštim interesima, odnosno u cilju naplate poreza, drugih dažbina ili kazni.

Jurisprudencija Evropskog suda za ljudska prava ima veoma značajan udeo u segmentu zaštite prava na imovinu posebno u segmentu tumačenja Protokola broj 1. Svojim odlukama Sud je proširio opseg delovanja prava na svojinu posebno u segmentu oporezivanja, i na taj način jasno napravio distinkciju u pogledu domašaja prava na imovinu u segmentu oporezivanja, kao i u primeni Protokola broj 1, tako i na ostvarivanje prava na imovinu na nacionalnim nivoima pravnih sistema država.

U kontekstu iznesenog, Evropski sud u slučaju *Burden protiv Ujedinjenog Kraljevstva* polazi od načelnog stajališta da je svako oporezivanje mešanje u pravo na mirno uživanje svojine garantovano članom 1. stavom 1. Protokola broj 1 Konvencije.⁴ U ovom slučaju Evropski sud je na stavu

⁴ *Burden protiv Ujedinjenog Kraljevstva*, presuda od 20. Aprila 2008. godine, zahtev br. 13378/05, § 59.

da države načelno imaju slobodu predvideti pravila u području poreske politike, no da Evropski sud ima pravo na sudsku kontrolu u segmentu mešanja države putem poreskih mera u privatnu imovinsku sferu pojedinaca u konkretnim slučajevima, „zato što pravilna primena člana 1 Protokola broj 1 predmet njegovog nadzora“.⁵

Evropski sud za ljudska prava u postupcima u kojima se ocenjuje povreda člana 1. Protokola broj 1, odnosno povreda prava na imovinu⁶ u smislu Protokola broj 1, posmatra kroz perspektivu karaktera i tipa intervencije države u svojinska prava kroz prizmu nivoa opravdanosti mera i instrumenata koje preuzima država u postupku oporezivanja. U kontekstu iznetog, opravdanost mešanja Sud posmatra kroz prizmu poštovanja načela vladavine prava i načela zakonitosti. Ukoliko utvrdi da postoji mešanje, Sud ocenjuje da li postoji legitiman cilj u opštem ili javnom interesu, i ukoliko jeste da li je postignuta pravedna ravnoteža između opšteg ili javnog interesa zajednice i zaštite svojinskih odnosno imovinskih prava pojedinca. Jurisprudencija Evropskog suda, u segmentu prava na imovinu u kontekstu oporezivanja, na osnovu bogate sudske prakse izgradila je kriterijume ograničenja mirnog uživanje imovine, između ostalog i u kontekstu oporezivanja.⁷

U slučaju *Intersplav protiv Ukrajine*,⁸ pokrenutog 1998. godine podnosilac predstavke je trgovačko društvo koje je delovalo u okviru zajedničkog ukrajinsko-španskog preduzetništva. Naime, podnosilac nije ostvario pravo na povrat PDV-a. U svom zahtevu je tvrdio da mu je povređeno pravo mirnog uživanja imovine da je pretrpeo i gubitke u poslovanju. U ovom slučaju Sud je zaključio da je došlo do povrede člana 1 Protokola broj 1, i da je došlo do nesrazmernosti između javnog nasuprot privatnog interesa u segmentu zaštite prava na neometano uživanje imovine, čime je podnosilac podneo prekomeran teret a samim tim je dovedena u pitanje poslovna delatnost subjekta. Sud je odredio obavezu da Ukrajina plati podnosiocu predstavke 25.000 evra po osnovu finansijske štete.

U slučaju *Bulves AD protiv Bugarske*⁹ podnosilac predstavke je akcionarsko društvo kome je bilo uskraćeno pravo na odbijanje ulaznog PDV-a plaćenog njegovom dobavljaču. I u ovom slučaju Sud je konstatovao povredu člana 1. Protokola broj 1. Radi se o slučaju u kome je došlo do neispunje-

⁵ *Ibid.*

⁶ Pojim „vlasništvo“ ima autonomno značenje koje je u svojoj praksi izgradio Evropski sud te je ono nezavisno od tog pojma u domaćim pravnim porecima visokih ugovornih stranaka.

⁷ O konceptu zaštite prava na svojinu više vid.: S. Džafče, *Pravo na imovinu u kontekstu oporezivanja – analiza slučaja Evropskog suda za ljudska prava*, rad izložen na 34. Kopao-ničkoj školi prirodnog prava, održanoj 22. decembra 2021.

⁸ *Intersplav protiv Ukrajine*, od 9. Januar 2007. godine, zahtev br. 803/02.

⁹ „*Bulves*“ *AD protiv Bugarske*, presuda od 22. januar 2009. godine, zahtev br. 3991/03.

nja obaveze prijavljivanja PDV-a od strane dobavljača. Konstatovano je da podnosilac nije bio u stanju da osigura da njen dobavljač ispoštuje svoje obaveze prijavljivanja PDV-a. Konstatovano je da se nije radilo o utaji PDV-a, i da je podnosilac predstavke oslobođen posljedica propusta njegovog dobavljača. Sud je zaključio da utvrđivanje povrede samo po sebi predstavlja pravično zadovoljenje za svu nefinansijsku štetu koju je pretrpela kompanija koja je podnela predstavku. Sud je odredio Bugarskoj da podnosiocu predstavke plati 1.953 evra za finansijsku štetu.

Pored pomenutih slučajeva, Evropski sud je utvrdio povredu člana 1. Protokola broj 1 i u slučajevima: *S. A. Dangeville protiv Francuske* (zahtev br. 36677/97); *Buffalo S. r. l. u likvidaciji protiv Italije* (zahtev br. 38746/97); *Eko-Elda AVEE protiv Grčke* (zahtev br. 10162/02); *Di Belmonte protiv Italije* (zahtev br. 72638/01); *OAO Neftyanaya Kompaniya YUKOS protiv Rusije* (zahtev br. 14902/04); i *N. K. M. protiv Mađarske* (zahtev br. 66529/11).

2.2. Pravo na pravično suđenje

Pravo na pravično suđenje, predviđeno članom 6. Konvencije sadrži temeljne principe vladavine prava, što znači da svako subjektivno pravo ili ovlašćenje mora da uživa zakonsku zaštitu, kao i da se svaki spor koji nastane povodom vršenja subjektivnog prava ili ovlašćenja ne sme da bude arbitrirano tretiran, već naprotiv, u postupku pred nadležnim, nezavisnim i nepristrasnim sudom koji garantuje ravnopravnost stranaka.¹⁰ Naime, član 6. stav 1. se primarno primenjuje na postupke u okviru pravosuđa nacionalnih država u kojima se odlučuje o građanskim pravama i obavezama, odnosno o krivičnoj optužbi.¹¹ Garancije iz člana 6 stava 1 primenjuju se i kada se odlučuje u upravnom postupku, i u slučaju kada organ državne uprave primenjuje diskreciona odlučivanja.¹² Problem primene pomenutog člana javlja se u nemogućnosti distinkcije između javnog i privatnog prava, što direktno dovodi u pitanje tretman poreske oblasti. Stav Evropskog suda jeste da pod pravama i obavezama građanske prirode ne spadaju one stvari koje u većini nacionalni pravih sistema država spadaju u domen javnog prava.¹³ U ovu kategoriju ubrajaju se i stvari u oblasti poreskog prava, s tim da pod prava i obaveze građanske prirode ne svrstava pravne stvari koje su u domenu javnog prava, uključujući i poreze.¹⁴

¹⁰ P. Sieghart, *The International Law of Human Rights*, Oxford University Press, New York 1983, 118.

¹¹ *Obermeier protiv Austrije*, presuda od 28. juna 1990. godine, zahtev br. 11761/85.

¹² *Sramek protiv Austrije*, presuda od 22. oktobra 1984. godine, zahtev br. 8790/79.

¹³ J. Frowein, W. Peukert, *Europäische Menschenrechtskonvention – Kommentar*, Kehl–Starrsbourg–Arlington 1996.

¹⁴ *Ibid.*

Po pitanju prava na pravično suđenje u domenu oporezivanja najmarkantniji jeste slučaj *Ferrazzini protiv Italije*.¹⁵ U ovom slučaju, veliko veće je razmatralo zahtev koji se odnosio na primenu člana 6. Konvencije u poreska pitanja. U ovom slučaju Sud je utvrdio da su poreski postupci izvan dosoga član 6 stava 1, odnosno ne pripadaju opsegu građanskih prava i obaveza. Pravno stajalište Evropskog suda je sledeće: „Sud smatra da su poreska pitanja još uvek deo čvrstog jezgra prerogativa javnoj vlasti, u kojima i dalje prevladava javna priroda odnosa između poreskih obveznika i zajednice... Smatra da poreski sporovi izlaze izvan okvira građanskih prava i obaveza, mimo imovinskih efekata koje nužno proizvode za poreske obveznika.“¹⁶

U pomenutom slučaju Sud je konstatovao da su se odnosi između pojedinca i države očigledno razvili u mnogim sferama tokom godina primene sama Konvencija, pri čemu državna regulativa sve više interveniše u privatnopravne odnose. Međutim, u oblasti poreza, zabeležen je izuzetak od dešavanja do kojih došlo u demokratskim društvima, u tome da promene nisu uticale na temeljnu prirodu obaveza pojedinaca ili trgovačkih društava u domenu oporezivanja. U poređenju s pozicijom kada je usvojena Konvencija, ta dešavanja nisu povlačila za sobom dalju intervenciju države u „građanskoj“ sferi života pojedinca. Sud je, dakle, smatrao da poreska pitanja i dalje čine deo čvrstog jezgra prerogativa državnih organa, pri čemu i dalje prevladava javna priroda odnosa između poreskog obveznika i poreskog organa.

Stav suda je da novčani efekti na poreske obveznike koji nastaju kao rezultat poreskih obaveza ne predstavljaju osnov ili činjenicu da se podvedu u oblasti građanskih prava i obaveza u skladu sa Konvencijom. Subjektivna građanska prava koja ne potpadaju pod okvir zaštite člana 6, između ostalih, su¹⁷ opšte poreske i carinske obaveze i zakonitost njihovog utvrđivanja. Jedinstvena zaštita u primeni člana 6 u jurisprudenciji Evropskog suda predviđena je za poreske kazne. Naime, poreske kazne spadaju u kategoriju krivičnih optužbi, koje zajedno sa krivičnim delima, povodom kojih je obezbeđena zaštita u okviru Konvencije, predstavljaju poreske prekršaje, kod kojih je cilj sankcije opšta prevencija, kazna i novčana kazna koja može biti visoka.¹⁸ U pogledu poreskih kazni, Sud je u svojoj praksi utvrdio da se poreske kazne mogu tretirati kao krivične kazne kada su u pitanju interesi svih građana u svojstvu poreskih obveznika.

Međutim, Evropski sud smatra da se član 6 može primeniti na postupke u vezi sa naplatom poreskih dažbina koji potpadaju pod kaznenu glavu člana.

¹⁵ *Ferrazzini protiv Italije*, presuda od 12. jula 2001. godine, zahtev br. 44759/98.

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ N. Mol, K. Harbi, *Pravo na pravično suđenje: vodič za primenu člana 6 Evropske konvencije o ljudskim pravima*, Beograd 2007, 28–31.

¹⁸ *Janošević protiv Švedske*, presuda od 23. jula 2002. godine, zahtev br. 34619/97.

U slučaju *J. J. protiv Holandije*,¹⁹ podnosilac predstavke je honorarni poreski savetnik. Naime, podnosilac je primio rešenje o utvrđivanju dopunskog poreza na dohodak i obaveštenje o fiskalnoj kazni kojom se iznos koji duguje povećao za 100% u odnosu na osnovni dug koji je iznosio ukupno 38.656 holandskih guldena. Pokrenuo je žalbeni postupak pred Poreskim većem Apelacionog suda, koje nije prihvatilo žalbu iz razloga što nije bila plaćena sudska taksa. Podnosilac nije uspeo da ostvari zaštitu ni pred Vrhovnim sudom. On se žalio da je bio žrtva povrede prava na pravično suđenje tako što nije mogao odgovoriti na savetodavno mišljenje koje je Vrhovnom sudu podneo nezavisni pravni savetnik suda. Sud je našao da je ishod postupka pred Vrhovnim sudom uslovljena kaznenu optužbu protiv podnosioca predstavke. Sud je konstatovao da došlo do povrede člana 6. stava 1. (pravo na pravično suđenje) Konvencije, iz razloga što je podnosiocu predstavke u postupku povređeno njegovo pravo na kontradiktorni postupak.

*Janošević protiv Švedske i Västberga Taxi Aktiebolag i Vulić protiv Švedske*²⁰ 23. jula 2002. Podnosilac predstavke u prvom slučaju vlasnik trgovačkog društva koje se bavilo taksi delatnošću. I u drugom slučaju podnosioci predstavke bili su taksi kompanija i njen bivši direktor. U okviru istrage koju je sproveo poreski organ 1994. i 1995. bila su kontrolisana ova dva trgovačka društva. U istrazi je bilo zaključeno da su oba subjekta podnela netačne poreske prijave, na osnovu provere njihovih računa. Zbog konstatovanih nepravilnosti i lažne informacije, naloženo im je da plate dopunske poreze u iznos od 160.000 švedskih kruna, odnosno 35.000 kruna drugom trgovačkom društvu. Pored obaveze za trgovačka društva, na osnovu poreske prijave bivšeg direktora i njemu je naloženo plaćanje 58.000 kruna dodatnog poreza.

Podnosioci su u svom zahtevu naveli da je došlo do povrede prava na pravično suđenje, tvrdeći da poreski postupak nije završen u razumnom roku, kao i da im je bilo uskraćeno pravo na pretpostavku nevinosti. Sud je u ovom predmetu konstatovao da opši karakter zakonskih odredaba o dopunskim porezima i svrha kazni, a to su odvracanje i kažnjavanje, pokazuju da su u skladu sa članom 6. stav 2 (pravo na pravično suđenje). Međutim, u oba slučaja, Sud je zaključio da je došlo do povrede člana 6. stava 1. Konvencije u vezi s pravom podnosioca predstavke da imaju pristup sudu. Sud je zaključio da su odluke poreskog organa u vezi s porezima i dopunskim porezima imale teške implikacije za podnosioca predstavke. Sud je smatrao da je period postupanja po zahtevima podnosioca predstavke, u oba slučaja, neopravdano odložio sudske odluke. Time je Sud je u oba slučaja zaključio

¹⁹ *J. J. protiv Holandije*, presuda od 27. marta 1998. Godine, zahtev br. 21351/93.

²⁰ *Västberga Taxi Aktiebolag i Vulić protiv Švedske*, presuda od 21. maja 2003. godine, zahtev br. 36985/97.

da je došlo do povrede člana 6. stava 1. zbog trajanja postupaka. Sa druge strane, Sud je u oba slučaja konstatovao da nije bilo povrede člana 6. stava 2. (pravo na pravično suđenje) EKLJP.

2.3. Pravo na poštovanje privatnog i porodičnog života

Član 8. Konvencije sadrži nekoliko garancije koje su zajedno usmerene ka zaštiti privatne sfere pojedinca. Jurisprudencija Suda je pokazala da se polje primene ovog člana proširuje iz odluke u odluku, s obzirom na nove sofisticirane metode zadiranja države, ali i drugih pojedinca, u privatnu sferu titulara ovog prava.²¹ Titulari ovog prava su fizička lica, kao i pravna lica u segmentu prava na poštovanja stana, korespondencije, pravo na zaštitu podataka i sličnih prava.

Garancije se odnose na nužnu obavezu države da se uzdrži od zadiranja u privatnu sferu pojedinca.²²

Povredu prava na poštovanje privatnog i porodičnog života Evropski sud je utvrdio u predmetu *André i drugi protiv Francuske* (zahtev br. 18603/03, presuda od 24. jula 2008).

Slučaj se odnosi na pretres u advokatskoj kancelariji koji je obavila poreska inspekcija u cilju pribavljanja dokaza protiv stranke advokata, trgovačkog društva. Pretres kancelarije se dogodio 2001. godine da bi se dokazalo da je advokatov klijent bio odgovaran za utaju poreza za šta je bio i optužen. U toku postupka poreska inspekcija je oduzela lična dokumenta advokata. Evropski sud je svoje stajalište o povredi člana 8. zaključio na sledeći način: „Sud je zabeležio, da je u cilju istrage bila napravljena kontrola u prostorijama podnosilaca zahteva, samo u njihovom svojstvu advokata trgovačkog društva protiv koga se vodila istraga oko utaje poreza, s ciljem da se obezbede dokazi sa kojima bi se moglo utvrditi činjenično stanje društva u tom postupku. Podnosioci zahteva ni u kojem trenutku nisu bili optuženi niti osumnjičeni da su učinili prekršaj niti da su bili uključeni u bilo kakvu prevaru koju je učinio njihov klijent. U tom kontekstu, Sud je utvrdio da je postupak kontrole u advokatskoj kancelariji, bile nesrazmerne cilju koji se želi postići. U ovom slučaju, Sud je napomenuo da je bilo potrebno obezbediti posebne zaštitne mere, kao i da je od ključne važnosti osigurati strog regulatorni okvir za takve mere. Prilikom pretresa poreskim inspektorima i policijskim službenicima imali su široka ovlašćenja na osnovu širokih odredaba naloga za pretres. Na osnovu konstatovanih činjenica da su pretres i zaplene bile nesrazmerni cilju, Sud je zaključio da je došlo do povrede člana

²¹ D. Feldman, „The developing scope of Article 8 of the European Convention of Human Rights“, *European Human Rights Law Review* 3/1997, 265.

²² *Marckx protiv Belgije*, presuda od 13. juna 1979. godine, zahtev br. 6833/74.

8. (pravo na poštovanje doma) Konvencije, kao i povredu člana 6. stav 1. (pravo pristupa sudu) Konvencije zbog nedostatka efikasne sudske kontrole.

2.4. Zabrana diskriminacije

Član 14. Konvencije ne predviđa zabranu diskriminacije kao autonomno pravo. Pozivanje na ovo pravo se odnosi na postojanje povrede prava iz Konvencije, odnosno od člana 2. do člana 13. Konvencije. Nepostojanje opšte zabrane diskriminacije dopunjeno je donošenjem Protokola XII. Dopunom člana 14. navedenog Protokola uvedena je opšta zabrana diskriminacije, ne samo u pogledu uživanja prava garantovanih Konvencijom, već i za prava predviđena u nacionalnoj jurisdikciji države članice. Dakle, opšta zabrana diskriminacije u članu 1. Protokola XII predstavlja autonomno i sveobuhvatno pravo na zabranu svih oblika diskriminacije.

Zabrana diskriminacije predviđa pozitivne i negativne obaveze država članica Konvencije. U tom smislu, države su dužne da u okviru svog zakonodavstva osiguraju zabranu diskriminacije, kao i da eliminišu sve mogućnosti da sama legislativa države bude diskriminatorska. Tako su, u skladu sa članom 14, države dužne da eliminišu diskriminaciju na nivou lica privatnog prava, kao i na nivou akata javnih vlasti. Dok je Protokol XII u članu 1. stav 2. se izričito vezuje za diskriminaciju akata javnih vlasti.

U već pomenutom predmetu *Burden protiv Ujedinjenog Kraljevstva*, dve sestre podnele su predstavku. Dakle, radi se od dve sestre koje su zajedno živjele 31 godinu. Bile su vlasnice zajedničke nekretnine, tako da je svaka svoj deo testamentarno ostavila drugoj sestri. Podnositeljke u zahtevu su se žalile na diskriminatoran tretman jer bi u slučaju smrti jedne od njih, nadživela sestra trebalo da plati porez na nasljedstvo, a time njihov tretman u poreske svrhe bi bio nepovoljniji nego tretman bračnih parova i parova u istopolnim zajednicama koji su oslobođeni plaćanja poreza na nasljedstvo. Evropski sud za ljudska prava, u ovom slučaju zaključio je da se ne može izjednačiti tretman podnositeljke kao sestre i tretman osoba koje žive u bračnoj ili istopolnoj zajednici. Brak i istopolne zajednice smatraju se posebnim odnosima u kojima se ulazi slobodnom voljom, sa jasno preciziranim ugovornim pravima i dužnostima, dok se odnos podnositeljki zasniva na krvnom srodstvu.

U slučaju *Glor protiv Švajcarske*²³ kao podnosilac predstavke se javlja osoba koja boluje od dijabetesa, kojeg je vojni lekar proglasio nesposobnim služiti vojni rok, no se od njega zahtijevalo da plati porez na nesluženje vojnog roka. Njegov zahtev se zasnovao na tvrdnji da je bio pod diskriminacijom iz razloga što je bio spreman i želeo je da služi vojni rok, no zbog

²³ *Glor protiv Švajcarske*, presuda od 30. april 2009. godina, zahtev br. 13444/04.

objektivnih okolnosti bio je spriječen, bez njegove volje. Sa druge strane, zahtev da plati porez nije uzeo u obzir okolnost koja nije u njegovoj kontroli. Podnosilac predstave je tvrdio da prag invaliditeta (40 % fizičkog ili mentalnog invaliditeta) koji se koristi kao kriterijum za oslobađanje od spornog poreza nema pravnu osnovu. Sud je smatrao da postoji evropski i globalni konsenzus o potrebi zaštite ljudi sa invaliditetom od diskriminatorsnog tretmana. Sud je tvrdio da u je u datom slučaju došlo do povrede člana 14. (zabrana diskriminacije) u vezi sa članom 8. (pravo na poštovanje privatnog i porodičnog života) EKLJP. Sud je konstatirao da švajcarske vlasti nisu ostvarile pravičnu ravnotežu između zaštite interesa zajednice i poštovanja prava.

2.5. Sloboda kretanja

U predmetu *Reiner protiv Bugarske*²⁴ koji se odnosio na zabranu putovanja podnositeljke zbog poreskog duga i oduzimanja pasoša, Evropski sud je na stavu da se javnim interesom za naplatu neplaćenog poreza značajnog iznosa mogu opravdati odgovarajuća ograničenja prava podnositeljke zahteva. Stav Suda je sasvim jasan a to je da države imaju određenu slobodu procene kako bi oblikovale i organizovale svoje fiskalne politike u cilju efikasne naplata poreza. U ovom predmetu, Sud je zaključio da su javne vlasti povredile načelo srazmernosti u svojim odlukama i da je zabrana putovanja za podnosiocice bila automatska i neodređenog trajanja. Sud je konstatovao da je mera oduzimanja pasoša predugo trajala i da je nesrazmerna cilju. U ovom predmetu, Sud je konstatovao da je pošlo do povrede člana 2. Protokola broj 4, člana 13. (pravo na efikasni pravni lek) u vezi sa članom 8. (pravo na poštovanje privatnog i porodičnog života) i članom 2. Protokola broj 4, odnosno zabrane putovanja.

3. ZAKLJUČAK

Evropska konvencija o ljudskim pravima predstavlja jedan od instrumenata zaštite ljudskih prava i građanskih subjektivnih prava na međunarodnom nivou. Konvencija je po prvi put u istoriji omogućila pojedincu da se javi kao subjekt međunarodnog prava. Pravna zaštita predviđena Konvencijom predstavlja efikasan mehanizam kontrole unutrašnjeg zakonodavstva država članica. U tom kontekstu je i neophodnost efikasne pravne zaštite poreskih obaveza na međunarodnom nivou.

Jurisprudencija Evropskog suda za ljudska prava ima veoma značajan udeo u segmentu zaštite prava poreskih obaveznika, posebno u segmentu zaštite prava na imovinu preko tumačenja člana 1 Protokola broj 1. Analiza

²⁴ *Reiner protiv Bugarske*, presuda od 23. maja 2006. godine, zahtev br. 46343/99.

slučajeva koji su vođeni pred Evropskim sudom za ljudska prava govori da je Evropski sud vremenom stvorio veoma obimnu sudsku praksu, a time i izgradio kriterijume ograničenja mirnog uživanje imovine, između ostalog i u kontekstu oporezivanja. Praksa Suda pokazuje da ukoliko nisu ispunjeni uslovi predviđeni zakonom i opštim načelima međunarodnog prava ili nije utvrđen javni interes, pravo svojine ima punu međunarodnu zaštitu. Svojim odlukama Sud je proširio opseg delovanja prava na svojinu posebno u segmentu oporezivanja, i na taj način jasno napravio distinkciju u pogledu domašaja prava na imovinu u segmentu oporezivanja u primeni Protokola br. 1, te postigao značajan uticaj na nacionalne pravne sisteme država.

LISTA REFERENCI

Bibliografske reference

1. Džafče, Sejdefa, *Pravo na imovinu u kontekstu oporezivanja – analiza slučajeva Evropskog suda za ljudska prava*, rad izložen na 34. Kopaoničkoj školi prirodnog prava, održanoj 22. decembra 2021.
2. Etinski, Rodoljub, “Univerzalnost ljudskih prava u svetu različitih kultura”, *Pravni život* 12/2010, tom IV;
3. Feldman, David, „The developing scope of Article 8 of the European Convention of Human Rights“, *Evropean Human Rights Law Review* 3/1997;
4. Frowein, Jochen, Peukert, Wolfgang, *Evropäische Menschenrechtskonvention – Kommentar*, Kehl–Starssbourg–Arlington 1996;
5. Jelčić, Božidar, Lončarić Horvat, Olivera, Šimović, Jure, Arbutina, Hrvoje, Mijatović, Nikola, *Finansijsko pravo i finansijska znanost*, Narodne novine, Zagreb 2002;
6. Mol, Nuala, Harbi, Katarina, *Pravo na pravično suđenje: vodič za primenu člana 6 Evropske konvencije o ljudskim pravima*, Beograd 2007;
7. Sieghart, Paul, *The International Law of Human Rights*, Oxford University Press, New York 1983.

Pravni propisi

1. “*Bulves*” *AD protiv Bugarske*, presuda od 22. januar 2009. godine, zahtev br. 3991/03.
2. *Burden protiv Ujedinjenog Kraljevstva*, presuda od 20. Aprila 2008. godine, zahtev br. 13378/05;
3. *Ferrazzini protiv Italije*, presuda od 12. jula 2001. godine, zahtev br. 44759/98.
4. *Glor protiv Švajcarske*, presuda od 30. april 2009. godina, zahtev br. 13444/04.
5. *Intersplav protiv Ukrajine*, od 9. Januar 2007. godine, zahtev br. 803/02.
6. *J. J. protiv Holandije*, presuda od 27. marta 1998. Godine, zahtev br. 21351/93.
7. *Janošević protiv Švedske*, presuda od 23. jula 2002. godine, zahtev br. 34619/97;

8. *Marckx protiv Belgije*, presuda od 13. juna 1979. godine, zahtev br. 6833/74;
9. *Obermeier protiv Austrije*, presuda od 28. juna 1990. godine, zahtev br. 11761/85;
10. *Reiner protiv Bugarske*, presuda od 23. maja 2006. godine, zahtev br. 46343/99;
11. *Sramek protiv Austrije*, presuda od 22. oktobra 1984. godine, zahtev br. 8790/79;
12. Tax reforms in EU Member States 2013, Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability, *Evropean economy* 5/2013.

Associate Professor Sejdefa Džafče, LL.D

Faculty of Law and Political Science, American University of Evrope, Skopje, North Macedonia

LEGAL PROTECTION OF TAXPAYERS UNDER THE EUROPEAN CONVENTION ON HUMAN RIGHTS

Summary

While drafting the normative framework relating to tax paying, which includes defining, control and tax collection, the responsibility of the country is to comply with the standards set forth in the European Convention on Human Rights and Fundamental Freedoms and more specifically: Article 6 of the European Convention on Human Rights and Fundamental Freedoms (ECHR) - right to a fair trial; Article 1 of the Protocol number 1 to ECHR – protection of ownership; Article 8 of ECHR - nondiscrimination in private and family life; Article 14 of ECHR and Article 1 of the Protocol no. 12 of ECHR - general protection against discrimination. Guarantees and standards of Articles 6, 8 and 14 of ECHR and Article 1 of Protocol no. 1 of ECHR include implementation of the principles of legality, justice and fairness in tax requirements, principles of equality and principle of economic efficiency, as well as protection against retroactive implementation of tax-related legislation. The objective of this paper is to analyze legal protection of the taxpayers concerning rights deriving from the ECHR before the European Court of human rights.

Key words: *European Convention on Human Rights; Tax payers; Right to a fair trial; Protection of ownership; Right to private life; Nondiscrimination.*