

Bosna i Hercegovina
FEDERACIJA BOSNE I HERCEGOVINE
USTAVNI SUD
FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE

Broj: U-26/22
Sarajevo, 15.12.2023. godine

Savez općina i gradova
Federacije Bosne i Hercegovine

Broj: 675/23

Datum: 15.12. 2023. god

SAVEZ OPŠTINA I GRADOVA
FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE
n/r direktorice

PREDMET: Presuda, dostavlja se

U prilogu Vam dostavljamo presudu Ustavnog suda Federacije Bosne i Hercegovine broj: U-26/22 od 30.11.2023. godine.

S poštovanjem,



Predsjednica
Ustavnog suda Federacije
Bosne i Hercegovine

Aleksandra Martinović

Bosna i Hercegovina
FEDERACIJA BOSNE I HERCEGOVINE
USTAVNI SUD
FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE

Broj: U-26/22
Sarajevo, 30.11.2023. godine

Ustavni sud Federacije Bosne i Hercegovine, odlučujući o zahtjevu Saveza općina i gradova Federacije Bosne i Hercegovine za zaštitu prava na lokalnu samoupravu, u svezi s odredbama članka 57. stavak 4., čl. 63., 64., 72., članka 127. stavak 2. toč. g) i h) i stavak 3. Zakona o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine na temelju članka IV.C.3.10.(3) Ustava Federacije Bosne i Hercegovine, u svezi s Amandmanom XCVI na Ustav Federacije Bosne i Hercegovine, te u svezi s člankom 5. Zakona o postupku pred Ustavnim sudom Federacije Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, br.: 6/95 i 37/03), na sjednici bez javne rasprave održanoj dana 30.11.2023. godine, donio je

P R E S U D U

Odbija se kao neutemeljen zahtjev Saveza općina i gradova Federacije Bosne i Hercegovine za zaštitu prava na lokalnu samoupravu u svezi sa Zakonom o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, broj: 15/21).

Presudu objaviti u „Službenim novinama Federacije BiH“.

O b r a z l o ž e n j e

1. Podnositelj zahtjeva i predmet zahtjeva

Savez općina i gradova Federacije Bosne i Hercegovine (u daljnjem tekstu: podnositelj zahtjeva) je podneskom broj: 494/22 od 30.9.2022. godine podnio Ustavnom sudu Federacije Bosne i Hercegovine (u daljnjem tekstu: Ustavni sud Federacije) zahtjev za zaštitu prava na lokalnu samoupravu općina u Federaciji Bosne i Hercegovine. U zahtjevu je navedeno da je člankom 57. stavak 4., čl. 63., 64., 72., člankom 127. stavak 2. toč. g) i h) i stavak 3. Zakona o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine (u daljnjem tekstu: Zakon o računovodstvu i reviziji, osporeni Zakon, odnosno osporene odredbe), povrijeđeno pravo na lokalnu samoupravu općinama u Federaciji Bosne i Hercegovine propisano člankom 4. stavak 6. Europske povelje o lokalnoj samoupravi (u daljnjem tekstu: Europska povelja), odnosno člankom 56. stavak 2. Zakona o načelima lokalne samouprave u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, br.: 49/06 i 51/09, u daljnjem tekstu: Zakon o načelima lokalne samouprave). Dana 6.10.2022. godine, povodom istog zahtjeva, od strane podnosioca zahtjeva dostavljen je i Prijedlog za donošenje privremene mjere.

2. Stranke u postupku

Na temelju članka IV.C.3.10.(3) Ustava Federacije Bosne i Hercegovine, u svezi s Amandmanom XCVI na Ustav Federacije Bosne i Hercegovine, stranke u ovom postupku su podnositelj zahtjeva i Parlament Federacije Bosne i Hercegovine kao donositelj Zakona čije su odredbe osporene.

3. Bitni navodi zahtjeva

Podnositelj zahtjeva na početku zahtjeva citira osporene odredbe Zakona o računovodstvu i reviziji, navodeći da je istima povrijeđeno pravo na lokalnu samoupravu jedinicama lokalne samouprave u Federaciji Bosne i Hercegovine, zato što im se nameću finansijske obveze bez transfera odgovarajućih sredstava sa više razine vlasti, kao i zato što prilikom donošenja osporenog Zakona jedinice lokalne samouprave ni na koji način nisu konzultirane sukladno sa zakonom. K tome, propisane su i kazne za neizvršavanje tih dodatnih obveza. Smatra da se na ovaj način krši jedno od najznačajnijih načela lokalne samouprave, načelo financiranja. Dalje navodi, da je u članku 99. Zakona o proračunima u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, br.: 102/113, 9/2014-ispravka, 13/2014, 8/2015, 91/2015, 102/2015, 104/2016, 5/2018, 11/2019, 99/2019 i 25a/2022) propisano da reviziju godišnjih izvješća svakog proračunskog korisnika obavlja Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine (u daljnjem tekstu: Ured za reviziju). Po mišljenju podnositelja zahtjeva, iz osporenih odredbi Zakona o računovodstvu i reviziji proističe, da jedinice lokalne samouprave moraju izdvojiti sredstva iz vlastitog proračuna da bi platile reviziju koja im je, kao obvezna, propisana tim Zakonom, koji je, uz to, donesen bez provedenih konzultacija s jedinicama lokalne samouprave. Dalje ističe, da je nakon provedene analize u kojoj je koristio kriterije iz Tarife revizorskih usluga, izračunao da je 283.000 KM ukupni procijenjeni minimalni trošak vanjske revizije za 36 općina i gradova u Federaciji Bosne i Hercegovine. Smatra da se na ovaj način krši načelo finansijske samostalnosti jedinica lokalne samouprave iz članka 9. Europske povelje o lokalnoj samoupravi, bez da se iste o tome obavijeste i da se konzultiraju.

U nastavku zahtjeva ističe da, pored činjenice da jedinice lokalne samouprave nisu na zakonom propisan način konzultirane prilikom donošenja Zakona o računovodstvu i reviziji, nije proveden ni postupak propisan Pravilnikom o proceduri za izradu izjave o fiskalnoj procjeni zakona, drugih propisa i akata planiranja na proračun („Službene novine Federacije BiH“, br.: 34/16 i 15/18, u daljnjem tekstu: Pravilnik o proceduri), odnosno da jedinice lokalne samouprave u Federaciji Bosne i Hercegovine nisu konzultirane putem Saveza općina i gradova Federacije Bosne i Hercegovine, prije dostavljanja izjave o fiskalnoj procjeni nadležnom ministarstvu. Zatim podnositelj zahtjeva citira članak 6. Pravilnika o proceduri, čl. VI. 2. (1) i VII. 3. Ustava Federacije Bosne i Hercegovine, članak 4. stavak 6. Europske povelje o lokalnoj samoupravi i čl. 51. i 56. Zakona o načelima lokalne samouprave. Ističe i to da je donositelj Zakona o računovodstvu i reviziji postupio i protivno Pravilima i postupku za izradu zakona i drugih propisa Federacije Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, broj: 71/14), te citira čl. 1., 81., 82., 83. i 84. Pravila i postupka za izradu zakona i drugih propisa Federacije Bosne i Hercegovine.

Na kraju, podnositelj zahtjeva predlaže da Ustavni sud Federacije svojom odlukom utvrdi da osporene odredbe vrijeđaju pravo na lokalnu samoupravu, te da naloži Federaciji Bosne i Hercegovine usklađivanje Zakona o računovodstvu i reviziji s odredbama Europske povelje o lokalnoj samoupravi i odredbama Zakona o načelima lokalne samouprave.

4. Odgovor na zahtjev

Sukladno s člankom 16. Zakona o postupku pred Ustavnim sudom Federacije Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, br.: 6/95 i 37/03), Ustavni sud Federacije je aktom broj: U-26/22 od 10.10.2022. godine, zatražio od Zastupničkog doma i Doma naroda Parlamenta Federacije Bosne i Hercegovine da u roku od 30 dana dostave odgovor na zahtjev, što je međutim izostalo.

5. Relevantno pravo

A. Ustav Federacije Bosne i Hercegovine

Članak VI.2 (1)

(1) U općini se ostvaruje lokalna samouprava.

Amandman XVI (1) na Ustav Federacije Bosne i Hercegovine

U Ustavu Federacije Bosne i Hercegovine, iza glave „VI. OPĆINSKE VLASTI“ dodaje se novo poglavlje, koje glasi:

„VI.A. GRADSKE VLASTI

(1) Za područje dvije ili više općina koje su urbano i teritorijalno povezane svakodnevnim potrebama građana, formira se grad kao jedinica lokalne samouprave i uprave, sukladno sa federalnim zakonom“.

Amandman XCVI na Ustav Federacije Bosne i Hercegovine

U članku IV.C.10. iza stavka (2.) dodaje se novi stavak (3.) koji glasi:

„(3) Zaštitu prava na lokalnu samoupravu osigurava Ustavni sud. Takav postupak pred Ustavnim sudom mogu pokrenuti općine i gradovi, kao i udruženja općina i gradova Federacije Bosne i Hercegovine. Ustavni sud odlučuje o sporovima između jedinica lokalne samouprave i kantona ili Federacije na zahtjev općinskog ili gradskog vijeća, načelnika općine ili gradonačelnika grada, ili udruženja općina i gradova Federacije Bosne i Hercegovine“.

Dosadašnji st. (3.) i (4.) postaju st. (4.) i (5.).

Amandman XVIII na Ustav Federacije Bosne i Hercegovine

Članak VII.3. Ustava Federacije Bosne i Hercegovine mijenja se i glasi:

"Međunarodni ugovori i drugi sporazumi koji su na snazi u Bosni i Hercegovini i Federaciji, te opća pravila međunarodnog prava čine dio zakonodavstva Federacije. U slučaju nesuglasnosti međunarodnog ugovora, odnosno sporazuma i zakonodavstva, prevladava međunarodni ugovor, odnosno sporazum“.

B. Europska povelja o lokalnoj samoupravi

Članak 4. stavak 6. Djelokrug lokalne samouprave

6. Lokalne vlasti će biti konzultirane, u najvećoj mogućoj mjeri, blagovremeno i na odgovarajući način, u procesu planiranja i donošenja odluka o svim stvarima koje ih se direktno tiču.

C. Zakon o postupku pred Ustavnim sudom Federacije Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, br.: 6/95 i 37/03)

Članak 5. stavak 1.

Ustavni sud provodi postupak na osnovu odredaba ovog zakona, a u pitanjima koja nisu uređena ovim zakonom može shodno primijeniti odgovarajuća pravila procesnih zakona.

D. Zakon o načelima lokalne samouprave u Federaciji Bosne i Hercegovine
(„Službene novine Federacije BiH“, br.: 49/06 i 51/09)

Članak 34. st. 3. i 4.

Financijska sredstva jedinica lokalne samouprave bit će srazmjerna njihovim nadležnostima koje su im dodijeljene zakonom. Svaki prijenos novih funkcija biće praćen finansijskim sredstvima potrebnim za njihovo efikasno izvršenje.

Zakonodavac je dužan pribaviti mišljenje od Saveza općina i gradova o svim pitanjima koja se odnose na dodjelu sredstava, kao i o svim promjenama zakona koja mogu utjecati na finansijske obveze jedinica lokalne samouprave.

Članak 56.

Federalne, odnosno kantonalne vlasti dužne su u najvećoj mogućoj mjeri konzultirati jedinice lokalne samouprave u postupku donošenja propisa koji ih se direktno tiču.

Konzultiranje, u smislu iz prethodnog stavka ovog članka, federalne, odnosno kantonalne vlasti vrše putem saveza općina i gradova.

E. Zakon o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine
(„Službene novine Federacije BiH“, broj: 15/21)

Članak 1.
(predmet zakona)

Ovaj zakon uređuje oblast računovodstva i revizije, organizaciju i funkcioniranje sustava knjigovodstva i računovodstva, pripremu i prezentiranje finansijskih izvješća, organizaciju i rad Revizorske komore Federacije Bosne i Hercegovine, nadzor nad kvalitetom rada društava za reviziju i ovlaštenih revizora, javni nadzor, praćenje i otkrivanje i prijavljivanje krivičnih dijela u svezi s pranjem novca i financiranjem terorističkih aktivnosti, stjecanje zvanja, kvalificiranje i licenciranje u računovodstvenoj i revizorskoj profesiji.

Članak 2. točka d)
(Pojmovi)

d) Subjekti od javnog interesa su sve pravne osobe čijim se vrijednosnim papirima trguje na organiziranom tržištu vrijednosnih papira, banke, mikrokreditna društva, društva za osiguranje i reosiguranje, društva za faktoring, lizing društva, društva za upravljanje investicijskim fondovima, brokersko-dilerska društva i druge finansijske organizacije, javna poduzeća osnovana sukladno s propisima kojima se uređuje poslovanje i upravljanje javnim poduzećima u Federaciji Bosne i Hercegovine (u daljnjem tekstu: Federacija), kao i sve pravne osobe od posebnog značaja za Federaciju sukladno s propisima o vršenju ovlasti u gospodarskim društvima s učešćem državnog kapitala, te organizacije i javne ustanove koje nisu obuhvaćene okvirom revizije utvrđenim propisom o reviziji institucija u Federaciji;

Članak 3.
(Primjena propisa)

(1) Odredbe ovog zakona primjenjuju se na sve profitne pravne osobe koje samostalno obavljaju djelatnost proizvodnje i prodaje proizvoda i pružaju usluge na tržištu radi stjecanja dobiti sukladno s odredbama propisa koji reguliraju poslovanje gospodarskih društava i osnovana su sukladno s propisima Federacije, kao i na sve neprofitne pravne osobe koje se ne

osnivaju radi stjecanja dobiti (političke organizacije, sindikalne organizacije sa svojstvom pravne osobe, fondacije, udruženja, komore, vjerske zajednice u dijelu obavljanja gospodarske ili druge djelatnosti sukladno s propisima kojima je uređeno obavljanje tih djelatnosti, kao i druge organizacije organizirane po osnovu učlanjenja).

(2) Odredbe ovog zakona odnose se i na pravne osobe i druge oblike organiziranja koje je pravna osoba sa sjedištem u Federaciji osnovala u inozemstvu, ako propisima tih država nije utvrđena obveza vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja financijskih izvješća.

(3) Odredbe ovog zakona odnose se na poslovne jedinice i pogone pravnih osoba sa sjedištem izvan Federacije, ako se te poslovne jedinice i pogoni smatraju obveznicima poreza na dobit u Federaciji.

(4) Odredbe ovog zakona odnose se i na korisnike prihoda proračuna Federacije, proračuna kantona, proračuna općina i gradova i vanproračunskih fondova.

Članak 5. stavak (5.), (6.), (7.) i (8.) (Razvrstavanje pravnih osoba)

(5) U srednje pravne osobe razvrstavaju se one pravne osobe koje na dan sačinjavanja financijskih izvješća prelaze dva kriterija iz stavka (4.) ovog članka, ali ne prelaze granične vrijednosti najmanje dva od sljedećih kriterija:

- a) prosječna vrijednost poslovne imovine na kraju poslovne godine je do 20.000.000,00 KM;
- b) ukupan godišnji prihod je do 40.000.000,00 KM;
- c) prosječan broj uposlenih u godini za koju se podnosi financijsko izvješće je do 249.

(6) U srednje pravne osobe razvrstavaju se i one koja prelaze graničnu vrijednost jednog od kriterija iz stavka (7.) ovog članka.

(7) U velike pravne osobe razvrstavaju se one pravne osobe koje na dan sastavljanja financijskih izvješća prelaze granične vrijednosti najmanje dva od sljedećih kriterija:

- a) prosječna vrijednost poslovne imovine na kraju poslovne godine je 20.000.000,00 KM;
- b) ukupan godišnji prihod je 40.000.000,00 KM;
- c) prosječan broj uposlenih u godini za koju se podnosi financijsko izvješće je 249.

(8) Velikim pravnim osobama, neovisno od kriterija iz st. (3.), (4.), (5.), (6.) i (7.) smatraju se banke, mikrokreditna društva, društva za osiguranje i reosiguranje, lizing društva, društva za faktoring, društva za upravljanje investicijskim fondovima, društva za upravljanje dragovoljnim mirovinskim fondovima, berze, brokersko-dilerska društva i druge financijske organizacije.

Članak 57. st. (1.), (2.) i (3.) (Obveznici revizije)

(1) Revizija financijskih izvješća obavlja se sukladno s ovim zakonom, MSR uz poštivanje načela profesionalne etike i pravila revizorske struke, te drugih pravila i propisa koji reguliraju ovu oblast.

(2) Obveznoj reviziji podliježu financijska izvješća i konsolidirana financijska izvješća pravnih osoba razvrstanih u velike i srednje pravne osobe.

(3) Ukoliko nisu obuhvaćeni stavkom (2.) ovog članka, obveznoj reviziji podliježu i financijska izvješća subjekata od javnog interesa, definiranih ovim zakonom i financijska izvješća drugih pravnih osoba, ukoliko je to propisano posebnim propisima kojim se uređuje njihovo poslovanje.

Članak 57. stavak (4.) - **osporena odredba**

(4) Obveznoj reviziji podliježu i organizacije, **javne institucije** i javne ustanove koje nisu obuhvaćene godišnjim planom revizije Ureda za reviziju institucija FBiH.

Članak 63. (Izbor društva za reviziju)- osporena odredba

(1) Skupština, odnosno organ utvrđen općim aktom pravne osobe kod koje se obavlja revizija, vrši izbor društva za reviziju najkasnije do 30. rujna poslovne godine na koju se revizija odnosi. Ako pravna osoba na dan 30.9. nema informaciju da li će na dan 31.12. biti obveznik revizije u tom slučaju nije obvezno ugovoriti reviziju do 30.9. tekuće godine, ali ju je obvezno ugovoriti u roku od 60 dana po utvrđivanju obveze.

(2) Rok iz stavka (1.) ovog članka može da bude i duži u slučaju revizije konsolidiranih financijskih izvješća.

(3) Izuzetno od stavka (1.) ovog članka, skupština, odnosno organ utvrđen općim aktom pravne osobe kod koje se vrši revizija, a koja financijska izvješća sastavlja sa stanjem na posljednji dan poslovne godine koja je različita od kalendarske, bira društvo za reviziju najkasnije tri mjeseca prije isteka tako određene poslovne godine na koju se revizija odnosi.

(4) Društva za reviziju dužna su Ministarstvu, najkasnije do 15. siječnja tekuće godine, dostaviti spisak ugovora o reviziji zaključenih tijekom prethodne godine.

Članak 64. (Ugovor o reviziji) - osporena odredba

(1) Međusobna prava i obveze društva za reviziju i pravne osobe čija se financijska izvješća revidiraju uređuju se ugovorom o reviziji.

(2) Ugovor o reviziji mora biti zaključen u pisanom obliku.

(3) Ugovor o reviziji, pored elemenata propisanih zakonom kojim se uređuju obligacijski odnosi, mora sadržavati odredbe MSR u svezi s dogovaranjem uvjeta revizorskih angažmana, kao i odredbe iz članka 60. stavak (1.) i čl. 65 do 69. ovog zakona.

(4) Društva za reviziju ne mogu ugovorene poslove da ustupaju drugim društvima za reviziju, osim ako ovim zakonom nije drugačije propisano.

(5) Ugovor o reviziji u tijeku obavljanja revizije ne može se raskinuti, izuzev ako za to postoje opravdani razlozi.

(6) Razlike u mišljenjima koje se odnose na oblast računovodstva i revizije, pravne osobe čija se financijska izvješća revidiraju i društva za reviziju ne mogu se smatrati opravdanim razlogom za raskid ugovora u smislu stavka (5.) ovog članka.

(7) Pravna osoba kod koje se obavlja revizija i društvo za reviziju dužni su da obavijeste Komoru o raskidu ugovora iz stavka (5.) ovog članka i obustavljanju revizije, uz detaljno obrazloženje razloga koji su doveli do raskida.

Članak 72. (Naknade za obavljanu reviziju) - osporena odredba

(1) Za obavljanu reviziju plaća se naknada koja ne može ovisiti od pružanja dodatnih usluga pravnoj osobi kod koje se vrši revizija niti može biti povezana sa istim.

(2) Iznos naknade utvrđuje se ugovorom o reviziji.

(3) Ako društvo za reviziju subjektu čija su financijska izvješća predmet revizije, njegovom matičnom društvu ili društvima pod njegovom kontrolom, tijekom perioda od tri ili više uzastopnih financijskih godina, pruža nerevizorske usluge iz čl. 70. i 71. stavak (3.) ovog zakona, ukupni iznos naknada za takve usluge ne smije prelaziti 70% prosječnog iznosa naknada plaćenih u posljednje tri uzastopne financijske godine za usluge revizije subjekta čija su financijska izvješća predmet revizije, i, ako je to primjenjivo, njegova matičnog društva, društava pod njegovom kontrolom te konsolidiranih financijskih izvješća te grupe pravnih lica.

Članak 127. stavak (2.) toč. g) i h) - osporena odredba

(Pravne osobe)

(2) Novčanom kaznom u iznosu od 10.000,00 KM do 50.000,00 KM kaznit će se za prekršaj pravna osoba:

- g) ako ne izvrši reviziju sukladno s člankom 57. ovog zakona;
- h) kod kojeg se obavlja revizija, ako ne izabere društvo za reviziju na način i u roku iz članka 63. ovog zakona;

F. Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, broj: 22/06)

Članak 1.

Okvir Zakona

- 1) Ovim Zakonom uređuje se revizija institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, ciljevi, dužnosti, organizacija, rukovođenje i nadležnosti organa za reviziju.
- 2) Reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine vrši Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine (u daljnjem tekstu: Ured za reviziju).

Članak 3. stavak 1.) **Ciljevi**

1) Glavni cilj Ureda za reviziju je da kroz provođenje revizija osigura neovisna mišljenja o izvršenju proračuna i finansijskim izvješćima, korištenju resursa i upravljanja državnom imovinom od Vlade, proračunskih institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine i javnih institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, na koji način će se doprinijeti pouzdanom obavještavanju o korištenju proračunskih sredstava, transparentnom i kvalitetnom upravljanju javnim prihodima, troškovima i imovinom u Federaciji Bosne i Hercegovine.

Članak 8. stavak 1.) točka a) **Nadležnosti**

- 1) Ured za reviziju nadležan je za:
 - a) finansijske revizije (regulirane člankom 13. ovog Zakona),

Članak 11. **Okvir revizije**

1) Nadležnost Ureda za reviziju, sukladno s odredbama ovog Zakona, obuhvata sve javne institucije u Federaciji Bosne i Hercegovine uključujući:

- a) Parlament Federacije Bosne i Hercegovine;
- b) Predsjednika Federacije Bosne i Hercegovine;
- c) Vladu Federacije Bosne i Hercegovine i njena ministarstva;
- d) vanproračunska sredstva koja mogu biti uspostavljena zakonom;
- e) javne fondove, zavode i agencije.

2) Nadležnost, također, obuhvata:

- a) skupštine i vlade kantona na teritoriji Federacije Bosne i Hercegovine;
- b) općine na teritoriji Federacije Bosne i Hercegovine;
- c) sve proračunske institucije koje se direktno financiraju iz proračuna koje usvajaju parlament, skupštine kantona i općinska vijeća;
- d) vanproračunska sredstva koja mogu biti uspostavljena zakonom;
- e) sredstva koja su kao zajam ili grant za Bosnu i Hercegovinu osigurana nekoj instituciji, ili projektu u Federaciji Bosne i Hercegovine od međunarodnih tijela i organizacija;
- f) sredstva osigurana iz proračuna bilo kojoj drugoj instituciji, organizaciji ili tijelu.

3) Nadležnost Ureda za reviziju obuhvata i poduzeće u kojem država ima vlasnički udjel od 50% plus jednu dionicu ili više.

4) Revizija uključuje i sve financijske, administrativne i druge aktivnosti, programe i projekte kojima upravlja jedna ili više institucija i tijela iz ovog članka, uključujući procesiranje i prihode od prodaje imovine, privatizacije i koncesija.

Članak 12. Planiranje revizije

1) Generalni revizor donosi svake godine, nakon konzultacije sa zamjenikom generalnog revizora, godišnji plan revizije Ureda za reviziju za narednu godinu, uzimajući u obzir i zahtjeve sukladno ovom Zakonu. Plan revizije će biti dostavljen Parlamentarnom povjerenstvu odgovornom za reviziju, kao informacija, prije početka naredne fiskalne godine.

2) Generalni revizor i zamjenik generalnog revizora, prigodom određivanja godišnjeg plana revizije, postupaju u skladu s odredbama ovoga Zakona i usvojenim revizorskim standardima, prema članku 10. ovoga Zakona.

Članak 13. st. 4.), 5.), 6.) i (7.) Financijska revizija

4) Ured za reviziju svake godine provodi reviziju sukladno sa st. 1.), 2.) i 3.) ovog članka i daje mišljenje o izvješćima o izvršenju godišnjeg proračuna svakog proračunskog korisnika iz članka 11. stavak 1.) ovog Zakona i godišnje obavještava o tim revizijama sukladno s člankom 16. ovog Zakona.

5) Ured za reviziju svake godine vrši reviziju i daje mišljenje o Vladinom godišnjem izvješću o izvršenju proračuna i godišnje obavještava o toj reviziji sukladno s člankom 16. ovog Zakona

6) Za druge institucije, osim navedenih u stavku 4.) ovog članka, vrši financijske revizije sukladno s godišnjim planom revizije.

7) U određivanju učestalosti i modaliteta revizija sukladno sa stavkom 6.) ovog članka, Ured za reviziju uzima u obzir:

a) da li je institucija već revidirana od neovisnih vanjskih revizora i da li Ured za reviziju ima dokaz da su takve revizije dovoljne da osiguraju kriterije koje primjenjuje i Ured za reviziju,

b) procjenu rizika.

6. Praksa Ustavnog suda Federacije

Odluke br.: U-21/18 od 24.9.2019.godine („Službene novine Federacije BiH“, broj: 78/19), U-40/19 od 28.1.2020. godine („Službene novine Federacije BiH“, broj: 16/20), U-12/21 od 20.1.2022. godine („Službene novine Federacije BiH“, broj: 14/22 od 23.2.2022. godine) i dr.

7. Činjenično stanje i stav Ustavnog suda Federacije

Nakon analize zahtjeva i priložene dokumentacije koja se nalazi u spisu predmeta, a u svjetlu relevantnog prava, utvrđeno je kao što slijedi.

Prema Ustavu Federacije Bosne i Hercegovine, lokalna samouprava se ostvaruje u općinama i gradovima (članak VI.2.(1), odnosno Amandman XVI na Ustav Federacije Bosne i Hercegovine), a zaštitu prava na lokalnu samoupravu osigurava Ustavni sud Federacije (članak IV.C.3.10. (3) Ustava Federacije Bosne i Hercegovine, u svezi s Amandmanom XCVI na Ustav Federacije Bosne i Hercegovine). Postupak za zaštitu tog prava pred Ustavnim sudom Federacije mogu pokrenuti općine i gradovi, kao i udruženja općina i gradova u Federaciji Bosne i Hercegovine (Amandman XCVI na Ustav Federacije Bosne i Hercegovine).

Shodno tome, Savez općina i gradova Federacije Bosne i Hercegovine ovlašten je za pokretanje ovog postupka.

Predmet osporavanja je Zakon o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine, objavljen u „Službenim novinama Federacije BiH“, broj: 15/21, od 24.2.2021. godine. Argumentacija podnosioca svodi se na to da je pojedinim odredbama tog Zakona, koje je precizno označio, a koje su navedene u točki 5.E. obrazloženja ove presude, Federacija Bosne i Hercegovine, koja je po Ustavu Federacije Bosne i Hercegovine isključivo nadležna za donošenje propisa o financijama i financijskim institucijama, te fiskalnu politiku, donoseći osporeni Zakon povrijedila pravo na lokalnu samoupravu. Ta povreda se prema njegovim tvrdnjama sastoji u tome, što federalna vlast svoju obvezu da osigura reviziju financijskih izvješća „bez zakonom propisanog konzultiranja, prenosi na jedinice lokalne samouprave, bez prenošenja proračunskih sredstava potrebnih za izvršavanje tih nadležnosti“.

Podnositelj zahtjeva s pravom ukazuje na to da je prema Ustavu Federacije Bosne i Hercegovine, federalna vlast isključivo nadležna za utvrđivanje ekonomske politike, donošenje propisa o financijama i financijskim institucijama, te fiskalnu politiku (članak III.1. toč. b) i c) Ustava Federacije Bosne i Hercegovine), no zaključak koji on na tom osnovu izvodi mora se preispitati.

Osporeni Zakon, prema vlastitoj definiciji svog predmeta reguliranja (članak 1.), uređuje „oblast računovodstva i revizije, organizaciju i funkcioniranje sustava knjigovodstva i računovodstva, pripremu i prezentiranje financijskih izvješća, organizaciju i rad Revizorske komore Federacije Bosne i Hercegovine, nadzor nad kvalitetom rada društava za reviziju i ovlaštenih revizora, javni nadzor, praćenje i otkrivanje i prijavljivanje krivičnih dijela u svezi s pranjem novca i financiranjem terorističkih aktivnosti, stjecanje zvanja, kvalificiranje i licenciranje u računovodstvenoj i revizorskoj profesiji“. Ovakvo utvrđenje njegovog predmeta reguliranja, kao i gotovo sve odredbe tog Zakona ukazuju na to da je riječ o sistemskom federalnom zakonu profiliranom za poslovni, privatni sektor. Jedine odredbe u tom Zakonu koje ukazuju na to da se njime pretendira zahvatiti i u javni sektor su odredbe članka 2. točka d), kojom se definira pojam „subjekti od javnog interesa“, zatim odredba članka 3. stavak (4.) u kojoj se spominju „korisnici prihoda proračuna Federacije, proračuna kantona, proračuna općina i gradova i vanproračunski fondova“, te osporena odredba članka 57. stavak (4.) koja glasi: „Obveznoj reviziji podliježu i organizacije, javne institucije i javne ustanove koje nisu obuhvaćene godišnjim planom revizije Ureda za reviziju institucija FBiH“.

Odredbu članka 3. stavak (4.) se može isključiti iz daljeg razmatranja, jer ona govori samo o „korisnicima proračuna“, a ne o subjektima čiji su to proračuni, pa ne korespondira ni sa zahtjevom, niti sa kontekstom ovog ustavnosudbenog predmeta. Takvu je odredbu, uostalom, sadržavao i raniji Zakon o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine iz 2009. godine.

Kada su u pitanju odredbe članka 2. točka d) i članka 57. stavak (4.), njihovo značenje se mora dovesti u kontekst zatečene zakonske regulacije revizije i financijske kontrole javnog sektora.

Treba naime imati u vidu, da je revizija u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine, u vrijeme stupanja na snagu osporenog Zakona, već bila cjelovito uređena odredbama četiri specijalna zakona i to: Zakonom o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, broj: 22/06), Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, br.: 47/08 i 101/16), Zakonom o proračunima u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, br.: 102/13, 9/14-ispr., 13/14, 8/15, 91/15, 102/15, 104/16, 5/18, 11/19, 99/19 i 25/22), te Zakonom o financijskom upravljanju i kontroli u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, broj: 38/16). Pravni režim obvezne revizije i financijske kontrole u javnom sektoru uspostavljen ovim zakonima i dalje je na snazi, jer osporeni Zakon, kao opći zakon (*lex generalis*), nema u odnosu na njih derogativni kapacitet.

Reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, prema Zakonu o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, vrši Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine utemeljen tim Zakonom, kao „vrhovna institucija“ za reviziju javnog sektora u Federaciji Bosne i Hercegovine. Nadležnost tog Ureda u pogledu radnji koje je ovlašten poduzimati regulirana je odredbama članka 13., a u pogledu subjekata na koje se ta ovlaštenja odnose, člankom 11. u svezi s člankom 13.

Sistematsko tumačenje tih odredbi nedvojbeno ukazuje na to, da su ti subjekti klasificirani u dvije skupine: „javne institucije u Federaciji Bosne i Hercegovine“, pobrojane u članku 11. stavak 1.) i „druge institucije“, pobrojane u stavcima 2.), 3.) i 4.) istog članka.

Preciznije, prema odredbi članka 11. stavak 1.) „mjerodavnost Ureda za reviziju obuhvaća sukladno odredbama ovog zakona“, „javne institucije u Federaciji Bosne i Hercegovine uključujući“: Parlament Federacije Bosne i Hercegovine (točka a), Predsjednika Federacije Bosne i Hercegovine (točka b), Vladu Federacije Bosne i Hercegovine i njezina ministarstva (točka c), izvanproračunska sredstva koja mogu biti uspostavljena zakonom (točka d), te javne fondove, zavode i agencije (točka e), a revizija se, sukladno s odredbom članka 13. stavak 4.) vrši „svake godine“.

Za razliku od toga, prema odredbama članka 11. st. 2.), 3.) i 4.) mjerodavnost Ureda „također obuhvata“: skupštine i vlade kantona u Federaciji Bosne i Hercegovine (stavak (2.) točka a)), općine u Federaciji Bosne i Hercegovine (stavak (2.) točka b)), sve proračunske institucije koje se direktno financiraju iz proračuna koje usvajaju „parlament, skupštine kantona i općinska vijeća“ (stavak (2.) točka c)), izvanproračunska sredstva koja mogu biti uspostavljena zakonom (stavak (2.) točka d)), sredstva koja su kao zajam ili grant za Bosnu i Hercegovinu, osigurana nekoj instituciji ili projektu u Federaciji Bosne i Hercegovine od međunarodnih tijela i organizacija (stavak (2.) točka e)), sredstva osigurana iz proračuna bilo kojoj drugoj instituciji, organizaciji ili tijelu (stavak (2.) točka f)), poduzeća u kojima država ima vlasnički udio od 50% plus jednu dionicu ili više (stavak (3.)), te sve financijske, administrativne i druge aktivnosti, programi i projekti kojima upravlja jedna ili više institucija iz članka 11., uključujući procesiranje i prihode od prodaje imovine, privatizacije i koncesija (stavak (4.)). Za ovu kategoriju subjekata, koje Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine u članku 13. stavak 6.) svrstava u „druge institucije“, revizija se vrši „sukladno s godišnjim planom revizije“.

Kako je termin „javne institucije“ upotrijebljen samo u prvom stavku članka 11. Zakona o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, to znači da prema tom Zakonu, koji je u ovoj materiji *lex specialis*, taj pojam obuhvata, kako je gore i navedeno: Parlament Federacije Bosne i Hercegovine, Predsjednika Federacije Bosne i Hercegovine, Vladu Federacije Bosne i Hercegovine i njezina ministarstva, izvanproračunska sredstva koja mogu biti uspostavljena zakonom, te javne fondove, zavode i agencije.

Stoga se osporena odredba članka 57. stavak (4.) osporenog Zakona, na koju primarno ukazuje podnositelj zahtjeva, a koja propisuje da „obveznoj reviziji podliježu i organizacije, javne institucije i javne ustanove koje nisu obuhvaćene godišnjim planom revizije institucija u FBiH“, ne može odnositi na „druge institucije“ o kojima govori članak 13. stavak 4.) Zakona o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine i pobrojane u članku 11. st. 2.), 3.) i 4.), pa tako ni na jedinice lokalne samouprave. Prije svega zato što njih Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, kao *lex specialis* za reviziju javnog sektora, kao što je gore izloženo, ne svrstava u kategoriju „javnih institucija“, pa to ne može učiniti ni osporeni Zakon kao *lex generalis*. Uostalom, osporena odredba članka 57. stavak (4.) je protivrječna i definiciji pojma „subjekti od javnog interesa“ iz članka 2. točka d) istog tog Zakona. Naime, kada osporeni Zakon propisuje tko su obveznici revizije, on u članku 57. stavak (2.) navodi „velike i srednje pravne osobe“ što se, prema odredbama članka 5. evidentno odnosi na privatni sektor, a potom u stavku (3.) propisuje da obveznoj reviziji (po tom Zakonu) podliježu i „financijska izvješća subjekata od javnog interesa definiranih ovim zakonom“. No u definiciji subjekata od

javnog interesa (članak 2. točka d) *in fine* navode se samo „organizacije i javne ustanove“, ali ne i javne institucije.

Prema tome, stupanjem na snagu osporenog Zakona, nije izvršen prijenos nadležnosti na jedinice lokalne samouprave o kojem govori podnositelj zahtjeva i koji bi iziskivao prethodne obvezne konzultacije i transfer sredstava s federalne razine, što njegove tvrdnje u tom pogledu čini neutemeljenim.

Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine međutim ostavlja jedinicama lokalne samouprave mogućnost da reviziju povjere neovisnim vanjskim revizorima. Tako provedenu reviziju Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine će kod utvrđivanja godišnjeg plana, prema odredbi članka 13. stavak 7. točka a) Zakona o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine uzeti u obzir, uz dokaz da je takva revizija dovoljna „za osiguranje kriterija koje primjenjuje i Ured za reviziju“.

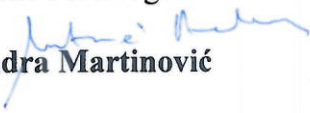
Navode zahtjeva koji se odnose na to da je donositelj osporenog Zakona postupio protivno odredbama Pravilnika o proceduri za izradu izjave o fiskalnoj procjeni zakona, drugih propisa i akata planiranja na proračun i protivno Pravilima i postupku za izradu zakona i drugih propisa Federacije Bosne i Hercegovine Ustavni sud Federacije nije razmatrao, jer kao institucija ovlaštena za zaštitu prava na lokalnu samoupravu eventualnu povredu tog prava cijeni samo u odnosu na odgovarajuće odredbe Ustava Federacije Bosne i Hercegovine, Europske povelje o lokalnoj samoupravi i Zakona o načelima lokalne samouprave u Federaciji Bosne i Hercegovine.

Na temelju iznesenog, odlučeno je kao u izreci ove presude, čime je prestala potreba za odlučivanjem o privremenoj mjeri.

Ovu presudu Ustavni sud Federacije donio je u sastavu: predsjednica Suda, Aleksandra Martinović, te suci Suda: Vesna Budimir, Mirjana Čučković, Mirko Milićević, prof. dr. Edin Muminović, dr. sc. Kata Senjak, Ajša Softić i mr. sc. Alen Taletović.



Predsjednica
Ustavnog suda
Federacije Bosne i Hercegovine


Aleksandra Martinović