

Uloga upravnog sudovanja u ostvarenju ustavnog načela porezne pravednosti - utvrđivanje činjenica relevantnih za oporezivanje u upravnom sporu

Kuzelj, Valentino

Master's thesis / Diplomski rad

2024

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Law / Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:199:621470>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2025-02-06**



Repository / Repozitorij:

[Repository Faculty of Law University of Zagreb](#)



SVEUČILIŠTE U ZAGREBU

PRAVNI FAKULTET

INTEGRIRANI PRIJEDIPLOMSKI I DIPLOMSKI PRAVNI STUDIJ

Valentino Kuzelj

**ULOGA UPRAVNOG SUDOVANJA U OSTVARENJU USTAVNOG
NAČELA POREZNE PRAVEDNOSTI – UTVRĐIVANJE ČINJENICA
RELEVANTNIH ZA OPOREZIVANJE U UPRAVNOM SPORU**

DIPLOMSKI RAD

Mentorica: prof. dr. sc. Jasna Omejec

Zagreb, travanj 2024.

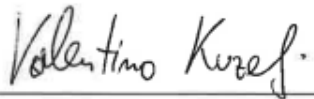
SADRŽAJ

Izjava o izvornosti	i
SAŽETAK	ii
SUMMARY	iii
1. UVOD	1
1.1. Ciljevi i hipoteze	4
1.2. Metodologija	6
2. JAMSTVO PRAVIČNOG POSTUPKA U SLUŽBI IZGRADNJE INTEGRALNOG KONCEPTA POREZNE PRAVEDNOSTI	7
2.1. Zaštita prava poreznih obveznika kroz inkorporaciju prava iz članka 6. stavka 1. Europske konvencije u praksi hrvatskih upravnih sudova	8
2.2. Jamstvo pravičnog postupka iz članka 47. Povelje EU-a u poreznim predmetima	16
2.3. Pravo na pravično utvrđenje porezne obveze kao sastavni dio načela pravednosti u oporezivanju iz članka 51. Ustava RH	22
3. OVLAŠTI UPRAVNIH SUDOVA U NADZORU ZAKONITOSTI I PRAVILNOSTI POJEDINAČNIH ODLUKA JAVNOPRAVNIH (POREZNIH) TIJELA	27
3.1. Ocjena zakonitosti i pravilnosti pojedinačnih odluka javnopравnih (poreznih) tijela u sporu pune jurisdikcije	28
3.2. Zahtjevi pravičnog postupka u kontekstu dokazivanja činjenica bitnih za utvrđenje porezne obveze u upravnom sporu	32
4. ZAKLJUČAK	39
5. POPIS LITERATURE	41
6. ZAHVALE	51
7. ŽIVOTOPIS AUTORA	52

Izjava o izvornosti

Izjava o izvornosti rada "Uloga upravnog sudovanja u ostvarenju ustavnog načela porezne pravednosti - utvrđivanje činjenica relevantnih za oporezivanje u upravnom sporu"

Ja, **Valentino Kuzelj** pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključivi autor diplomskog rada te da u radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova te da se prilikom izrade rada nisam koristio drugim izvorima do onih navedenih u radu.



(potpis studenta)

SAŽETAK

Valentino Kuzelj

Uloga upravnog sudovanja u ostvarenju ustavnog načela porezne pravednosti – utvrđivanje činjenica relevantnih za oporezivanje u upravnom sporu

Pravo na pravični postupak u Republici Hrvatskoj zajamčeno je normama ustavnog, međunarodnog (konvencijskog) i nadnacionalnog (europskog) ranga. Pritom jamstvo pravičnog postupka iz ustavnog članka 29. stavka 1. pruža najširu razinu zaštite. Ono ne poznaje ograničenja *ratione materiae* poput onih iz članka 6. stavka 1. Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda te se, za razliku od članka 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima, jednako primjenjuje na postupke u kojima dolazi do primjene prava Europske unije, kao i u onima u kojima domaća tijela primjenjuju isključivo nacionalne propise. Njegovom ujednačenom i ekstenzivnom primjenom u poreznim predmetima hrvatski upravni sudovi trebaju istovremeno obuhvatiti i standarde pravičnog postupka razvijene u praksi Europskog suda za ljudska prava te praksi Suda Europske unije, vodeći se ustavnosudskom jurisprudencijom.

Dodatno, ustavno načelo porezne pravednosti prešutno obvezuje upravne sudove na angažirano postupanje, u sporu pune jurisdikcije, pri utvrđivanju svih činjenica relevantnih za oporezivanje te, kad god je to objektivno moguće, meritorno rješavanje stvari u upravnom sporu. Stoga bi hrvatski upravni sudovi trebali, kroz povezivanje zahtjeva za materijalnom pravednošću u oporezivanju iz ustavnog članka 51. s procesnim pravima stranaka, osnažiti vlastitu argumentaciju i stremiti sveobuhvatnoj zaštiti prava poreznih obveznika te kontinuirano pridonositi izgradnji integralnog koncepta porezne pravednosti.

Ključne riječi: pravo na pravični postupak, porezna pravednost, upravni spor, spor pune jurisdikcije, utvrđivanje činjenica relevantnih za oporezivanje.

SUMMARY

Valentino Kuzelj

The Role of Administrative Adjudication in the Realization of Constitutional Principle of Equity in Taxation – Determination of Facts Relevant for Determination of Tax Liability in Administrative Dispute

The right to a fair trial in the Republic of Croatia is guaranteed by constitutional, international and supranational norms. The constitutional Article 29 guarantees the broadest protection as it is not limited *ratione materiae*, in contrast to the Article 6/1 of the of the European Convention. As opposed to Article 47 of the EU Charter, it is equally applicable to procedures in which European law is applied, as well as in those in which domestic authorities only apply national regulations. Through its uniform and extensive application in tax cases, Croatian administrative courts should simultaneously protect the standards of fair trial developed in the jurisprudence of the ECtHR and the CJEU in accordance with the jurisprudence of the Constitutional Court.

The constitutional principle of equity in taxation tacitly obliges administrative courts to engage in a dispute of full jurisdiction to determine all facts relevant to the existence and amount of tax liability and to resolve a dispute on the merits. They should connect requirements of material equity in taxation with the procedural guarantees and strive to build an extensive practice in protecting the taxpayer's rights, as well as to contribute to the construction of an integral concept of equity in taxation.

Keywords: right to a fair trial, tax equity, administrative dispute, full jurisdiction dispute, determination of facts relevant to taxation.

1. UVOD

Ideal porezne pravednosti iz članka 51. Ustava Republike Hrvatske (u nastavku: Ustav RH)¹ predstavlja temeljno konstitucionalno načelo hrvatskog poreznog sustava. Neprijeporno je da navedeno načelo kao primarne adresate poima kreatore fiskalnih politika (ponajprije zakonodavca). U tom smislu ne čudi da je većina znanstvenih radova usmjerena osvjetljavanju njegova značenja u povijesnom kontekstu,² teorijskoj i/ili poredbenoj analizi sadržaja odredbi ustavnog, nadnacionalnog i međunarodnog ranga u materiji oporezivanja³ ili pak razmatranju pravednosti pojedinih poreznih oblika (osobito poreza na dohodak⁴ te posrednih poreza, poglavito poreza na dodanu vrijednost⁵) u kontekstu cjeline poreznoga sustava. S druge se strane ističu radovi usmjereni zaštiti prava poreznih obveznika u poreznom postupku i,

¹ Ustav Republike Hrvatske, Narodne novine br. 56/90, 135/97, 113/00, 28/01, 55/01 – ispravak, 76/10, 5/14 – Odluka Ustavnog suda br. SuP-O-1/2014 od 14. siječnja 2014.

² Vidi Bejaković, P., Povijesni razvoj teorije o pravednosti oporezivanja, *Porezni vjesnik*, Vol. 21, br. 1, 2012., str. 93-100.

³ Vidi Miloš, M.; Kuzelj, V., Ostvarenje i zaštita ustavnog ideala porezne pravednosti u svjetlu zahtjeva socijalne države, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 58, br. 4, 2021., 1101-1120.; Kuzelj, V., Komplementarnost ustavnopravnih i društvenih odrednica porezne pravednosti u Republici Hrvatskoj, u: Bevanda, V. (ur.), *EMAN 2020 – Economics and Management: How to Cope with Disrupted Times*, Association of the Economists and Managers of the Balkans, Beograd, 2020., str. 469-475.; Žunić Kovačević, N., Načelo jednakosti u poreznom pravu i sudskoj praksi nekih zemalja EU, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 22, br. 2, 2001., str. 763-789.; Arbutina, H., Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, Vol. 62, br. 5-6, 2012., str. 1283-1322.; Gadžo, S., Prilog istraživanju sadržaja načela pravednosti kao kriterija evaluacije normi međunarodnog poreznog prava, *Pravni vjesnik*, Vol. 31, br. 2, 2015., str. 131-155.

⁴ Vidi Perić, R.; Szilovics, C., Pravednost i jednakost u sustavima poreza na dohodak, u: Župan, M.; Vinković, M. (ur.), *Suvremeni pravni izazovi: EU – Mađarska – Hrvatska*, Pravni fakultet Sveučilišta u Pečuhu; Pravni fakultet Sveučilišta J. J. Strossmayera u Osijeku, Pečuh – Osijek, 2012., str. 243-254.; Ercsey, Z.; Jerković, E., Porez na dohodak: odredbe o pravičnosti, u: Župan, M.; Vinković, M. (ur.), *Suvremeni pravni izazovi: EU – Mađarska – Hrvatska*, Pravni fakultet Sveučilišta u Pečuhu; Pravni fakultet Sveučilišta J. J. Strossmayera u Osijeku, Pečuh – Osijek, 2012., str. 255-274.; Perić, R.; Jerković, E., Personal Income Tax System: Provisions Regarding Fairness and Equality, u: Kandžija, V.; Kumar, A. (ur.), *Economic Integrations, Competition and Cooperation*, University of Rijeka, Faculty of Economics, Rijeka, 2013., str. 143-153.; Perić, R.; Jerković, E., Principle of Fairness in Regard to Personal Income Tax, u: Bacher, U. et al. (ur.), *Interdisciplinary Management Research X*, Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics in Osijek; Hochschule Pforzheim University, Opatija, 2014., str. 821-828.; Perić, R.; Konjić, E., Primjena načela pravednosti u sustavima oporezivanja dohotka, u: Arbutina, H.; Rogić Lugarić, T. (ur.), *Spomenica Prof. dr. sc. Juri Šimoviću*, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu: Studijski centar za javnu upravu i javne financije, Zagreb, 2017. str. 35-43.; Jerković, E., Važnost ciljeva i socijalno-političkih načela oporezivanja u funkciji ostvarenja pravednosti prilikom oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada i samostalne djelatnosti, u: *Third International Scientific Conference ERAZ 2017 – Knowledge Based Sustainable Economic Development*, Association of the Economists and Managers of the Balkans, Beograd, 2017., str. 217-229.; Kuzelj, V., Jerković, E., Perić, R., Predanost zakonodavca temeljnim (socijalnim) poreznim načelima Ustava pri uređenju sustava oporezivanja dohotka u Republici Hrvatskoj, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 43, br. 1, 2022., str. 247-266.

⁵ Vidi Lončarić-Horvat, O., Socijalna država i posredni porezi, *Revija za socijalnu politiku*, Vol. 2, br. 2, 1995., str. 115-121.; Šimović, J., Socijalni učinci poreza na dodanu vrijednost, *Revija za socijalnu politiku*, Vol. 5, br. 2-3, 1998., str. 99-109.; Jerković, E., The Challenges and Effectiveness of Value Added Tax Rates as a Distributional Tool, u: Duić, D.; Petrašević, T. (ur.), *EU Law in context – adjustment to membership and challenges of the enlargement*, Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Law, Osijek, 2018., str. 672-686.

posljedično, upravnom sporu.⁶ Pritom se posebna pažnja poklanja odnosu poreznih tijela i poreznih obveznika, pravu na sudjelovanje poreznih obveznika u postupcima pred poreznim tijelima i upravnim sudovima te pravilnom i potpunom utvrđivanju i dokazivanju činjenica relevantnih za oporezivanje.

Objema navedenim skupinama radova zajedničko je suženo polje istraživačkog interesa. Dok se radovi u prvoj skupini bave normativnom (ne)prihvatljivošću pojedinih materijalnih odredbi poreznih propisa kako ih je definirao zakonodavac, oni iz druge skupine ograničavaju se na zaštitu procesnih prava poreznih obveznika pred tijelima porezne administracije i (upravnim) sudovima. Pritom je doprinos istraživanju svakog od navedenih područja hvalevrijedan i dobrodošao u cilju snaženja zaštite prava građana (poreznih obveznika) od normativno i realno ekstenzivnih ovlasti državnih tijela u području oporezivanja koje se još uvijek smatra prerogativom državne vlasti. Unatoč tome, čini se da njihovo odvojeno sagledavanje ne može ponuditi potpunu sliku prava poreznih obveznika u materijalnom i procesnom smislu te ne uspijeva osvijetliti sve implikacije porezne pravednosti kao temeljnog načela hrvatskog poreznog sustava.

Tek se pojedini radovi na određenoj razini približavaju tom cilju. Tako se, s jedne strane, ističu ovlaštenja građana da ospore materijalnu ustavnost pojedinog poreznog oblika prijedlogom⁷ za apstraktnu ocjenu njegove suglasnosti s odredbama Ustava RH ili da, s druge strane, kroz institut ustavne tužbe⁸ ostvare konkretnu zaštitu svojih temeljnih prava i sloboda povrijeđenih u poreznom postupku i upravnom sporu.⁹ Jedan recentni rad odlazi korak dalje nastojeći usporedno analizirati zahtjeve za materijalnom i procesnom pravednošću u oporezivanju.¹⁰ Ipak, svi navedeni pokušaji opterećeni su nedostatkom interdisciplinarnosti te ne uspijevaju dati

⁶ Vidi Rogić Lugarić, T., O odnosu između poreznih tijela i poreznih obveznika – hrvatska i usporedna iskustva, u: Belaj, V. (ur.), *Zbornik radova II. međunarodne konferencije Razvoj javne uprave*, Veleučilište Lavoslav Ružička, Vukovar, 2012., str. 505-521.; Rogić Lugarić, T., Porezna tijela i porezni obveznici: od „policajaca i lopova“ do suradnika, u: Koprić, I.; Musa, A.; Giljević, T. (ur.), *Građani, javna uprava i lokalna samouprava: povjerenje, suradnja, potpora*, Institut za javnu upravu, Zagreb, 2017., str. 341-362.; Ofak, L., Zaštita ustavnih jamstava poreznih obveznika u poreznim postupcima, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 55, br. 1, 2018., str. 153-168.; Žunić Kovačević, N., Upravnosudska kontrola u poreznim stvarima, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 53, br. 1, 2016., str. 279-295.; Žunić Kovačević, N.; Bassegli Gozze, V., Dokazivanje u poreznim stvarima – porezni postupak i upravni spor, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 43, br. 3, 2022., str. 873-896.

⁷ Ustavni zakon o Ustavnom sudu Republike Hrvatske, Narodne novine br. 99/99, 29/02, 49/02 - pročišćeni tekst, članak 38. stavak 1.

⁸ *Ibid.*, članci 62.-80.

⁹ Vidi Lončarić-Horvat, O., Ustavnopravna zaštita u poreznom postupku, *Pravo i porezi*, Vol. 17, br. 4, 2008., str. 16-20.

¹⁰ Vidi Petrović, T.; Cindori, S., Prava poreznih obveznika kao ljudska prava: razmatranje procesne i materijalne pravednosti u oporezivanju, u: Miloš, M.; Kuzelj, V.; Cindori, S.; Mikac, L. (ur.), *Ljudska prava i pitanje identiteta*, ZA-Pravo; Sveučilište u Rijeci – Pravni fakultet, Zagreb – Rijeka, 2022., str. 221-243.

potpunu sliku procesnih i materijalnih implikacija porezne pravednosti kako ju je zamislio ustavotvorac postulirajući članak 51. Ustava RH.

Navedeni pristup nije tek boljka hrvatske pravne znanosti, već je njime opterećena i praksa Ustavnog suda Republike Hrvatske (u nastavku: USRH) koji ustavna načela oporezivanja nastoji operacionalizirati u predmetima ocjene ustavnosti poreznog zakonodavstva.¹¹ To čini tek djelomično uspješno,¹² iako porezno zakonodavstvo kao predmet ustavnog nadzora pravilno postavlja u širi ustavni okvir. Pri tome polazi od sveobuhvatnog pristupa Ustavu tako da „dvije klasične skupine prava zaštićenih Ustavom (skupinu osobnih, građanskih i političkih, odnosno skupinu socijalnih, gospodarskih i kulturnih prava) razmatra kao jedinstvenu cjelinu, odnosno kao koordinirana i jednakovrijedna zaštićena dobra“. To je ujedno i „okvir unutar kojega je Ustavni sud nadležan ispitivati zakonske porezne mjere do granice koju određuje demokratski ustavni poredak kao poredak slobodnog političkog procesa“.¹³

S druge strane, u predmetima povodom ustavnih tužbi poreznih obveznika USRH se zadržava na zahtjevima pravičnog postupka,¹⁴ u pravilu ih ne povezujući s idejom materijalne pravednosti u oporezivanju kao ustavnim ciljem koji se navedenim postupcima nastoji ostvariti. Takvo je postupanje USRH-a djelomično razumljivo, s obzirom na to da bitni propusti upravnih sudova i Visokog upravnog suda Republike Hrvatske (u nastavku: VUSRH) o tužbama, odnosno žalbama poreznih obveznika konstituiraju povredu prava na pravično suđenje iz članka 29. stavka 1. Ustava RH. Već to daje dovoljnu osnovu za njihovo ukidanje bez ulaženja u razmatranje načela oporezivanja iz ustavnog članka 51., ali bi njihovo povezivanje osnažilo ustavnosudsku argumentaciju te naglasilo obvezu upravnih sudova i VUSRH-a na pravilno postupanje i izgradnju opsežne i dosljedne prakse u području zaštite prava poreznih obveznika u upravnim sporovima. U tom je smislu potrebno temu ovoga rada uvodno smjestiti u *nekus* financijskog, upravnog i ustavnog prava, što nužno zahtijeva interdisciplinarni pristup u postavljanju i obrani temeljnih teza.

¹¹ Vidi npr. USRH, Odluka u predmetu br. U-I-1559/2001 od 21. veljače 2007., paras 7-8.; USRH, Rješenje u predmetu br. U-I-2012/2007 od 17. lipnja 2009., paras 5-6.; USRH, Odluka i Rješenje u predmetu br. U-IP-3820/2009 i dr. od 17. studenoga 2009., paras 15-16.

¹² Za kritiku tumačenja i primjene članka 51. Ustava RH u postupcima ocjene ustavnosti poreznog zakonodavstva vidi Cindori, S.; Kuzelj, V., Socijalni aspekt kriznoga poreza: fiskalni instrument ili devijacija poreznog sustava?, *Ekonomika misao i praksa*, Vol. 27, br. 2, 2018., str. 479-502.; Miloš; Kuzelj, *op. cit.* u bilj. 3.

¹³ USRH, Odluka i Rješenje u predmetu U-IP-3820/2009 i dr. od 17. studenoga 2009., paras. 11. i 13.5.

¹⁴ Vidi npr. USRH, Odluka u predmetu br. U-III-181/2019 od 20. ožujka 2019., paras 7-8.; USRH, Odluka u predmetu br. U-III-278/2019 od 12. srpnja 2022., paras 9-15.

1.1. Ciljevi i hipoteze

Primarni je cilj rada povezati materijalna načela oporezivanja iz članka 51. Ustava RH (shvaćena kao načela horizontalne i vertikalne pravednosti u oporezivanju) s procesnim jamstvima pravičnoga postupka te pravom na zakonito (na temelju pravilno i potpuno utvrđenog činjeničnog stanja) utvrđenje porezne obveze. Stoga se u radu ispituju zahtjevi pravičnoga postupka pred (upravnim) sudovima u predmetima iz porezne materije. Pritom se, s obzirom na činjenicu da je Republika Hrvatska članica Vijeća Europe i Europske unije, upućuje na zaključke Europskog suda za ljudska prava (u nastavku: ESLJP) u pogledu (ne)primjenjivosti zahtjeva iz članka 6. Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda¹⁵ (u nastavku: Europska konvencija) na postupke iz materije oporezivanja te Suda Europske unije (u nastavku: Sud EU) u pogledu primjene jamstava iz članka 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima¹⁶ (u nastavku: Povelja EU) na porezne postupke unutar njezina polja primjene.

Prva teza polazi od činjenice da pravo na pravični postupak iz članka 29. stavka 1. Ustava RH ne poznaje ograničenja *ratione materiae* analogna onima iz Europske konvencije. Stoga, nasuprot ESLJP-u koji jamstva iz članka 6. Europske konvencije na predmete povezane s materijom oporezivanja smije primjenjivati samo u ograničenom opsegu, hrvatski upravni sudovi moraju primjenjivati jamstva pravičnog postupka u svim poreznim predmetima, ali u skladu s tumačenjem tih jamstava koje u svojoj praksi izgrađuje ESLJP. Ta obveza proizlazi iz statusa koji u Republici Hrvatskoj (na temelju prakse USRH-a) uživa Europska konvencija kao izvor prava, bez obzira na (ne)mogućnost ESLJP-a da u konačnici pruži zaštitu strankama (poreznim obveznicima).

Druga teza polazi od toga da, uz ustavna, konvencijska i zakonska jamstva pravičnog postupka, upravni sudovi i VUSRH pri odlučivanju u sporovima iz porezne materije moraju osvijestiti zahtjeve koje pred njih postavlja članak 47. Povelje EU-a. Oni bi kroz zaštitu ustavnog jamstva pravičnog postupka trebali štititi i standarde pravičnog postupka razvijene u praksi Suda EU-a, a koji su po svojem opsegu uvelike komplementarni zahtjevima iz članka 6. stavka 1. Europske konvencije (donekle i širi od njih) te time stremiti izgradnji sveobuhvatnog koncepta zaštite procesnih prava građana (poreznih obveznika). Naime, iako pravo na pravični postupak iz

¹⁵ Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, Narodne novine – Međunarodni ugovori br. 6/99 - pročišćeni tekst, 8/99 - ispravak, 14/02, 1/06, 13/17.

¹⁶ Povelja Europske unije o temeljnim pravima, Službeni list Europske unije C 202 od 7. lipnja 2016., str. 389-405. [HR].

članka 47. Povelje EU-a ne sadržava ograničenja *ratione materiae* poput onih iz članka 6. stavka 1. Europske konvencije, primjena tog prava ograničena je samo na slučajeve u kojima tijela država članica primjenjuju pravo Europske unije. Za razliku od toga, ustavno jamstvo pravičnog postupka u pravnom poretku Republike Hrvatske primjenjivo je na sve predmete pa bi ga trebalo interpretirati tako da obuhvaća i standarde pravičnog postupka razvijene u praksi Suda EU-a. Time bi se pridonijelo ujednačavanju zaštite prava građana (poreznih obveznika) u domaćem pravnom poretku neovisno o tome radi li se o pitanjima primjene propisa Europske unije ili isključivo nacionalnog zakonodavstva.

Treća teza nastoji ponuditi nadgradnju prve dvije. Polazi od toga da standardi definirani u praksi dvaju europskih sudova pred hrvatskim upravnim sudovima trebaju predstavljati minimum jamstava stranaka (poreznih obveznika), pri čemu je člankom 19. stavkom 2. te člankom 29. stavkom 1. hrvatskoga Ustava posebno apostrofirana nužnost potpunog pridržavanja svih načela pravičnoga postupka pred upravnim sudovima. To je osobito važno s obzirom na široke ovlasti Porezne uprave i Ministarstva financija u poreznom postupku pri utvrđivanju postojanja i visine porezne obveze.

Četvrta teza polazi od toga da se propustima upravnih sudova te VUSRH-a u utvrđivanju svih činjenica relevantnih za oporezivanje ne krše samo postupovna jamstva stranaka (poreznih obveznika), već se time krše i materijalna načela jednakosti i pravednosti u oporezivanju iz članka 51. Ustava RH, shvaćenih kao načela horizontalne i vertikalne pravednosti u oporezivanju. Načelo horizontalne pravednosti podrazumijeva da osobe u jednakom ekonomskom položaju snose jednak porezni teret, dok načelo vertikalne pravednosti zahtijeva da osobe veće ekonomske snage snose razmjerno veći porezni teret. Navedena načela nisu upućena isključivo zakonodavcu prilikom uređenja poreznog sustava, već sadržavaju i implicitno jamstvo na pravično utvrđenje postojanja i visine porezne obveze. Stoga ustavni članak 51. prešutno obvezuje upravne sudove i VUSRH na angažirano postupanje, u sporu pune jurisdikcije, pri utvrđivanju svih činjenica relevantnih za postojanje i visinu porezne obveze te, kada god je to objektivno moguće, meritorno rješavanje stvari u upravnom sporu.

Zaključno se ističe kako, komplementarnom primjenom standarda razvijenih u praksi ESLJP-a i Suda EU-a te operacionalizacijom ustavnog jamstva pravičnog postupka u upravnim sporovima iz porezne materije, hrvatski upravni sudovi mogu pridonijeti izgradnji integralnog koncepta pravednosti u oporezivanju kroz zaštitu prava poreznih obveznika na pravično utvrđenje porezne obveze.

1.2. Metodologija

Svrha ovoga rada ne ogleda se u neutralnom opisivanju važećeg prava (kao karakteristike pravne znanosti u pravom smislu riječi¹⁷) kako je ono definirano od strane zakonodavca, odnosno pravnim normama ustavnog, međunarodnog i nadnacionalnog ranga, niti u deskriptivnoj rekapitulaciji sudske prakse u odnosu na istraživana pitanja. Primarni je cilj ovoga rada dati doktrinarni doprinos, a koji se nikad „ne sastoji isključivo (a ni pretežno) u jednostavnom opisivanju vrijedećeg prava“.¹⁸ Stoga se, kroz analizu standarda pravičnoga postupka u hrvatskoj ustavnosudskoj praksi i jurisprudenciji dvaju europskih sudova (strazburškog i luksemburškog) te njihovo povezivanje sa zahtjevima supstancijalnih načela oporezivanja definiranim u hrvatskom ustavnom okviru, nastoji ukazati na potrebu unaprjeđenja prakse hrvatskih upravnih sudova u poreznim predmetima.

U tom se smislu nužno polazi od deskriptivne metode čija je svrha dati jasan kontekstualni okvir predmeta istraživanja te logično prethodi drugim istraživačkim ciljevima.¹⁹ Tako je neizostavno u nastavku rada dati pregled normativnog okvira (ustavnog, konvencijskog i europskog) jamstva pravičnog postupka i njegove primjenjivosti u kontekstu oporezivanja u skladu sa stajalištima sudske prakse. S obzirom da proučavane norme pripadaju trima normativnim razinama (ustavnoj, međunarodnoj – konvencijskoj i nadnacionalnoj – europskoj) te njihovo tumačenje izvire iz prakse triju sudova (USRH-a, ESLJP-a i Suda EU-a), u cilju otkrivanja značenja i dosega tog jamstva na svakoj od navedenih razina (u odnosu na poreznu materiju) nužno je potrebno pristupiti i poredbenoj analizi. Pritom je, s obzirom na status europskog i konvencijskog prava u hrvatskom unutrašnjem pravnome poretku, opravdano govoriti o kombinaciji eksterne (na razini triju dijelom odvojenih i samostalnih pravnih sustava) i interne (s obzirom na obvezujući karakter europskog i konvencijskog prava u hrvatskom pravnome poretku) poredbe.²⁰

Naposljetku, cilj istraživanja je dijelom evaluacijski, ali i nužno normativno usmjeren prema unaprjeđenju hrvatske upravnosudske prakse u poreznim predmetima.²¹ Stoga se u radu kroz

¹⁷ Guastini, R., *Sintaksa prava*, Naklada Breza, Zagreb, 2019., str. 395.

¹⁸ *Ibid.*, str. 400.

¹⁹ Kestemont, L., *Handbook on Legal Methodology: From Objective to Method*, Intersentia, Cambridge – Antwerp – Portland, 2018., str. 9-10.

²⁰ *Ibid.*, str. 12-13.

²¹ O istraživačkim ciljevima usmjerenim vrednovanju (engl. *evaluative research objective*) te unaprjeđivanju (engl. *recommendatory research objective*) vidi *ibid.*, str. 17-18.

analizu pravnih izvora, sudske prakse te sekundarnih (znanstvenih) izvora kombinira deskriptivni, poredbeni, evaluacijski i normativni pristup.

2. JAMSTVO PRAVIČNOG POSTUPKA U SLUŽBI IZGRADNJE INTEGRALNOG KONCEPTA POREZNE PRAVEDNOSTI

Posljednjih se nekoliko desetljeća povećana pažnja posvećuje odnosu tijela porezne administracije i poreznih obveznika te se ističe potreba izmjene paradigme poreznog odnosa prema načelima međusobne suradnje i povjerenja,²² uslijed čega „porezni obveznik postaje suradnik a ne više presumirani utajivač poreza“.²³ Unatoč takvom nominalnom usmjerenju na izgradnju odnosa kooperacije, ne nestaje potreba za nadzornim funkcijama poreznih tijela u cilju suzbijanja različitih pojava oblika porezne evazije.²⁴ Stoga porezni postupak niti u suvremenosti nije oslobođen svojih represivnih obilježja te je postupanje poreznih tijela potrebno podvrgnuti ograničenjima u cilju osiguranja prava poreznih obveznika na pravično utvrđenje porezne obveze.

Pritom zakonska ograničenja načina provođenja poreznog postupka kao posebne vrste upravnoga postupka,²⁵ sadržana ponajprije u Općem poreznom zakonu,²⁶ nipošto ne predstavljaju dovoljno jamstvo njihova zakonitog i pravilnog postupanja. Naprotiv, sudska kontrola zakonitosti i pravilnosti akata poreznih tijela nameće se kao nužni zahtjev koji emanira iz koncepcije pravne države i načela vladavine prava kao temeljne vrednote ustavnoga poretka.²⁷ To je u skladu s tendencijama prema iznalaženju alternative suvremenoj tzv. administrativnoj državi, a koje počivaju na načelima sužavanja spektra diskrecije upravnih tijela i širenja sudske kontrole nad administriranjem zakona.²⁸

²² Rogić Lugarić, *Porezna tijela...*, *op. cit.* u bilj. 6, str. 342-344.

²³ Rogić Lugarić, *O odnosu...*, *op. cit.* u bilj. 6, str. 506.

²⁴ O različitim oblicima izbjegavanja podmirenja porezne obveze vidi Jerković, E.; Helebrant, L., Porezna evazija kao negativan učinak oporezivanja, u: Miloš, M.; Kuzelj, V.; Mikac, L.; Cindori, S. (ur.), *Ljudska prava i pitanje identiteta*, ZA-Pravo; Sveučilište u Rijeci – Pravni fakultet, Zagreb – Rijeka, 2022., str. 245-280.

²⁵ Tako Staničić ističe upravo područje poreza kao jedno od onih upravnih područja kod kojih je nužno potrebno dopustiti odstupanja od općeg uređenja upravnog postupka prema Zakonu o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21. Vidi Staničić, F., Nastavak napora za usustavljivanje uređenja upravnog postupka u Republici Hrvatskoj, *Informator*, Vol. 64, br. 6441, 2016., <https://informator.hr/strucni-clanci/nastavak-napora-za-usustavljivanje-uredenja-upravnog-postupka-u-republici-hrvatskoj> [pristup: 3. travnja 2023].

²⁶ Opći porezni zakon, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22.

²⁷ Ustav RH, članak 3.

²⁸ Bačić, A.; Bačić, P., Konstitucionalizam i administrativna država (O zahtjevima konstitucionalizma u razdoblju nadmoći egzekutive), *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 53, br. 1, 2016., str. 128.

Tako ni hrvatski ustavotvorac ne poklanja apsolutno povjerenje u zakonitost i pravilnost rada upravnih tijela, već njihovu obvezu da pojedinačne akte koje donose utemelje na zakonu²⁹ dopunjuje jamstvom sudske kontrole.³⁰ Navedenu je odredbu potrebno čitati združeno s ustavnim jamstvom pravičnoga postupka, odnosno pravom svakoga da o njegovim pravima i obvezama odluči zakonom ustanovljeni, neovisni i nepristrani sud.³¹ Pravo na pravični postupak zauzima visoko mjesto u hrvatskoj ustavnoj arhitekturi i ustavnosudskoj praksi te je moguće izvesti zaključak kako se USRH u postupcima povodom ustavnih tužbi „gotovo isključivo bavi zaštitom prava na pravično suđenje, u svim njegovim aspektima“.³²

Iako se do ustavne promjene iz 2000. godine³³ pravo na pravični postupak *verbatim* odnosilo samo na kazneni postupak, USRH ga je i dotad ekstenzivno tumačio proširujući njegov domašaj na sve vrste sudskih i upravnih postupaka,³⁴ naglašavajući da iz ustavnog članka 29. proizlazi „ustavno pravo građanina na pravični postupak u svakoj vrsti postupka pred upravnim tijelima i svim sudovima“.³⁵ Na temelju takvog tumačenja i navedene tekstualne izmjene članka 29. Ustava RH jamstvo pravičnog postupka usklađeno je i prošireno u odnosu na analogno jamstvo iz članka 6. Europske konvencije time što se ono „odnosi na sva 'prava i obveze', dakle i ona prava koja po praksi Europskog suda nisu obuhvaćena u članku 6, stavku 1. Konvencije“,³⁶ poput poreznih postupaka.

Konačno, USRH u svojoj praksi opetovano „podsjeća da je (...) utvrdio da se jamstva prava na pravično suđenje, sadržana u članku 29. stavku 1. Ustava, primjenjuju i na sudski postupak pred upravnim sudom (upravni spor) koji je uređen člankom 19. stavkom 2. Ustava“.³⁷

2.1. Zaštita prava poreznih obveznika kroz inkorporaciju prava iz članka 6. stavka 1. Europske konvencije u praksi hrvatskih upravnih sudova

Pravo na pravični postupak iz članka 6. stavka 1. (neodvojivo vezano uz pravo na učinkovito pravno sredstvo iz članka 13.) Europske konvencije predstavlja „dio zajedničkog nasljeđa

²⁹ Ustav RH, članak 19. stavak 1.

³⁰ Ustav RH, članak 19. stavak 2.

³¹ Ustav RH, članak 29. stavak 1.

³² Elijaš, D.; Marković, S.; Trgovac, S., Pravo na pristup sudu kao aspekt prava na pravično suđenje, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 37, br. 1, 2016., str. 386.

³³ Vidi Odluku o proglašenju promjene Ustava Republike Hrvatske, Narodne novine br. 113/00., članak 10.

³⁴ Šarin, D., Aspekti prava na pravično suđenje – pravo na pristup sudu kroz jurisprudenciju Ustavnog suda Republike Hrvatske, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 53, br. 3, 2016., str. 734.

³⁵ USRH, Odluka u predmetu br. U-III-39/1997 od 5. svibnja 1999.

³⁶ Šarin, *op. cit.* u bilj. 34, str. 735.

³⁷ USRH, Odluka br. U-III-6497/2021 od 22. ožujka 2023., para. 4.1.

država ugovornica (...) čiji se cilj i svrha zasnivaju na načelu vladavine prava³⁸ te je opravdano okarakterizirati ga najvažnijim procesnim ljudskim pravom³⁹ s obzirom na to da „ono epitomizira gotovo sva tzv. procesna ljudska prava i logički prethodi svim ostalim materijalnim (supstancijalnim) ljudskim pravima, koja bez odgovarajućeg mehanizma njihove zaštite ne bi bila ni moguća“. ⁴⁰ Pritom oba konvencijska prava (na pravični postupak i na učinkovito pravno sredstvo) obuhvaćaju i afirmativnu (pozitivnu) obvezu države na proaktivno djelovanje u cilju izgradnje odgovarajućih mehanizama njihova ostvarenja.⁴¹ Sukladno članku 6. stavku 1. Europske konvencije „[r]adi utvrđivanja svojih prava i obveza građanske naravi ili u slučaju podizanja optužnice za kazneno djelo protiv njega svatko ima pravo da zakonom ustanovljeni neovisni i nepristrani sud pravično, javno i u razumnom roku ispita njegov slučaj“.

Na ovom je mjestu potrebno uputiti na razlikovanje građanskog i kaznenog aspekta prava na pravični postupak koji proizlaze iz konvencijskoga teksta i prakse ESLJP-a. Prvi se odnosi na zaštitu postupovnih jamstava stranaka u postupcima utvrđivanja njihovih „prava i obveza građanske naravi“, dok potonji smjera zaštititi procesnih prava u kaznenom postupku. Pritom tekstualni izričaj konvencijskog kataloga ljudskih prava (nastao pedesetih godina prošloga stoljeća) „nije dostatan za praćenje i razvijanje doktrine zaštite ljudskih prava u suvremenim uvjetima“, ⁴² već su za njihovo razumijevanje od neporecivog značaja autonomno i evolutivno tumačenje⁴³ te ekstenzivna interpretacija konvencijskih pojmova u praksi ESLJP-a.⁴⁴

Tako vrsta postupka prema nacionalnom pravu države ugovornice nije od značaja za primjenu građanskog aspekta članka 6. stavka 1. Europske konvencije,⁴⁵ što je od posebnog značaja u predmetima gdje se kao stranka, nasuprot pojedincu, pojavljuje država (što će po prirodi stvari biti slučaj u upravnom sporu) te „nije odlučujuće nastupa li javna vlast određene države kao

³⁸ Grbić, S., Građanska prava i obveze kao autonomni pojmovi prema čl. 6 Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, *Pravni vjesnik*, Vol. 28, br. 3-4, 2012., str. 121.

³⁹ Uzelac, A., Pravo na pravično suđenje u građanskim predmetima: nova praksa Europskoga suda za ljudska prava i njen utjecaj na hrvatsko pravo i praksu, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, Vol. 60, br. 1, 2010., str. 102.

⁴⁰ Uzelac, A., Hrvatsko procesno pravo i jamstvo „pravičnog postupka“ iz Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 19, Supplement, 1998., str. 1010.

⁴¹ Batistić Kos, V., *Pozitivne obveze prema Europskoj konvenciji za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda*, Narodne novine, Zagreb, 2012., str. 7. i 293-295.

⁴² Omejec, J., Primjena Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda u radu domaćih sudova (II. dio), *Hrvatska pravna revija*, Vol. 7, br. 9, 2007., str. 7.

⁴³ Vidi Marochini Zrinski, M., Izazovi u primjeni i tumačenju Konvencije u Republici Hrvatskoj, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 55, br. 2, 2018., str. 428-429.

⁴⁴ Vidi detaljnije Omejec, *op. cit.* u bilj. 42, str. 11.; Uzelac, *op. cit.* u bilj. 40, str. 1011.; Grbić, *op. cit.* u bilj. 38, str. 123-127.

⁴⁵ Uzelac, *op. cit.* u bilj. 39, str. 105. Tako i „upravni postupci, iako su postupci iz područja javnog prava, potpadaju pod građanski aspekt čl. 6/1. kad utječu na imovinska privatna prava i obveze pojedinaca“, Ofak, L., Ograničavanje pravnog položaja stranke u posebnim upravnim postupcima, *Hrvatska i komparativna javna uprava*, Vol. 14, br. 4, 2014., str. 995.

privatna osoba ili kao suverena vlast. Središte je ovdje u potpunosti na 'vrsti samog prava'.⁴⁶ Nužno je utvrditi postojanje spora o pravu ili obvezi građanske naravi,⁴⁷ pri čemu se prosuđivanje građanske prirode spornog prava ili obveze ne može isključivo osloniti na njihovo definiranje u unutrašnjem pravu država ugovornica, već je potrebno utvrditi njihovu kompatibilnost s konvencijskim (autonomnim) shvaćanjem.⁴⁸ Sukladno tome, građanski karakter prava ili obveze nije konačno i apstraktno utvrđen, već ESLJP njegovo postojanje procjenjuje na razini svakog pojedinog slučaja, pritom počesto proširujući domašaj termina „građanski“ i na područja koja su u prošlosti smatrana pitanjima javnopravnog karaktera.⁴⁹

To ipak ne znači da je građanski aspekt konvencijskog jamstva pravičnog postupka proširen tako da obuhvaća sva prava i obveze iz sfere javnoga prava. Naime, iz njegova su dosega isključena isključivo politička prava te, sukladno presudi u predmetu *Ferrazzini protiv Italije* (u nastavku: *Ferrazzini*), ona koja pripadaju jezgri prerogativa tijela javne vlasti.⁵⁰ ESLJP je time ujedno odrekao mogućnost primjene građanskog aspekta članka 6. stavka 1. Europske konvencije u poreznim predmetima, istaknuvši da unatoč postojanju materijalnog interesa u poreznim predmetima, to *eo ipso* ne dovodi do automatske primjene građanskog aspekta konvencijskog jamstva pravičnog postupka.⁵¹ Nastavno zaključuje da evolucija shvaćanja pojedinih odnosa između države i pojedinca u okviru demokratskih društava nije dovela do promjene u naravi poreznog odnosa u usporedbi s trenutkom usvajanja Europske konvencije te pitanja povezana s poreznom materijom i dalje tvore čvrstu jezgru prerogativa javnih vlasti država članica Vijeća Europe s dominantnim javnopravnim karakterom odnosa između poreznog obveznika i države. Sukladno tome, porezni postupci, unatoč nedvojbenom materijalnom utjecaju na imovinu poreznog obveznika, ne potpadaju pod konvencijsko značenje građanskih prava i obveza.⁵²

⁴⁶ Grbić, S., *Pošteno suđenje u građanskim postupcima u Hrvatskoj u svjetlu članka 6., stavka 1. Europske konvencije o ljudskim pravima (poštenost – razumna duljina trajanja postupaka – nezavisnost i nepristranost sudova i sudaca – pristup sudu – jednakost oružja)*, Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, 2014., str. 19.

⁴⁷ Lemmens, P., *The Right to a Fair Trial and its Multiple Manifestations: Article 6(1) ECHR*, u: Brems E.; Gerards, J. (ur.), *Shaping Rights in the ECHR: The Role of the European Court of Human Rights in Determining the Scope of Human Rights*, Cambridge University Press, Cambridge, 2014., str. 295.

⁴⁸ ESLJP, Presuda u predmetu *Ferrazzini protiv Italije* od 12. srpnja 2001., para 24.

⁴⁹ Lemmens, *op. cit.* u bilj. 47, str. 296.; Grbić, *op. cit.* u bilj. 38, str. 128. Kako ističe Uzelac, „[b]itno je da se u tim postupcima odlučuje o pravima i obvezama privatnog prava“, s time da je „i razlikovanje između prava privatnoga i javnoga prava prestalo (...) biti odlučujuće, jer je kroz jurisprudenciju Suda sve više predmeta javnopravne naravi podvodio pod jamstva iz čl. 6.“, Uzelac, *op. cit.* u bilj. 39, str. 105.

⁵⁰ Lemmens, *ibid.*, str. 297.

⁵¹ ESLJP, Presuda u predmetu *Ferrazzini protiv Italije* od 12. srpnja 2001., para 25.

⁵² *Ibid.*, para 29.

Nasuprot tome, praksa ESLJP-a ne isključuje u potpunosti mogućnost primjene kaznenog aspekta prava na pravični postupak u poreznim predmetima. Pri ispitivanju radi li se o pitanju koje potpada pod kazneni aspekt članka 6. stavka 1. Europske konvencije ESLJP polazi od triju kriterija uspostavljenih u predmetu *Engel protiv Nizozemske*. Potrebno je isprva ustanoviti pripada li inkriminirano djelo u sferu kaznenog prava u unutrašnjem poretku države ugovornice. Potom je važno ispitati samu narav prijestupa te je naposljetku nužno uzeti u obzir i ozbiljnost zapriječene kazne.⁵³ Ti su kriteriji u gotovo pola stoljeća od navedene presude evoluirali u praksi ESLJP-a te je istaknuto kako je u pogledu utvrđivanja primjenjivosti kaznenog aspekta prava na pravični postupak zahtjev ispunjenosti posljednja dva kriterija postavljen alternativno, radije nego kumulativno.⁵⁴

Nadalje, praksa ESLJP-a stremi širenju domašaja kaznenog aspekta članka 6. stavka 1. Europske konvencije na pitanja koja tradicionalno nisu pripadala materiji kaznenog prava, poput „kazni izrečenih od suda s jurisdikcijom u financijskim pitanjima“ te „[č]ak i porezne kazne mogu potpasti pod područje primjene članka 6(1), na temelju *Engel* kriterija, bez obzira na 'važnost poreza za učinkovito funkcioniranje države'“.⁵⁵ Tako u recentnom predmetu *Melgarejo Martinez de Abellanosa protiv Španjolske* ESLJP ponovno ističe neprimjenjivost članka 6. stavka 1. Europske konvencije u njegovu građanskom aspektu.⁵⁶ Nasuprot tome zaključuje da zbog obveze doplate za kašnjenje s plaćanjem poreza, iako ona prema unutrašnjem pravu države ugovornice ne pripada kaznenoj nego fiskalnoj sferi, iz razloga što nije zamišljena kao novčana naknada već kazna (s primarno izraženim odvrćajućim i kaznenim učinkom) te imajući u vidu ozbiljnost kazne, dolazi do primjene kaznenog aspekta konvencijskog prava na pravično suđenje.⁵⁷

Takvo rezoniranje ESLJP-a opravdano je kritizirati kako na teorijskoj, tako i na praktičnoj razini. Na načelnoj razini valja pledirati za skoro napuštanje stava ESLJP-a o neprimjenjivosti građanskog aspekta članka 6. stavka 1. Europske konvencije na porezne predmete s obzirom na to da učinci takvog rezoniranja imaju malo utjecaja na očuvanje „čvrste jezgre“ prerogativa tijela javne vlasti. Naime, povijesne težnje za potvrdom fiskalnoga suvereniteta kao prerogativa zakonodavne vlasti ostaju vezane uz razvoj parlamentarizma i ideju reprezentacije građana (poreznih obveznika) utjelovljene u predstavničkom tijelu kao donositelju fiskalnoga

⁵³ ESLJP, Presuda u predmetu *Engel i ostali protiv Nizozemske* od 8. lipnja 1976., para 82.

⁵⁴ Lemmens, *op. cit.* u bilj. 47, str. 299.

⁵⁵ *Ibid.*, str. 299-300.

⁵⁶ ESLJP, Presuda u predmetu *Melgarejo Martinez de Abellanosa protiv Španjolske* od 14 prosinca 2021., para 24.

⁵⁷ *Ibid.*, para 25.

zakonodavstva.⁵⁸ U pogledu fiskalnih ovlasti tijela predstavničke demokracije, uključujući predlaganje i usvajanje poreznog zakonodavstva te definiranje poreznog sustava u cjelini, zapažanje iz *Ferrazzinija* nedvojbeno je ispravno. Tako i USRH ističe proračunske (što nužno implicira i porezne) ovlasti isključivim prerogativom tijela predstavničke demokracije te i građanima (kao personifikaciji mitskog narodnog suverena) odriče mogućnost referendumskog odlučivanja o pitanjima povezanim s proračunskom materijom (uključujući i pitanja iz sfere oporezivanja).⁵⁹

Porezni suverenitet zakonodavne vlasti, kao niži rodni pojam njezina fiskalnog suvereniteta, proizlazi iz ovlasti zakonodavca na odlučivanje o pitanjima državnog proračuna⁶⁰ te podliježe isključivo suzdržanoj ustavnosudskoj kontroli s aspekta ustavnih (socijalnih) načela oporezivanja,⁶¹ interpretiranih u odnosu na cjelinu ustavnoga teksta.⁶² U tom smislu USRH ispravno zaključuje da je njegova uloga „u provedbi ustavnosudskog nadzora poreznih propisa, međutim, bitno (...) drugačija od zadaća tijela državne i javne vlasti (uključujući i redovne sudove) (...) i drugih subjekata koji se bave porezima, poreznom politikom i poreznim sustavom u Republici Hrvatskoj, bilo da stvaraju ili neposredno primjenjuju pozitivne pravne norme kojima se to područje uređuje, bilo da su neposredni adresati tih normi ili oni koji ih proučavaju u svom radu ili djelovanju“.⁶³ Viši stupanj porezne pravednosti (od ustavnog minimuma) ovisi o volji zakonodavca te je građanima moguće posredno utjecati na porezni sustav, time što „mogu javni dojam o tim pitanjima pretočiti u glasove za ili protiv određenih javnih (i poreznih) politika“.⁶⁴

Ovdje je riječ o materijalnoj pravednosti u oporezivanju čije je određivanje uvelike prepušteno volji zakonodavca te se ona ponajviše približava konceptu „čvrste jezgre“ prerogativa javne (fiskalne) vlasti o kojoj u predmetu *Ferrazzini* govori ESLJP, ali ona istovremeno nema veze sa zahtjevima iz članka 6. stavka 1. Europske konvencije. Potrebno je razgraničiti širinu diskrecije predstavničkih tijela (ponajprije zakonodavca) pri definiranju fiskalnih politika i usvajanju poreznog zakonodavstva od ocjene zakonitosti i pravilnosti postupanja poreznih tijela

⁵⁸ Vidi Marelja, M.; Kuzelj, V., *Evolucija fiskalnoga suvereniteta u Engleskoj: od sredstva ograničenja vladara do prerogativa zakonodavne vlasti*, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 41, br. 2, 2020., str. 509-529.

⁵⁹ USRH, Odluka u predmetu br. U-VIIR-1159/2015 od 8. travnja 2015., para 33.3. Vidi detaljnije Kuzelj, V., *Zabrana referenduma o proračunskim pitanjima u hrvatskoj i poredbenoj perspektivi*, *Hrvatska i komparativna javna uprava*, Vol. 22, br. 2, 2022., str. 339-349.

⁶⁰ Ustav RH, članak 91. stavci 1.-2.

⁶¹ Ustav RH, članak 51.

⁶² U skladu s teorijom holističkog tumačenja ustava prihvaćenom u hrvatskoj ustavnosudskoj praksi, vidi USRH, Rješenje u predmetu br. U-I-3789/2003 i dr. od 8. prosinca 2010., para 8.2.

⁶³ USRH, Odluka i Rješenje u predmetu br. U-IP-3820/2009 i dr. od 17. studenoga 2009., para 10.

⁶⁴ Kuzelj, *op. cit.*, u bilj. 3, str. 474.

pri utvrđenju porezne obveze. U odnosu na pitanje zaštite prava poreznih obveznika od postupanja tijela porezne administracije u poreznom postupku i (upravnih) sudova pri nadzoru zakonitosti njihovih odluka, zaključak ESLJP-a iz predmeta *Ferrazzini* predstavlja kratkovidno i ograničeno zaključivanje.

Zahtjevi procesne pravednosti u oporezivanju odnose se na postupak zakonitog i pravilnog administriranja poreznog zakonodavstva, kao i sudbeni nadzor njezina ostvarenja, te ničim ne zadiru u prerogative zakonodavca iz sfere porezne politike. Upravo je ostvarenju procesnog aspekta porezne pravednosti usmjereno jamstvo pravičnog postupka te u tom pogledu ne bi smjelo biti zapreke primjeni građanskog aspekta članka 6. stavka 1. Europske konvencije. Kako u izdvojenom mišljenju uz presudu u predmetu *Ferrazzini* ističe sudac Lorenzen, neporeciva je činjenica da zahtjev za podmirenjem porezne obveze izravno i značajno utječe na materijalne interese građana (poreznih obveznika) te je „u demokratskom društvu, oporezivanje (...) temeljeno na primjeni pravnih pravila, a ne na diskreciji javnih vlasti“, uslijed čega bi „članak 6. trebalo primijeniti na takve sporove, osim ako postoje posebne okolnosti koje opravdavaju zaključak da se obveza plaćanja poreza ne bi trebala smatrati 'građanskom'“ u smislu primjene konvencijskog prava na pravični postupak.⁶⁵

Dalje zaključuje da podvođenje poreznih predmeta pod spektar primjene građanskog aspekta članka 6. stavka 1. Europske konvencije „ni u kojem pogledu ne ograničava ovlast država da nametnu bilo kakvu fiskalnu obvezu pojedincima i tvrtkama. Niti takav zaključak ograničava slobodu država da provedu bilo kakve zakone koje smatraju nužnima za osiguranje plaćanja poreza (...). Članak 6. Konvencije je procesno jamstvo koje primarno jamči pravo pristupa sudu i pravo na pravično provođenje sudskoga postupka u razumnom vremenu“.⁶⁶ U tom smislu valja zaključiti kako rezoniranje većine sudaca u predmetu *Ferrazzini* ne štiti isključivu sferu ovlasti tijela javne vlasti već prijeti relativizirati prava građana (poreznih obveznika) te, onemogućavajući nadzornu ulogu ESLJP-a u poreznim predmetima, olakšava mogućnost arbitrarnog postupanja tijela porezne administracije. U skladu s time, nedvojbeno je potrebno složiti se sa zaključkom kako je teško razumljivo „zašto je još uvijek nužno dati državama posebne prerogative prema Konvenciji u toj sferi [oporezivanja, *op. a.*] i time odreći strankama u poreznim postupcima elementarna procesna jamstva“.⁶⁷

⁶⁵ Izdvojeno mišljenje suca Lorenzena uz presudu u predmetu *Ferrazzini protiv Italije* od 12. srpnja 2001., para 7.

⁶⁶ *Ibid.*, para 8.

⁶⁷ *Ibid.*

Praktična kritika navedenog pristupa proizlazi iz činjenice da je načelna neprimjenjivost građanskog aspekta konvencijskog jamstva pravičnog postupka atrofirala u praksi ESLJP-a, s obzirom na to da je pripustio predmete potekle iz poreznog postupka (poput zahtjeva za naknadu štete, povrata preplaćenog poreza ili zahtjeva za poništenje porezne procjene) pod „konvencijski kišobran“ građanskih prava i obveza te je i na sporove o tim pravima proširio domašaj članka 6. stavka 1. Europske konvencije.⁶⁸ Time je *de facto* stvoren trojni kolosijek primjene konvencijskog prava na pravični postupak s obzirom na to da se građanski aspekt članka 6. stavka 1. Europske konvencije ne primjenjuje na „čisto“ porezne predmete, ali je on potencijalno primjenjiv u predmetima proisteklima iz poreznog postupka, dok je u odnosu na globe, penale ili kazne za neplaćanje ili kašnjenje s plaćanjem poreza moguća primjena kaznenog aspekta konvencijskog prava na pravični postupak. Neprikladnost navedenog razlikovanja u pristupu predmetima povezanim s poreznom materijom posebno dolazi do izražaja u vezi s potonjom mogućnošću. Tako Baker ističe kako je porezni obveznik doveden u situaciju da, znajući da će neplaćanje poreza dovesti do određivanja kazne, priželjkuje njezinu naplatu kako bi u tužbi zbog kazne mogao osporavati i utvrđenje porezne obveze, s obzirom na to da bi „u takvim situacijama čl. 6. vjerojatno bio primjenjiv na cijeli postupak“.⁶⁹ Iz *supra* navedenih razloga valja se složiti s Attardovim zaključkom da, iako se čini kako odluka u predmetu *Ferrazzini* „stoji na čvrstom tlu“, ona podsjeća na „ledenjak u vrijeme globalnog zatopljenja. Snaga prezrenog *Ferrazzini* pravorijeka se topi“.⁷⁰

Naposljetku, ne valja ispustiti iz vida kako je cjelokupni konvencijski sustav zaštite ljudskih prava i temeljnih sloboda primarno usmjeren „na stalno održavanje pritiska da države ugovornice prihvate, djelotvorno provode i štite europske pravne standarde kao temelje pravne kulture, ali i na prisiljavanje država ugovornica da same rješavaju svoje sporove u zakonom propisanim pravnim postupcima u skladu s tim standardima“.⁷¹ U tom smislu institucionalni mehanizmi zaštite konvencijskih prava u pravnim sustavima država ugovornica te njihova djelotvorna i dosljedna primjena treba prevenirati potrebu odlučivanja o povredi konvencijskih prava pred ESLJP-om, dovodeći „do toga da najveći broj slučajeva (...) bude sankcioniran pred nacionalnim sudovima“,⁷² te nema razloga da nacionalni pravni poreci ne pruže zaštitu

⁶⁸ Baker, P., Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?, *Intertax*, Vol. 29, br. 6-7, 2001., str. 209.

⁶⁹ *Ibid.*

⁷⁰ Attard, R., The Classification of Tax Disputes, Human Rights Implications, u: Kofler, G.; Poiaras Maduro, M.; Pistone, P. (ur.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2011., str. 400.

⁷¹ Omejec, J., Primjena Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda u radu domaćih sudova (prvi dio), *Hrvatska pravna revija*, Vol. 7, br. 7-8, 2007., str. 2.

⁷² Otočan, S., Zaštita konvencijskih prava u upravnom sporu, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2018., str. 113.

procesnih jamstava građana i u postupcima koji *ratione materiae* ne potpadaju pod polje primjene Europske konvencije. U tom smislu Otočan primjećuje kako *supra* opisani ograničavajući „pristup ESLJP-a ipak ne znači da u sudskim postupcima u Republici Hrvatskoj koji ne potpadaju pod domašaj članka 6. stavka 1. Europske konvencije nije zajamčeno pravo na pošteno suđenje“ s obzirom na dikciju ustavnog jamstva pravičnog postupka iz članka 29. stavka 1. koji obuhvaća sve postupke u kojima se odlučuje o pravima i obvezama stranaka.⁷³ Naime, za razliku od građanskog aspekta članka 6. stavka 1. Europske konvencije, materijalno polje primjene članka 29. stavka 1. Ustava RH nije ograničeno na postupke koji se odnose na prava i obveze građanske naravi te svakome jamči „pravo da zakonom ustanovljeni neovisni i nepristrani sud pravično i u razumnom roku odluči o njegovim pravima i obvezama“. Stoga je ispravno zaključiti da se u Republici Hrvatskoj konvencijsko jamstvo pravičnog postupka treba primijeniti i na porezne postupke i upravne sporove iz materije oporezivanja bez obzira na (ne)mogućnost ESLJP-a da u konačnici odlučuje o povredi procesnih prava poreznog obveznika u poreznom postupku i upravnom te ustavnom sporu.

Navedeni zaključak dodatno apostrofira položaj koji Europska konvencija zauzima u hrvatskom ustavnom poretku. Naime, u ustavnosudskoj praksi istaknuto je da nesuglasnost zakonske norme „s navedenim odredbama međunarodnog prava [Europske konvencije, *op. a.*], predstavlja povredu načela vladavine prava iz članka 3. Ustava, kao temeljne vrednote ustavnog poretka Republike Hrvatske“.⁷⁴ U drugom predmetu USRH odlazi korak dalje te izrijekom potvrđuje da su zakonske odredbe „protivne odredbi iz članka 6. stavka 1. Konvencije (...) time istodobno [protivne, *op. a.*] i odredbama članaka 3., 5. i 134. Ustava Republike Hrvatske“.⁷⁵ Iz navedenoga je razvidno kako USRH pridaje konvencijskim odredbama *de facto* ustavni značaj te nesuglasnost zakonskih odredbi s konvencijskima ujedno znači njihovu neustavnost. Omejec tako govori o kvaziustavnom položaju Europske konvencije u hrvatskom pravnome poretku.⁷⁶ Iz navedenoga proizlazi zaključak kako su sva konvencijska jamstva prešutno inkorporirana u sam tekst Ustava RH i prožimaju cjelinu hrvatskog ustavnog poretka te su ih porezna tijela i upravni sudovi dužni primjenjivati kao dio unutrašnjeg pravnoga poretka koji *de facto* zauzima položaj normi ustavnog ranga. Tako VUSRH upravo u predmetu iz porezne materije zaključuje kako je „prvostupanjski sud propustio provesti dokazni postupak na način koji bi omogućio

⁷³ Otočan, S., Načelo jednakosti oružja u hrvatskom upravnom sporu, u: Galić, A. (ur.), *Novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, Organizator, Zagreb, 2018., str. 39.

⁷⁴ USRH, Odluka u predmetu br. U-I-241/1998 od 31. ožujka 1999.

⁷⁵ USRH, Odluka u predmetu br. U-I-745/1999 od 8. studenoga 2000., para 8.

⁷⁶ Omejec, J., *Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda u praksi Europskog suda za ljudska prava: Strasbourški *acquis**, Novi Informator, Zagreb, 2013., str. 64.

pravilno i potpuno utvrđivanje činjeničnog stanja čime je u konačnici povrijedio pravo tužitelja na pravično suđenje zajamčeno člankom 29. stavkom 1. Ustava i člankom 6. stavkom 1. Konvencije“.⁷⁷

Stoga se (upravni) sudovi, pri odlučivanju o pitanjima porezne materije, moraju inspirirati praksom ESLJP-a u pogledu zahtjeva koje pred tijela javne vlasti (upravna i sudbena) postavlja članak 6. stavak 1. Europske konvencije te ih inkorporirati u svoje odluke. Takva dosljedna primjena konvencijskih jamstava usmjerena je marginaliziranju negativnog utjecaja nemogućnosti pozivanja na povredu članka 6. stavka 1. Europske konvencije u upravnim postupcima i sporovima iz porezne materije te potvrdi primata Ustava RH kao primarnog i sveobuhvatnog jamca ljudskih prava i sloboda u Republici Hrvatskoj.

2.2. Jamstvo pravičnog postupka iz članka 47. Povelje EU-a u poreznim predmetima

Pravo na pravični postupak, neodvojivo povezano s pravom na djelotvoran pravni lijek, na razini Europske unije proklamirano je Poveljom EU-a koja, između ostaloga, jamči pravo svakoga „da zakonom prethodno ustanovljeni neovisni i nepristrani sud pravično, javno i u razumnom roku ispita njegov slučaj“.⁷⁸ Navedena su prava prepoznata kao stupovi pravnoga poretka Europske unije i prije njihove službene proklamacije u Povelji EU-a iz 2000. godine te su uvelike komplementarna s pravom na pravični postupak iz članka 6. stavka 1. i pravom na pravni lijek iz članka 13. Europske konvencije, ali je njihov domašaj širi od oba navedena konvencijska prava.⁷⁹ To proizlazi iz samog teksta Povelje EU-a prema kojem, „[u] onoj mjeri u kojoj ova Povelja sadrži prava koja odgovaraju pravima zajamčenima“ Europskom konvencijom, „značenje i opseg primjene tih prava jednaki su onima iz spomenute Konvencije“, pri čemu navedena „odredba ne sprječava pravo Unije da pruži širu zaštitu“.⁸⁰

Tako nezavisni odvjetnik Wathelet u predmetu *Berlioz Investment Fund SA protiv Directeur de l'administration des Contributions directes* (u nastavku: *Berlioz*) ističe da je materijalno polje primjene članka 47. stavka 1. Povelje EU-a šire u odnosu na članak 13. Europske konvencije jer se pravo na djelotvoran pravni lijek primjenjuje u svakom slučaju povrede prava i sloboda zajamčenih pravom Europske unije, a ne samo u slučaju onih enumeriranih u tekstu Povelje

⁷⁷ VUSRH, Presuda u predmetu posl. br. Usž-1286/22-3 od 12. listopada 2022., para 20.

⁷⁸ Povelja EU, članak 47. stavak 1. (pravo na djelotvoran pravni lijek) i stavak 2. (pravo na pošteno suđenje).

⁷⁹ Lock, T.; Martin, D., Article 47 CFR: Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial, u: Kellerbauer, M.; Klamert, M.; Tomkin, J. (ur.), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights: A Commentary*, Oxford University Press, Oxford, 2019., str. 2215.

⁸⁰ Povelja EU, članak 52. stavak 3.

EU-a, dok se istovjetno konvencijsko pravo primjenjuje samo u slučaju povrede prava zajamčenih Europskom konvencijom. U odnosu na članak 6. stavak 1. Europske konvencije, jamstvo pravičnog postupka iz članka 47. stavka 2. Povelje EU-a nije sadržajno ograničeno na sporove o pravima ili obvezama građanske naravi, odnosno u vezi s optužbom za kazneno djelo.⁸¹ Pravo na pravični postupak iz članka 47. Povelje EU-a primjenjivo je u kontekstu ostvarenja prava na djelotvoran pravni lijek koje pripada svakome „čija su prava i slobode zajamčeni pravom Unije povrijeđeni“. U tom je kontekstu njegovo polje primjene uže u odnosu na pravo na pravični postupak iz članka 29. stavka 1. Ustava RH koje je usmjereno zaštititi prava građana zajamčenih kako nacionalnim tako i pravom Europske unije.

U skladu s navedenim ispravno je tvrditi kako jamstvo pravičnog postupka zajamčeno pravom Europske unije valja primijeniti bez obzira na vrstu postupka ili materiju o kojoj se u njemu odlučuje te je jedini uvjet njegove primjene da su sporno pravo ili obveza zajamčeni propisima Europske unije. To proizlazi iz područja primjene Povelje EU-a koje se proteže na institucije Unije i tijela njezinih država članica, „uključujući upravna i sudbena tijela“,⁸² ali „samo kada provode pravo Unije“.⁸³ Tako se i pravo na pravični postupak zajamčeno Poveljom EU-a ima primijeniti i na pitanja vezana uz materiju oporezivanja koja pripadaju spektru kompetencija Europske unije. To je osobito slučaj u pogledu suradnje poreznih tijela država članica u razmjeni informacija relevantnih za utvrđenje porezne obveze s ciljem suzbijanja mogućnosti izbjegavanja plaćanja poreza. Iako je potreba takve suradnje apostrofirana u kontekstu procesa sve snažnije europske integracije „diktiran[e] ciljem ostvarenja jedinstvenog tržišta i temeljnim slobodama koje su u osnovi njegovog ostvarenja“, valja imati na umu kako „sasvim slobodna razmjena podataka, s ciljem naplate poreza, nije moguća; naime, značajna su prepreka takvoj razmjeni – prava poreznog obveznika, npr. njegovo pravo na zaštitu privatnosti, ili pravo na čuvanje poslovne tajne“.⁸⁴

Tako recentnom presudom u spojenim predmetima *État luxembourgeois protiv B i État luxembourgeois protiv B, C, D, F. C.*, uz *sudjelovanje umješaka A*, Sud EU-a potvrđuje komplementarnost prava na poštovanje privatnog života iz članka 7. i prava na zaštitu osobnih podataka iz članka 8. s pravom na pravični postupak iz članka 47. Povelje EU-a, s obzirom na

⁸¹ Mišljenje nezavisnog odvjetnika Watheleta od 10 siječnja 2017. u predmetu C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA protiv Directeur de l'administration des Contributions directes*, ECLI:EU:C:2017:2, para 35-37.

⁸² Lock; Martin, *op. cit.* u bilj. 79, str. 2221.

⁸³ Povelja EU, članak 51. stavak 1.

⁸⁴ Arbutina, H., Usklađivanje hrvatskog prava s pravom Europske unije u području razmjene informacija o izravnim porezima i porezima na premije osiguranja između poreznih administracija zemalja članica, *Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske*, Vol. 4, br. 1, 2013., str. 112.

to da je potonje usmjereno upravo zaštitu supstancijalnih prava zajamčenih europskim pravnim poretkom.⁸⁵ Dodatno navodi da pravo na pravični postupak iz članka 47. Povelje EU-a ne treba biti konkretizirano sekundarnim izvorima europskoga prava ili zakonodavstvom država članica, ali ono pretpostavlja da se osoba koja traži zaštitu pravičnoga postupka poziva na povredu (supstancijalnih) prava i obveza zajamčenih pravom Europske unije.⁸⁶ Takvo shvaćanje proizlazi iz tekstualnog tumačenja prvog dijela odredbe članka 47. stavka 1. Povelje EU-a prema kojem pravo na sudsku zaštitu i djelotvoran pravni lijek uživa „[s]vatko čija su prava i slobode zajamčeni pravom Unije povrijeđeni“. Takvo je tumačenje dijelom suprotno mišljenju nezavisnog odvjetnika Watheleta u predmetu *Berlioz* koji zagovara svojevrsnu automatsku primjenu članka 47. Povelje EU-a, smatrajući da iz „sudske prakse ne proizlazi sustavna identifikacija određenog prava ili slobode kao pretpostavka primjene prava na djelotvoran pravni lijek“.⁸⁷

Jamstvo prava na pravični postupak pritom se primjenjuje i u slučaju prenošenja europskih direktiva u nacionalno zakonodavstvo te Sud EU-a u predmetu *Berlioz* ističe kako činjenica da direktivom nije izriekom predviđena „primjen[a] sankcijskih mjera ne znači da ih se ne može smatrati provođenjem te direktive i, stoga, da obuhvaćaju područje primjene prava Unije“,⁸⁸ imajući u vidu činjenicu „da se primjenom te nacionalne odredbe želi osigurati primjena navedene direktive“.⁸⁹ Stoga zaključuje da „[n]acionalno zakonodavstvo (...) koje predviđa sankcijsku mjeru zbog nedavanja odgovora na zahtjev nacionalne porezne uprave koji bi potonjoj omogućio da ispuni obveze predviđene Direktivom 2011/16 treba dakle smatrati provođenjem te direktive“.⁹⁰ Dodatno, iz odluke u navedenom predmetu proizlazi da je pravo na pravični postupak kao opće načelo europskoga prava primjenjivo u situacijama kad pojedina mjera usmjerena implementaciji direktive ima negativan utjecaj na pojedinca te je postojanje takvog utjecaja dovoljno čak i kad odredbe nacionalnog prava (kojima se implementira direktiva) „ne priznaju nikakvo subjektivno pravo poreznom obvezniku“.⁹¹

⁸⁵ Sud EU, presuda u spojenim predmetima C-245/19 i C-246/19, *État luxembourgeois protiv B i État luxembourgeois protiv B, C, D, F. C.*, uz sudjelovanje umješaka A od 6. listopada 2020., ECLI:EU:C:2020:795, para 52.

⁸⁶ *Ibid.*, paras 54-55.

⁸⁷ Mišljenje nezavisnog odvjetnika Watheleta od 10 siječnja 2017. u predmetu C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA protiv Directeur de l'administration des Contributions directes*, ECLI:EU:C:2017:2, para 53.

⁸⁸ Sud EU, presuda u predmetu C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA protiv Directeur de l'administration des Contributions directes* od 16. svibnja 2017., ECLI:EU:C:2017:373, para 39.

⁸⁹ *Ibid.*, para 40.

⁹⁰ *Ibid.*, para 41.

⁹¹ Pantazatou, K., Luxembourg: Fundamental Rights in the Era of Information Exchange – The *Berlioz* Case (C-682/15), u: Lang, M.; Pistone, P.; Rust, A.; Schuch, J.; Staringer, C.; Storck, A. (ur.), *CJEU – Recent Development in Direct Taxation 2017*, Linde Verlag Ges.m.b.H., Beč, 2018., str. 136.

Pritom je državama članicama u okviru europskog pravnoga poretka zajamčena nacionalna procesna autonomija, ali ona „ne smije rezultirati uskraćivanjem prava na učinkovit [pravni, *op. a.*] lijek“.⁹² Stoga, sukladno zaključku u predmetu *Berlioz*, iz prava svakoga da neovisni i nepristrani sud ispita njegov slučaj proizlazi da takav sud mora imati ovlasti koje odgovaraju onima u sporu pune jurisdikcije pri ispitivanju svih relevantnih činjenica.⁹³ U tom smislu Sud EU-a ističe kako „[p]oštovanje tog prava podrazumijeva da je odluka upravnog tijela koje samo po sebi ne ispunjava uvjete neovisnosti i nepristranosti podvrgnuta kasnijem nadzoru sudbenog tijela koje mora (...) imati nadležnost ispitati sva relevantna pitanja“.⁹⁴ Tako u predmetu *WebMindLicenses Kft. protiv Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság* navodi da „[u]činkovita sudska kontrola zajamčena tim člankom zahtijeva da sud koji obavlja kontrolu zakonitosti odluke koja predstavlja provedbu prava Unije može provjeriti nisu li dokazi na kojima se temelji prikupljeni i korišteni kršeći prava zajamčen[a] tim pravom, posebno Poveljom“.⁹⁵ U tom predmetu odlazi i korak dalje te, u odnosu na mogućnost korištenja dokaza u poreznom postupku, a koji su potekli iz usporednog (nedovršenog) kaznenog postupka, ističe nužnom mogućnost suda nadležnog u sporu povodom odluke poreznog tijela da ispita jesu li dokazi „prikupljeni u tom kaznenom postupku u skladu s pravima zajamčenima pravom Unije ili ako se može barem osigurati, na temelju kontrole koju je već proveo kazneni sud u okviru kontradiktornog postupka, da su dokazi prikupljeni uz poštovanje tog prava“.⁹⁶ Ako tome zahtjevu nije udovoljeno te „stoga pravo na sudsku zaštitu nije djelotvorno ili u slučaju povrede drugog prava zajamčenog pravom Unije“, takvi se dokazi moraju isključiti, a „pobijana odluka, koja se temelji na njima, mora se poništiti ako je zbog toga neosnovana“.⁹⁷

U kontekstu zahtjeva tijela porezne administracije jedne države članice za dostavu informacija relevantnih za oporezivanje, Sud EU-a ističe kako nadležno porezno tijelo države kojoj je zahtjev upućen nije ograničeno na ispitivanje formalne pravilnosti zahtjeva već mu mora biti moguće sa sigurnošću utvrditi predvidivu relevantnost zatraženih podataka „s obzirom na identitet dotičnog poreznog obveznika i eventualne treće osobe kao i s obzirom na potrebe predmetne porezne istrage“.⁹⁸ Također, u okviru tužbe osobe koja raspolaže zatraženim

⁹² Lock; Martin, *op. cit.* u bilj. 79, str. 2221.

⁹³ Pantazatou, *op. cit.* u bilj. 91, str. 138.

⁹⁴ Sud EU, presuda u predmetu C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA protiv Directeur de l'administration des Contributions directes* od 16. svibnja 2017., ECLI:EU:C:2017:373, para 55.

⁹⁵ Sud EU, presuda u predmetu C-419/14, *WebMindLicenses Kft. protiv Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság* od 17. prosinca 2015., ECLI:EU:C:2015:832, para 87.

⁹⁶ *Ibid.*, para 88.

⁹⁷ *Ibid.*, para 89.

⁹⁸ Sud EU, presuda u predmetu C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA protiv Directeur de l'administration des Contributions directes* od 16. svibnja 2017., ECLI:EU:C:2017:373, para 89.

informacijama protiv odluke o sankciji zbog nepoštovanja naloga nadležnog poreznog tijela za dostavu navedenih podataka, nacionalni sud mora raspolagati širokim rasponom ovlasti kako u pogledu izmjene izrečene sankcije, tako i neograničenom ovlašću nadzora zakonitosti takvoga naloga.⁹⁹ Suprotno, u kontekstu zakonitosti same odluke poreznog tijela o udovoljavanju zahtjevu za pristup informacijama, u pogledu njihove predvidive relevantnosti, „sudski nadzor ograničen je na provjeru očitog nepostojanja takve relevantnosti“,¹⁰⁰ uslijed čega nacionalni sud države koja prima zahtjev mora imati pristup cjelovitom zahtjevu za pružanje informacija.¹⁰¹

Iz navedenoga je razvidno kako nacionalni sudac u predmetima koji potpadaju pod polje primjene europskog prava mora postupati s povećanom pažnjom s obzirom na zahtjeve koje pred njega postavljaju različiti pravni izvori u pogledu jamstva pravičnog postupka u poreznim pitanjima. Naime, unatoč neprimjenjivosti konvencijskih jamstava na porezne predmete, sukladno dikciji članka 52. stavka 3. Povelje EU-a nacionalni sudac mora tumačiti pojmove koji sadržajno odgovaraju konvencijskim jamstvima sukladno značenju i opsegu iz Europske konvencije. Pritom u kontekstu primjene članka 47. Povelje EU-a nije od značaja sadržajno isključenje porezne materije iz opsega primjene konvencijskog članka 6. stavka 1., s obzirom na to da polje primjene Povelje EU-a ovisi o širini zakonodavnih kompetencija Europske unije te i sama navedena odredba *verbatim* otvara mogućnost pružanja šire razine zaštite od one u konvencijskom okviru. Nadalje, sukladno *supra* iznesenom, nacionalni (upravni) sudovi obvezni su nacionalna procesna pravila tumačiti u skladu s Europskom konvencijom te inkorporirati zahtjeve pravičnog postupka u primjenu nacionalnog zakonodavstva (i u slučajevima kada praksa ESLJP-a isključuje mogućnost primjene građanskog aspekta članka 6. stavka 1. na predmete iz određene (konkretno porezne) materije). Stoga i u kontekstu upravnosudskog nadzora u poreznim predmetima nedvojbeno vrijedi zaključak da „upravno pravo RH mora istodobno uključivati pravo koje razvija sud u Strasbourgu, kvalificirano kao konvencijsko pravo, a i pravo zajednice koje razvija sud u Luxembourg“.¹⁰²

S obzirom na takav dvojni kolosijek zaštite pravičnoga postupka, Pistone upozorava kako, sve do potencijalnog pristupanja Europske unije Europskoj konvenciji, postoji mogućnost sukoba između dvaju europskih sustava zaštite procesnih prava građana u situaciji kada Sud EU-a zauzme stav o pitanju koje se još nije postavilo u praksi ESLJP-a, a ovaj potom o istom pitanju

⁹⁹ *Ibid.*

¹⁰⁰ *Ibid.*

¹⁰¹ *Ibid.*, para 101.

¹⁰² Britvić Vetma, B.; Staničić, F.; Horvat, B., Transformacija upravnog sudovanja zbog primjene nadnacionalnog prava, *Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske*, Vol. 12, br. 1, 2021., str. 52.

riješi drugačije.¹⁰³ Pritom valja napomenuti kako članak 29. stavak 1. Ustava RH jamči najširu razinu zaštite te valja smatrati kako se kroz njegovo dosljedno ostvarenje ujedno štite standardi pravičnog postupka iz Europske konvencije i Povelje EU-a. S obzirom na to da ustavno pravo na pravični postupak ne poznaje ograničenja *rationae materiae* te sadržajno obuhvaća i one predmete koji ne potpadaju pod materijalno polje primjene Europske konvencije te one koji izlaze izvan sfere europskog zakonodavstva, valja zaključiti da je u slučaju dvojbe nacionalni sud obvezan pružiti razinu zaštite stranci u upravnom sporu iz porezne materije sukladno ustavnim standardima, inkorporirajući i nadograđujući standarde zaštite zajamčene navedenim europskim dokumentima te razvijene u praksi dvaju europskih sudova. Takvo postupanje u skladu je s načelom vladavine prava i pravom na pravnu zaštitu koje valja smatrati „pravnim načelima poreznog prava koja uspostavljaju globalni minimalni standard u poreznim postupcima“.¹⁰⁴ Naime, njihovo (eksplicitno ili implicitno) postojanje u nacionalnim pravnim porecima i međunarodnim instrumentima prožima pravnu interpretaciju nacionalnih sudova koji pokazuju sve veću sklonost traženju rješenja „izvan pozitivnih granica pravnih načela i uspoređuju ih s međunarodno prihvaćenim standardima i interpretacijama“.¹⁰⁵

S time na umu, potrebno je ukazati na još jednu važnu komponentu prava na pravični postupak u predmetima iz porezne materije, a koja je dosad ostala neopaženom kako u znanstvenoj literaturi, tako i u upravnosudskoj i ustavnosudskoj praksi. Naime, pravo na pravično postupanje u poreznim predmetima nije samo sebi svrhom, već je usmjereno ostvarenju načela (horizontalne i vertikalne) pravednosti u oporezivanju kao zahtjeva da osobe usporedive ekonomske snage snose jednak porezni teret, dok osobe nejednakih ekonomskih mogućnosti trebaju snositi različit porezni teret. USRH je u svojoj praksi sažeo bit posebnog ustavnog načela porezne jednakosti i pravednosti određujući da je u njegovom središtu „zahtjev za razmjernošću poreznih opterećenja u skladu s gospodarskim mogućnostima svakog pojedinca (članak 51. stavak 1. Ustava), kao posebnom izrazu općeg načela razmjernosti (članak 16. Ustava)“.¹⁰⁶ Stoga je pravično utvrđenje postojanja i visine porezne obveze nerazdvojivo od ustavnog načela horizontalne i vertikalne pravednosti u oporezivanju, kao dvaju aspekata načela oporezivanja iz članka 51. Ustava RH.

¹⁰³ Pistone, P., Chapter 1: General Report, u: Pistone, P. (ur.), *Tax Procedures*, IBFD, 2020., str. 19.

¹⁰⁴ *Ibid.*, str. 14.

¹⁰⁵ *Ibid.*

¹⁰⁶ USRH, Odluka i Rješenje u predmetu U-IP-3820/2009 i dr. od 17. studenoga 2009., para. 13.5.

2.3. Pravo na pravično utvrđenje porezne obveze kao sastavni dio načela pravednosti u oporezivanju iz članka 51. Ustava RH

Izložena ustavna, međunarodna i nadnacionalna regulacija prava na pravični postupak zahtijeva djelotvorno ostvarenje minimuma procesnih jamstava građana, univerzalne je naravi te služi i kao sredstvo ostvarenja supstancijalnih prava poreznih obveznika ogledanih kroz zahtjev za pravičnim postupkom razreza i naplate poreza. Time je apostrofirani zahtjev „da se njihova prava ne žrtvuju zbog interesa državne blagajne i učinkovite provedbe poreznog nadzora“¹⁰⁷ te su u tom smislu procesna načela poreznog prava usmjerena „prevenciji arbitrarnosti i očuvanju konzistentnosti vršenja poreznih ovlasti u skladu sa zahtjevima vladavine prava“.¹⁰⁸ Ona su nužno povezana uz ostvarenje supstancijalnih (materijalnih) načela u pozadini određenog poreznog sustava. Pistone istodobno ističe da se potonja razlikuju u skladu s temeljnim ciljevima definiranim pozitivnim pravom pojedine države, dok su procesna načela gotovo univerzalne naravi, a težnja k njihovu uniformnom tumačenju proizlazi iz činjenice da su (barem u europskim okvirima) regulirana na trima *supra* opisanim pravnim razinama: ustavnoj, međunarodnoj (konvencijskoj) i nadnacionalnoj (europskoj).¹⁰⁹

Takav je zaključak tek djelomično ispravan s obzirom na to da, unatoč učestalosti jednostranoj usmjerenosti pravne znanosti na zahtjeve za materijalnom pravednošću poreznog sustava sadržane u (ustavnim) načelima poreznog prava, određena supstancijalna načela oporezivanja u sebi implicitno sadržavaju i zahtjev za pravičnim utvrđenjem porezne obveze te ih također valja smatrati načelima univerzalne naravi. Naime, materijalna su načela poreznog sustava, većinom sadržana u normama nacionalnih ustava, doista ponajprije usmjerena na djelovanje zakonodavca kao kreatora porezne politike. Ipak, takvo je shvaćanje redukcionističko i navodi na pogrešan zaključak o isključivo političkom karakteru poreznih načela. Ono je neispravno i na materijalnoj razini s obzirom na mogućnost suzdržane kontrole poreznog zakonodavstva na razini ustavnoga sudišta. S druge strane, nekritičko preslikavanje takvoga zaključka na procesni aspekt navedenih načela potpuno je promašeno s obzirom na to da se njihova intrinzično sadržana političnost odnosi samo na postupak kreiranja poreznog zakonodavstva te je nedopušteno diskrecijsko postupanje pri njegovu administriranju. U tom smislu valja apostrofirati Beckovo upozorenje da „onaj tko ukida granicu između politike i nepolitike lišava

¹⁰⁷ Ofak, *op. cit.* u bilj. 6, str. 153.

¹⁰⁸ Pistone, *op. cit.* u bilj. 103, str. 12.

¹⁰⁹ *Ibid.*, str. 12-13.

samoga sebe osnove vlastitog argumenta. Ako je sve na neki način političko, onda također na neki način više ništa nije političko“.¹¹⁰

To pritom ne znači kako procesna prava poreznih obveznika nisu podložna ograničenjima i balansiranju različitih (ponajprije fiskalnih) interesa. Općeprihvaćeno je stajalište kako su temeljna prava podložna ograničenjima u svrhu ostvarenja drugih legitimnih ciljeva te Ustav RH dopušta zakonska ograničenja ljudskih prava u skladu s načelom razmjernosti,¹¹¹ dok je Poveljom EU-a dopušteno zakonom ograničiti u njoj sadržana prava i slobode, ali takvo ograničenje mora biti razmjerno te ne smije narušiti bit ograničenih prava i sloboda.¹¹² Stoga ograničenja u cilju povećanja efikasnosti poreznih postupaka ne smiju lišiti građane (porezne obveznike) srži njihovih postupovnih prava. Zaštitu od pretjeranog zakonskog zadiranja u pravo na pravični postupak s aspekta nacionalnoga ustava treba pružiti USRH, a praksa Suda EU-a mora ponuditi odgovor o prihvatljivosti ograničenja s aspekta članka 52. stavka 1. Povelje EU-a. S druge strane, čuvar prava poreznih obveznika od pretjerano ekstenzivnog tumačenja zakonskih ovlasti tijela porezne administracije i njihova postupanja u konkretnim predmetima nužno je upravni sudac, koji kroz nadzor nad poštovanjem procesnih prava poreznih obveznika istovremeno ostvaruje materijalna načela poreznog sustava.

Navedena uloga upravnoga suca tim je važnija s obzirom na karakter upravnog (i poreznog) postupka u Republici Hrvatskoj koji teško udovoljava pravnim standardima zaštite prava stranaka (poreznih obveznika). Naime, u povodu reforme općeg upravnog postupka „je isticano da temeljito reformirani dvostupanjski upravni spor treba i može na sebe preuzeti zadatak osiguranja prava građana, dok upravno odlučivanje treba učiniti efikasnijim i bržim, uz odustajanje od pretjerane formalizacije koja upravni postupak čini sličnim sudskome u kojemu je formalizacija i detaljna pravna regulacija nužna. Upravu bi trebalo rasteretiti zadatka oponašanja suda kroz prekomplikirane upravne postupke“.¹¹³ U tom smislu Britvić Vetma ističe kako je upitno ispunjenje konvencijskog zahtjeva za neovisnošću upravnih tijela koja rješavaju o pravima ili obvezama građanske naravi s obzirom na hijerarhijski ustroj javne uprave i vezanost nižih upravnih tijela uputama viših te zaključuje kako je za udovoljenje standardima

¹¹⁰ Beck, U., *Pronalaženje političkoga: Prilog teoriji refleksivne modernizacije*, Naklada Jesenski i Turk, Zagreb, 2001., str. 203.

¹¹¹ Ustav RH, članak 16.

¹¹² Povelja EU, članak 52. stavak 1.

¹¹³ Koprić, I.; Kovač, P.; Britvić Vetma, B., *Zaštita prava građana u odnosu s javnom upravom: povijesni razvoj, sadašnje stanje i perspektive razvoja u Hrvatskoj i Sloveniji*, u: Koprić, I.; Musa, A.; Giljević, T. (ur.), *Građani, javna uprava i lokalna samouprava: povjerenje, suradnja, potpora*, Institut za javnu upravu, Zagreb, 2017., str. 317.

iz članka 6. stavka 1. Europske konvencije nužno osigurati „naknadno preispitivanje odluke od strane tijela koje tim zahtjevima udovoljava, konkretno od strane suda pune jurisdikcije“.¹¹⁴ Unatoč posebnom zakonskom uređenju Općim poreznim zakonom, teško je očekivati veću razinu posvećenosti zaštiti prava stranaka u poreznom postupku u odnosu na opći upravni postupak. Tako pojedini autori ističu da porezni praktičari „pitanju pravednosti poreza ne pridaju gotovo nikakvo značenje“, a „svaki porez koji ostvaruje željeni i predviđeni ekonomski učinak, smatraju pravednim“.¹¹⁵ Sam zahtjev načela ekonomičnosti kod ubiranja poreznih prihoda te vođenja poreznog nadzora „utječe na procesni položaj stranaka i to njima na štetu“.¹¹⁶ Takav odnos poreznih tijela ne samo da negativno utječe na prava poreznih obveznika već „[n]edovoljna stručnost, savjesnost i objektivnost porezne administracije kao i njen odnos prema poreznim obveznicima (arogantnost, šikaniranje, nesusretljivost i sl.) utječu na otpor plaćanju poreza“,¹¹⁷ što nepovoljno utječe i na ostvarenje fiskalnih ciljeva poreznog sustava. U takvoj situaciji upravno sudovanje postaje primarni instrument zaštite prava poreznih obveznika od postupanja poreznih tijela, ali i izgradnje povjerenja u pravni i porezni sustav u cjelini.

Iako će se u većini slučajeva povreda procesnih prava poreznih obveznika pokazati dovoljnom osnovom pružanja pravne zaštite u upravnome sporu, njihovo povezivanje s materijalnim načelima oporezivanja osnažilo bi pravnu argumentaciju i pridonijelo izgradnji ujednačene prakse u čijem su središtu ljudska prava i slobode kao temelj legitimacije suvremenih liberalnodemokratskih pravnih poredaka. Ljudska se prava ionako tek na teorijskoj razini mogu artifičijelno odvajati u skupine ili generacije,¹¹⁸ pri čemu bi procesna prava poreznih obveznika pripadala teorijskom konstruktumu građanskih prava i sloboda, dok bi supstancijalna (materijalna) načela oporezivanja bila smještena u sferu socioekonomskih ljudskih prava. Upravo se iščitavanjem zahtjeva za pravičnim postupkom iz materijalnih poreznih načela ističe njihova nerazdvojiva povezanost, pri čemu procesna načela u odnosu prema materijalnim stoje kao sredstvo u odnosu prema cilju. Kako je *supra* naznačeno, valja smatrati da materijalna načela oporezivanja sadržana u članku 51. Ustava RH u sebi implicitno sadržavaju zahtjev za

¹¹⁴ Britvić Vetma, B., Europska konvencija za zaštitu ljudskih prava (članak 6) i Zakon o upravnim sporovima iz 2010., *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 49, br. 2, 2012., str. 408.

¹¹⁵ Jerković, E., Odnos poreznih obveznika i porezne uprave kroz primjenu poreznih načela prilikom oporezivanja dohotka, u: Romić, D.; Vajda Halak, Ž.; Belaj, I. (ur.), *Zbornik radova V. međunarodne konferencije Razvoj javne uprave*, Veleučilište Lavoslav Ružička, Vukovar, 2015., str. 178.

¹¹⁶ Žunić Kovačević; Bassegli Gozze, *op. cit.* u bilj. 6, str. 877.

¹¹⁷ Jerković, *op. cit.* u bilj. 115, str. 182.

¹¹⁸ Vidi Kuzelj, V.; Petričušić, A., Neprihvatljivost artifičijelnog izdvajanja socijalnih jamstava iz općeg koncepta ljudskih prava, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 59, br. 4, 2022., str. 747-769.

pravednim utvrđenjem porezne obveze u čijem je središtu načelo razmjernosti. Treba ponoviti da je navedenom ustavnom odredbom propisano da je „svatko (...) dužan sudjelovati u podmirenju javnih troškova, u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima“,¹¹⁹ u čemu se zapravo ogleda zahtjev za vertikalnom pravednošću u oporezivanju. Nadalje, ustavotvorac određuje da se „[p]orezni (...) sustav temelji na načelima jednakosti i pravednosti“.¹²⁰ Arbutina ističe da načelo jednakosti valja shvaćati kao zahtjev za horizontalnom pravednošću u oporezivanju sukladno kojem osobe jednakih gospodarskih mogućnosti trebaju snositi jednak porezni teret. Taj autor vertikalnu i horizontalnu pravednost u oporezivanju tumači kao „ustavno naglašavanje važnosti socijalne dimenzije oporezivanja“.¹²¹ U tim je okvirima potrebno podsjetiti na stajalište USRH-a o tome da „ustavni karakter socijalnih prava (...) upućuje na dva osnovna zahtjeva socijalne države: - državna i javna vlast dužna je slijediti politiku pravedne i jednake redistribucije nacionalnih resursa kako bi izjednačila ekstremne nejednakosti; - zakonodavna i izvršna vlast pravno su obvezne postizati sklad između ograničenih sredstava državnog proračuna i socijalnih ciljeva koji su postavljeni u Ustavu“.¹²²

Iako su navedena načela ponajprije usmjerena na zakonodavca pri usvajanju pojedinih poreznih oblika i definiranju poreznog sustava u cjelini, teško je govoriti o horizontalnoj i vertikalnoj pravednosti u oporezivanju ako je arbitrarnim postupanjem i kršenjem prava poreznih obveznika u poreznom postupku došlo do pogrešnog utvrđenja porezne obveze. Stoga navedeni aspekti načela porezne pravednosti zahtijevaju pravilno utvrđenje porezne obveze utemeljeno na zakonitom i potpuno utvrđenom činjeničnom stanju uz poštovanje svih procesnih prava stranaka. U suprotnom, nepravilnim i nezakonitim utvrđenjem porezne obveze narušavaju se temeljna načela hrvatskoga poreznog sustava, naime, da osobe jednakih gospodarskih mogućnosti snose jednak, a osobe veće ekonomske snage razmjerno veći porezni teret. U tom se smislu nedvojbeno valja složiti sa Žunić Kovačević kada ističe da bi „[u] pravnoj državi trebalo (...) jednom etičkom načelu pripasti primamo mjesto, pa bi tako i poreznopravno načelo jednakosti trebalo biti ispred ekonomskih učinaka poreza“.¹²³ To je ispravno kako u pogledu zakonodavca dok prevodi porezne politike u pozitivno zakonodavstvo, tako i u pogledu postupanja poreznih tijela koja ne smiju žrtvovati prava poreznih obveznika za račun efikasnosti u ubiranju poreza.

¹¹⁹ Ustav RH, članak 51. stavak 1.

¹²⁰ Ustav RH, članak 51. stavak 2.

¹²¹ Arbutina, *op. cit.* u bilj. 3, str. 1287.

¹²² USRH, Odluka i Rješenje u predmetu U-IP-3820/2009 i dr. od 17. studenoga 2009., para. 13.1.

¹²³ Žunić Kovačević, *op. cit.* u bilj. 3, str. 763.

U tim okvirima, hrvatski upravni sudovi ne bi se smjeli ograničavati na mehaničko ispitivanje pravilnosti i zakonitosti poreznih postupaka, već pristupati poreznim predmetima sa sviješću o cilju postupaka nad kojima vrše sudbeni nadzor, a koji je u prvom redu sadržan u materijalnim (supstancijalnim) načelima oporezivanja. Pritom bi se trebali inspirirati odlukama viših sudova, a osobito ustavnosudskom praksom te jurisprudencijom dvaju europskih sudova. Ne valja ispustiti iz vida da oni takve prakse, kao i zakonodavstvo usmjereno ograničenju prava poreznih obveznika u svrhu ostvarenja drugih legitimnih (ponajprije fiskalnih) interesa, svojim odlukama mogu i izazivati, a time i sudjelovati u trajnom sudbenom dijalogu o značenju ljudskih prava i položaju poreznih obveznika nasuprot državnom monopolu financijske prisile. Takvo izazivanje argumenata nipošto ne valja poistovjetiti s izazivanjem autoriteta viših sudova. Naprotiv, valja ga shvatiti kao poticaj izgradnji snažnije prakse u čijem središtu neizbježno stoje ljudska prava i slobode. Ne treba zaboraviti da sudovi u svojem djelovanju utjelovljuju dvojak autoritet: funkcije koju obnašaju u pravnome poretku i argumentacije koju koriste u svojim odlukama.¹²⁴ Upravo se uz nedovoljnu kvalitetu pravne argumentacije, a koja se nužno vezuje uz donošenje loših odluka (ne nužno po ishodu, već po njezinu obrazloženju i utemeljenosti), pronalazi jedan od razloga institucionalne krize i opadanja autoriteta sudova.¹²⁵

Stoga upravo inovativnim čitanjem ljudskih prava i smislenim poimanjem svoje pravozaštitne uloge upravni sudovi kroz kvalitetu argumentacije moraju nadvladati institucionalni argument autoriteta koji posjeduju samom svojom ulogom u pravnome poretku i steći autoritet pravnog argumenta, čime će snagu svojih presuda dijelom odvojiti od prisile koja se neminovno veže uz koncept sudovanja. S time na umu, treba se tek djelomično složiti s Harašić koja ističe da „pod ovim drugim aspektom autoriteta zapravo podrazumijevamo pozivanje na odluke drugih sudova, jer je upravo taj drugi sud autoritet“.¹²⁶ Takvo je shvaćanje ispravno, ali nedovoljno za razumijevanje autoriteta pravne argumentacije, s obzirom na to da (u odsustvu precedentnog značaja presude u kontinentalno-europskom pravnome krugu) donošenje odluke suprotne praksi sudova viših instanci (uključujući strazburški i luksemburški) može pokrenuti dijalog o samoj naravi i sadržaju pojedinog ljudskog prava te time pridonijeti kontinuiranom razvoju shvaćanja uloge ljudskih prava kao temelja liberalnodemokratskoga pravnoga poretka.

U tom je smislu potrebno razumijevati tvrdnju „da se kvaliteta, ako je primijenimo na sudstvo, može mjeriti samo kao 'proces' koji se tiče izrade sudskih odluka: kvalitetno sudstvo trebalo bi

¹²⁴ Harašić, Ž., Autoritet i sud, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 52, br. 2, 2015., str. 409.

¹²⁵ *Ibid.*, str. 412.

¹²⁶ *Ibid.*, str. 409.

biti u stanju proizvesti 'procese' koji su i sami kvalitetni".¹²⁷ Pritom takav proces nipošto ne valja poistovjećivati (isključivo) s tehničkim zahtjevima provođenja radnji u upravnosudskom postupku i gotovo mehaničkim opremanjem presude propisanim elementima. Naprotiv, takav proces trajnog oplemenjivanja kvalitete upravnog sudovanja treba shvatiti kao vršenje vlastitih ovlasti u skladu s ciljem koji je ustavotvorac postavio postulirajući materijalna (supstancijalna) načela oporezivanja. Navedeno je u skladu s tendencijama razvoja sudskog nadzora nad postupanjem upravnih tijela te „se od početne ideje i težnje za učinkovitim sudskom kontrolom zakonitosti upravnih akata u suvremeno doba sve više govori o ljudskom pravu na upravno sudovanje, pa tako, u kontekstu oporezivanja, i na ljudska prava u području oporezivanja“. ¹²⁸ Stoga u nastavku valja razmotriti konkretne zahtjeve koje pred upravne sudove postavlja pozitivno hrvatsko zakonodavstvo te jamstvo pravičnoga postupka zajamčeno *supra* opisanim odredbama ustavnog, konvencijskog i europskog prava.

3. OVLAŠTI UPRAVNIH SUDOVA U NADZORU ZAKONITOSTI I PRAVILNOSTI POJEDINAČNIH ODLUKA JAVNOPRAVNIH (POREZNIH) TIJELA

Upravno sudovanje konstituira jednu od ključnih karakteristika demokratskoga društva utemeljenog na vladavini prava te upravo sudbeni nadzor upravnog djelovanja predstavlja naj snažniji mehanizam osiguranja prava građana u odnosima s tijelima javne uprave (uključujući porezna tijela).¹²⁹ U tom smislu i USRH ističe značaj Zakona o upravnim sporovima (u nastavku: ZUS)¹³⁰ za ostvarenje načela vladavine prava i zaštite ljudskih prava i sloboda, s obzirom na to da se upravo kroz regulaciju upravnog sudovanja ostvaruju preduvjeti ostvarenja ustavnog jamstva sudske kontrole zakonitosti pojedinačnih akata tijela uprave iz članka 19. stavka 2. Ustava RH.¹³¹ Pritom upravni sudovi nisu ograničeni tek na kontrolu zakonitosti pojedinačnih upravnih akata već su, sukladno dikciji članka 5. ZUS-a, „dužni primjenjivati ustavne odredbe o pravima i slobodama pojedinaca kako ih tumači Ustavni sud, odnosno preispitati je li određeni pojedinačni akt ili postupanje javnopravnog tijela, makar utemeljeno na zakonu, protivno Ustavom zajamčenim pravima i slobodama“. ¹³²

¹²⁷ Britvić Vetma, B., Kvaliteta odluka upravnih sudova, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 51, br. 2, 2014., str. 395.

¹²⁸ Žunić Kovačević, *op. cit.* u bilj. 6, str. 284.

¹²⁹ Đerđa, D.; Galić, A., Upravni spor kao jamstvo zakonitosti rada uprave, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2018., str. 49.

¹³⁰ Zakon o upravnim sporovima, Narodne novine br. 20/10, 143/12, 152/14, 94/16, 29/17, 110/21.

¹³¹ USRH, Odluka i Rješenje u predmetu br. U-I-2753/2012 i dr. od 27. rujna 2016., para 7.

¹³² USRH, Odluka u predmetu br. U-III-278/2019 od 12. srpnja 2022., para 10.1.

3.1. Ocjena zakonitosti i pravilnosti pojedinačnih odluka javnopravnih (poreznih) tijela u sporu pune jurisdikcije

U tom je cilju neophodno koncept upravnog sudovanja odvojiti od mehaničkog ispitivanja zakonske utemeljenosti pobijanih pojedinačnih akata upravnih tijela te omogućiti upravnim sudovima ulaženje i raspravljanje te meritorno odlučivanje o biti spora. Navedenu je potrebu hrvatski zakonodavac prepoznao postulirajući načelnu obvezu upravnih sudova da nakon što utvrde nezakonitost pojedinačnog akta javnopravnoga tijela (spor konstatacije), taj akt ponište (spor anulacije), te svojom odlukom sami riješe stvar (osim u slučajevima kada tzv. priroda stvari ne dopušta meritorno sudsko rješavanje spornoga pitanja ili kad je javnopravno tijelo rješavalo prema diskrecijskoj ocjeni).¹³³ Time je jedna od temeljnih odrednica pozitivnopravnog uređenja upravnog spora njegovo određenje kao spora pune jurisdikcije,¹³⁴ „u kojem je izmijenjen objekt spora – sudi se neposredno o pravu odnosno obvezi stranke, i to meritorno“.¹³⁵ To potvrđuje i USRH ističući da je „u Republici Hrvatskoj upravni spor uređen kao spor pune jurisdikcije“ te je „osiguranje objektivnog prava u drugom planu“ s obzirom na to da se ono „u pravilu, štiti kroz odlučivanje o subjektivnim pravima tužitelja. Štiteći subjektivna prava tužitelja (...) štiti se objektivni pravni poredak“.¹³⁶ Spor pune jurisdikcije pritom je logična posljedica činjenice da „uprava ne može biti konačni sudac u vlastitoj (upravnoj) stvari“.¹³⁷ Pritom opredjeljenje za spor pune jurisdikcije umjesto zadržavanja na sporu konstatacije odnosno anulacije ne narušava koncepciju diobe vlasti. Naprotiv, ravnoteža ovlasti bila bi narušena ako bi upravni sudovi bili lišeni mogućnosti meritornog odlučivanja i, posljedično, snažnijeg utjecaja na postupanje upravnih tijela kao dijela izvršne grane vlasti. Meritorno odlučivanje u upravnom sporu ujedno je nužno sredstvo ispunjenja zahtjeva pravičnog postupka iz članka 6. stavka 1. Europske konvencije.¹³⁸

¹³³ ZUS, članak 58. stavak 1.

¹³⁴ Galić, A., Challenges Facing Administrative Adjudication in the Republic of Croatia, u: Đerđa, D.; Galić, A.; Dobrić Jambrović, D.; Wegner, J. (ur.), *Administrative Dispute in the Central and Eastern European States: Collected Papers*, Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci – Visoki upravni sud Republike Hrvatske, Rijeka, 2021., str. 138. Na potrebu uvođenja spora pune jurisdikcije Omejec je ukazivala i prije reforme upravnog sudovanja kojom je napušten primat koncepcije vođenja upravnog spora o zakonitosti pojedinačne odluke ili postupanja upravnih tijela, vidi Omejec, J., Odnos Ustavnog suda i Upravnog suda u kontroli javne uprave u Republici Hrvatskoj, u: Barbić, J. (ur.), *Reforma upravnog sudstva i upravnog postupanja*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2006., str. 96.

¹³⁵ Ivančević, V., *Institucije upravnog prava*, knjiga I., Pravni fakultet u Zagrebu, Zagreb, 1983., str. 214.

¹³⁶ USRH, Odluka i Rješenje u predmetu br. U-I-2753/2012 i dr. od 27. rujna 2016., para 7.2.

¹³⁷ Britvić Vetma, B., Primjenjivost upravnog spora pune jurisdikcije u Republici Hrvatskoj, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2018., str. 98.

¹³⁸ Wegner, J., Merits Review: An Opportunity or a Threat?, u: Đerđa, D.; Galić, A.; Dobrić Jambrović, D.; Wegner, J. (ur.), *Administrative Dispute in the Central and Eastern European States: Collected Papers*, Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci – Visoki upravni sud Republike Hrvatske, Rijeka, 2021., str. 95-96.

U sporu pune jurisdikcije uloga upravnog suca ne zadržava se na utvrđenju nezakonitosti i poništavanju osporavane pojedinačne odluke upravnog tijela već smjera meritornom okončanju spora, zbog čega spor pune jurisdikcije u sebi sadržava i spor konstatacije i spor anulacije, ali objekt upravnog spora postaje odlučivanje o subjektivnom pravu stranke,¹³⁹ tako da sudac „ne sankcionira samo nezakonitost, nego 'ispravlja nepravdu' onome kome je nanesena, vraća mu pripadajuće pravo“.¹⁴⁰ Imajući na umu opisani smisao spora pune jurisdikcije, ne čini se pravilnim zaključak kako je ovlast upravnog suda da presudom meritorno riješi upravnu stvar vezana „uz izričito zahtijevanje tužitelja da se tako postupi“.¹⁴¹ Neprihvatljivo je stajalište da zahtjev stranke može definirati vrstu upravnog spora, s obzirom na to da je ona diktirana ustavnim zahtjevom za efektivnom kontrolom odluka i postupanja javnopravnih tijela, dok je (u skladu s ustavnim okvirom) konkretizacija modela zaštite prava stranaka u upravnom sporu prepuštena na izbor zakonodavcu. Takav je zaključak logičan i uslijed činjenice da u skladu s člankom 74. ZUS-a VUSRH, postupajući po žalbi protiv odluka prvostupanijskih upravnih sudova, ima isključivo reformacijske (ne i kasacijske) ovlasti te „nema ovlast vratiti predmet prvostupanijskom sudu na ponovno odlučivanje (...) pa i u onom slučaju kada takvo suđenje, zbog prirode upravne stvari ili zbog postupovnih povreda učinjenih pred prvostupanijskim sudom, nije moguće“.¹⁴² Prvostupanijski upravni sudovi, kako je *supra* spomenuto, imaju mogućnost poništiti pojedinačnu odluku javnopravnog tijela i vratiti mu predmet na ponovno odlučivanje u slučajevima propisanim člankom 58. stavkom 1. ZUS-a (kada nije moguće meritorno riješiti spor zbog prirode stvari ili diskrecijskih ovlasti javnopravnog tijela). Takva je mogućnost voljom zakonodavca ustanovljena kao iznimka pa se valja složiti sa zaključkom da su prilikom opredjeljenja za takvu mogućnost upravni sudovi „obvezni obrazložiti zbog čega određena 'priroda stvari' sprječava donošenje odluke u sporu pune jurisdikcije“.¹⁴³

To je osobito naglašeno činjenicom da je, unatoč zakonskom opredjeljenju za spor pune jurisdikcije kao temeljni oblik vođenja upravnoga spora (a što je potvrđeno i u ustavnosudskoj praksi¹⁴⁴), „upravni spor u Republici Hrvatskoj praktično spor o zakonitosti, jer je takvo postupanje evidentno pravilo, a ne iznimka“, a što je posljedica „činjenice da suci slobodno

¹³⁹ Ivančević, *op. cit.* u bilj. 135.

¹⁴⁰ Britvić Vetma, B., Značenje i uloga upravnih sudaca, u: Galić, A. (ur.), *Novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, Organizator, Zagreb, 2020., str. 136.

¹⁴¹ Đerđa; Galić, *op. cit.* u bilj. 129, str.78-79.

¹⁴² Juričić, M., Tumačenje zakonskih ovlasti Visokog upravnog suda Republike Hrvatske u žalbenom postupku, u: Galić, A. (ur.), *Novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, Organizator, Zagreb, 2017., str. 68.

¹⁴³ Britvić Vetma, *op. cit.* u bilj. 137, str. 103.

¹⁴⁴ Vidi bilj. 136.

odlučuju o načinu na koji će spor riješiti“.¹⁴⁵ Opisano postupanje ne samo da odudara od zakonske koncepcije upravnoga spora kao primarno spora pune jurisdikcije, već ga nije moguće opravdati niti potencijalnim edukacijskim učinkom na upravna tijela.¹⁴⁶ Uloga upravnog sudovanja nije u educiranju javnopravnih tijela nego u zaštiti subjektivnih prava građana i (kroz nju) objektivne zakonitosti. Osim toga, postoji otpor upravnih tijela u izvršenju (upravno)sudskih presuda, a koji je imanentan teoriji diobe vlasti koja se ne može bez ostatka mehanički razdijeliti među nositeljima pojedinih državnih funkcija, već je riječ o permanentnoj borbi za proširenje utjecaja pojedine grane vlasti.¹⁴⁷ U tom smislu USRH „ističe da je načelo diobe vlasti iz članka 4. Ustava jedno od onih pravila za ustrojstvo državne vlasti koja su korisna utoliko ukoliko služe vladavini prava i brane je. Iako samo po sebi nema nezavisnu vrijednost, načelo diobe vlasti jedno je od elemenata vladavine prava, jer sprječava mogućnost koncentracije ovlaštenja i političke moći (samo) u jednom tijelu. Sud pri tom ističe da se odijeljenost triju vlasti ne treba tumačiti mehanički, jer su sve tri državne vlasti funkcionalno isprepletene i međusobno prožete mnoštvom najrazličitijih odnosa i međuutjecaja, s pretežitim ciljem uzajamnog nadzora“.¹⁴⁸

Kako navodi Šikić, „činjenica jest da tužena javnopravna tijela u Republici Hrvatskoj (pre)često negiraju obveznost sudskih presuda“ te tako „u potpunosti ruše konstrukciju upravnog postupka i upravnog spora“.¹⁴⁹ Tako VUSRH ispravno odriče valjanost argumentima Porezne uprave koja, pozivajući se na svoja ovlaštenja iz (tadašnjeg) Zakona o porezu na promet nekretnina¹⁵⁰ da u poreznom postupku procjenom utvrdi tržišnu vrijednost nekretnine, ističe da „nije vezana nalazima i mišljenjima vještaka“ iz prvostupanjskog upravnog spora. U tom smislu VUSRH ističe da je svrha upravnog spora „osigurati sudsku zaštitu prava i pravnih interesa stranaka (...), dakle provesti sudski postupak po pravilima propisanim ZUS-om“ te je upravni sud „ovlašten ocjenjivati zakonitost provedenog upravnog postupka koji je prethodio donošenju odluke koju ocjenjuje (...) i utvrđivati činjenice, služeći se svim zakonom propisanim dokaznim sredstvima“.¹⁵¹ U takvoj je konstelaciji odnosa, gdje javnopravna tijela izazivaju kompetencije

¹⁴⁵ Bassegli Gozze, V.; Prica, L., Spor pune jurisdikcije – iznimka ili pravilo, u: Galić, A. (ur.), *Novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, Organizator, Zagreb, 2020., str. 228.

¹⁴⁶ *Ibid.*, str. 230.

¹⁴⁷ U tom smislu Smerdel ističe kako „[o]dvajanje triju vlasti mora rezultirati time što će svaka od njih, u svome vlastitom interesu, paziti i nastojati spriječiti zadiranja druge vlasti u njezino područje i djelokrug“, Smerdel, B., *Ustavno uređenje europske Hrvatske*, Narodne novine, Zagreb, 2013., str. 15.

¹⁴⁸ USRH, Odluka br. U-I-659/1994 od 15. ožujka 2000., para 12.

¹⁴⁹ Šikić, M., Obveznost sudskih presuda, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2018., str. 153.

¹⁵⁰ Zakon o porezu na promet nekretnina, Narodne novine br. 69/97, 26/00, 127/00, 153/02, 22/11.

¹⁵¹ VUSRH, Presuda u predmetu posl. br. Usž-634/14-7 od 22. siječnja 2015.

upravnog sudstva, nužno autoritativno nastupanje upravnih sudova koji, suočeni s nezakonitom i nepravilnom odlukom iz upravnog (poreznog) postupka, ispravljaju grešku i svojom odlukom zamjenjuju onu upravnih (poreznih) tijela.

Stoga se u suvremenosti više ne bi smjelo stremiti podjelama, već sjedinjenju ovlasti upravnoga suca (u pogledu ocjene zakonitosti i meritornog rješavanja spora) s ciljem osiguranja učinkovitosti sudskih odluka te konačnog rješavanja spora.¹⁵² To je u skladu s koncepcijom primata zaštite subjektivnih prava pojedinaca nad osiguranjem objektivne zakonitosti. Građani (porezni obveznici) imaju slab interes za produljenjem postupka kroz ponovljeni upravni (porezni) postupak, a sa svrhom educiranja upravnih (poreznih) tijela. Karlovcan-Đurović ispravno utvrđuje da načelna zakonska obveza donošenja reformacijskih presuda u prvostupanjskom upravnom sporu treba „znatno ubrzati postupak donošenja odluka u razumnom roku“, zbog čega se takvu presudu „može smatrati jednom od najznačajnijih novina u što bržem ostvarivanju prava stranaka u upravnim stvarima“.¹⁵³ Pritom valja naglasiti da se meritornom odlukom u upravnom sporu uz subjektivna prava građana istovremeno štiti i objektivna zakonitost kroz otklanjanje nezakonite i nepravilne odluke. Dodatno, time se ne umanjuje učinkovitost i ugled javnopravnih (poreznih) tijela, već se njihovo djelovanje unaprjeđuje (i reformacijska odluka uz kurativni ima i preventivni učinak) te se jača povjerenje građana u postupak administriranja (poreznog) zakonodavstva, što upućuje na ispravnost zaključka o upotpunjujućem, a ne suprotstavljenom djelovanju upravnog postupanja i sudbenog nadzora.¹⁵⁴

Kako bi upravni sud bio u mogućnosti kvalitetno vršiti svoju ulogu u nadzoru odluka upravnih (poreznih) tijela potrebno mu je raspolagati dovoljnim činjeničnim supstratom ne bi li mogao ocijeniti zakonitost i pravilnost osporavanih odluka. Stoga se pitanje utvrđivanja činjenica (relevantnih za oporezivanje) u upravnom sporu postavlja kao *conditio sine qua non* pravilnog obavljanja sudačke funkcije u nadzoru odluka i postupanja tijela javne (porezne) uprave. Jednako tako, pravilno utvrđenje činjenica u prvostupanjskom upravnom sporu preduvjet je provedbe nadzornih ovlasti VUSRH-a povodom žalbe na presudu upravnih sudova prvog stupnja. Pitanje utvrđivanja činjenica posebno je važno u predmetima iz porezne materije s obzirom na njihovu složenost i često (zakonski) preširoko definirane ovlasti tijela porezne

¹⁵² Britvić Vetma, B.; Bassegli Gozze, V., Prava i obveze upravnih sudova – sporna pitanja u praksi, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 53, br. 1, 2016., str. 208.

¹⁵³ Karlovcan-Đurović, Lj., Prvostupanjski upravni spor, u: Koprić, I. (ur.), *Europeizacija upravnog sudovanja u Hrvatskoj*, Institut za javnu upravu, Zagreb, 2014., str. 175.

¹⁵⁴ Đerđa, D., Slabljenje pravne zaštite u upravnom sporu, u: Galić, A. (ur.), *Novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, Organizator, Zagreb, 2022., str. 37.

administracije u poreznom postupku. Tako Ljubanović navodi kako se, u odnosu na težinu i složenost upravnih sporova, financijski sporovi (poglavito u pogledu ocjene zakonitosti i pravilnosti provođenja inspeksijskog nadzora, utvrđivanja porezne obveze te doprinosa i drugih javnih davanja) ističu kao najstroženiji.¹⁵⁵

3.2. Zahtjevi pravičnog postupka u kontekstu dokazivanja činjenica bitnih za utvrđenje porezne obveze u upravnom sporu

Pravilna činjenična podloga, u opsegu dostatnom za donošenje zakonite i pravilne odluke, neophodna je za ostvarenje nadzorne funkcije upravnog sudovanja te su tome usmjerene kako odredbe o utvrđivanju činjeničnog stanja i dokazivanju,¹⁵⁶ tako i one o pravima i obvezama stranaka¹⁵⁷ u upravnom sporu,¹⁵⁸ pri čemu „donošenje reformacijske presude u pravilu razumijeva utvrđenje većeg broja odlučnih činjenica, potrebnih za meritornu odluku suda“.¹⁵⁹ Stoga je mogućnost dokazivanja činjenica nerazdvojno povezana s načelom jednakosti oružja kao jednim od temeljnih elemenata pravičnog postupka usmjerenog pružanju mogućnosti stranci da, u skladu s načelom procesne ravnopravnosti, „stvarno i djelotvorno, osporav[a] sva relevantna utvrđenja javnopravnih tijela iz upravnog postupka koji je prethodio upravnom sporu“.¹⁶⁰ Stoga je nužno omogućiti stranci efektivno dokazivanje činjenica relevantnih za ocjenu zakonitosti i pravilnosti pobijanog (poreznog) rješenja. Time se ujedno osigurava i pravilnost suđenja te se upravni sud i u odsustvu prijedloga stranaka mora koristiti svojim istražnim (inkvizitornim) ovlastima „kada god ocijeni da je to potrebno radi istinita (pravilna) utvrđenja činjeničnog stanja na kojem legitimno utemeljuje svoju presudu“.¹⁶¹

U tom smislu USRH ističe kako upravni sudovi imaju mogućnost preispitivanja, ali i obvezu samostalnog utvrđivanja činjeničnog stanja, provođenja kontradiktorne javne rasprave te meritornog rješavanja spora, pri čemu „je pravnom normom, kojom je propisano koja konkretna dokazna sredstva treba koristiti za utvrđivanje konkretnih relevantnih činjenica, vezano

¹⁵⁵ Ljubanović, B., *Upravno sudovanje u Republici Hrvatskoj – Quo vadis?*, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2018., str. 142.

¹⁵⁶ ZUS, članak 33.

¹⁵⁷ ZUS, članak 34.

¹⁵⁸ Rajko, A., *Utvrđivanje činjenica i dokazni postupak u upravnom sporu*, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 34, br. 1, 2013., str. 496.

¹⁵⁹ *Ibid.*, str. 510.

¹⁶⁰ Otočan, *op. cit.* u bilj. 73, str. 45.

¹⁶¹ Ljubanović, B.; Đerđa, D., *Metoda postupanja u upravnom postupku u odnosu na metodu postupanja u upravnom sporu i saznanja istine o činjenicama*, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 42, br. 2, 2021., str. 430.

upravno tijelo, ali ne i upravni sud koji je slobodan u ocjeni dokaza i utvrđivanju činjenica kako bi mogao potpuno i točno utvrditi činjenično stanje“.¹⁶²

Time se otvara i pitanje vremenske dimenzije postojanja činjenica koje je dopušteno dokazivati u upravnom sporu. Rajko ističe načelnu nedopuštenost korištenja činjenica koje nisu postojale u vrijeme vođenja upravnog postupka navodeći da ako „akti ili postupanje javnopravnih tijela nisu bili nezakoniti u vrijeme svog donošenja, tj. ukoliko su (...) bili utemeljeni na onodobnome činjeničnom stanju, nema osnove za upravnosudsku intervenciju“.¹⁶³ Tome u prilog govori i Đerđa te zaključuje kako novonastale činjenice mogu predstavljati osnovu „za ostvarivanje prava u novom upravnom postupku“.¹⁶⁴ Nasuprot tome, kad je riječ o relevantnosti činjenica koje su postojale u trenutku vođenja upravnoga postupka, a za koje tijelo koje je rješavalo nije moralo znati ili ih nije bilo obvezno utvrđivati, Rajko ističe načelnu dopustivost njihova utvrđivanja „osobito ako je upravni postupak vođen po službenoj dužnosti“, uz iznimke u slučaju „izrijekom propisanih obveza stranke, kada je stranka te obveze propustila ispuniti u upravnom postupku“ te u slučaju „izričitih odredbi da javnopravno tijelo određene činjenice nije dužno utvrđivati po službenoj dužnosti“. Ujedno naglašava da „[t]ipične primjere takvih odredbi nalazimo u poreznim propisima“.¹⁶⁵

U odnosu na navedene stavove valja se složiti sa zaključkom koji iznosi Britvić Vetma, naime da je sudu dopušteno koristiti se činjenicama za koje uprava nije znala u trenutku vođenja upravnog postupka, pa čak i onima koje tada nisu postojale, s obzirom na to da se „sudac koji ima ovlasti pune jurisdikcije ne stavlja (...) u vrijeme donošenja osporavane odluke, nego isključivo u trenutak kad sam donosi odluku“.¹⁶⁶ Tome u prilog govori i recentna praksa VUSRH-a u sporovima o utvrđenju porezne obveze s osnove poreza na promet nekretnina. Tako u jednom predmetu utvrđuje pogrešno postupanje prvostupanjskog upravnog suda i propust utvrđivanja odlučnih činjenica, uslijed čega je došlo do nepravilne primjene odredbi materijalnog prava. Naime, VUSRH ističe kako „porezno tijelo [kao ni prvostupanjski upravni sud, *op. a.*] nije smjelo ignorirati činjenicu, poznatu u trenutku podnošenja porezne prijave, o očekivanom skorom rođenju kćeri tužitelja, a ovo pogotovo uzimajući u obzir da je porezno rješenje doneseno (...) tri godine nakon podnošenja porezne prijave i rođenja kćeri tužitelja. Zakonska odredba kojom je bila propisana mogućnost oslobođenja od plaćanja poreza na

¹⁶² USRH, Odluka u predmetu br. U-III-278/2019 od 12. srpnja 2022., para 10.

¹⁶³ Rajko, *op. cit.* u bilj. 158, str. 511.

¹⁶⁴ Đerđa, D. *Upravni spor*, Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, 2017., str. 100.

¹⁶⁵ Rajko, *op. cit.* u bilj. 158., str. 512.

¹⁶⁶ Britvić Vetma, *op. cit.* u bilj. 137, str. 105.

promet nekretnina imala je za cilj da se pomogne građanima prilikom rješavanja svog stambenog pitanja kupnjom prve nekretnine, pogotovo prilikom osnivanja obitelji. Tumačenje zakonske odredbe, od strane prvostupanjskog suda, da se prilikom rješavanja konkretne upravne stvari uzimaju u obzir samo činjenice i okolnosti koje su postojale u trenutku nastanka porezne obveze, ovaj Sud, s obzirom na okolnosti konkretnog slučaja, smatra previše formalističkim“, s obzirom na to da bi ignoriranje navedene činjenice „dovelo u pitanje smisao odredaba o oslobođenju od plaćanja poreza na promet nekretnina“. ¹⁶⁷

Slično stajalište VUSRH zauzima i u drugom predmetu, utvrđujući kako „porezno tijelo nije smjelo ignorirati činjenicu, poznatu u trenutku podnošenja porezne prijave, da je u tijeku brakorazvodna parnica te da je tužba za razvod braka podnesena (...) prije nastanka porezne obveze“, ¹⁶⁸ zbog čega „nije razumno očekivati da tužiteljica čeka okončanje brakorazvodne parnice da riješi stambeno pitanje uz mogućnost oslobođenja od plaćanja poreza ili očekivati da se suprug tužiteljice prijavi na adresi kupljene nekretnine iako faktički ne živi s tužiteljicom, samo da se zadovolji formalni zakonski uvjet“. ¹⁶⁹

Iz citiranih je presuda razvidno da i činjenice koje nisu postojale u vrijeme nastanka porezne obveze, ali ih se s obzirom na okolnosti moglo legitimno očekivati (s time da je u prvom predmetu relevantna činjenica nastala, to jest dijete je rođeno prije donošenja odluke u poreznom postupku) moraju biti uzete u obzir pri rješavanju konkretne upravne stvari. Bezrezervno se valja složiti s načelnim stavom VUSRH-a o tome da „[s]vako tumačenje mjerodavnog prava mora imati uporište u zdravom razumu i pravnoj logici jer bi u protivnom moglo imati apsurdne učinke u odnosu na ostvarivanje i zaštitu pojedinačnih prava“. ¹⁷⁰ To se stajalište zasniva na onom USRH-a o tome da u primjeni prava treba uvažavati argumente zdravog razuma: „Objektivni pravni poredak u demokratskom društvu utemeljenom na vladavini prava ne može se graditi, a zaštita ustavnih i konvencijskih prava pojedinaca ne može se zasnivati na razlozima koji ne počivaju na argumentu 'zdravog razuma' (*'common sense' argument*)“. ¹⁷¹ Na to se nadovezuje obvezujuće stajalište USRH-a o obvezi nadležnih tijela da pri interpretaciji zakona stvari „ne smiju promatrati površinski“. Uvijek je „potrebno gledati

¹⁶⁷ VUSRH, Presuda u predmetu posl. br. Usž-1324/19-2 od 26. rujna 2019.

¹⁶⁸ VUSRH, Presuda u predmetu posl. br. Usž-24/19-2 od 9. rujna 2021., para 19.

¹⁶⁹ *Ibid.*, para 21.

¹⁷⁰ *Ibid.*, para 22.

¹⁷¹ USRH, Rješenje br. U-III-2551/2015 od 7. srpnja 2015., para 21.

dublje ispod površine i korištenog jezika i koncentrirati se na zbilju situacije“.¹⁷² Samo je takvo tumačenje zakona u skladu s Ustavom.

USRH navodi kako načelo pravičnog postupka iz članka 29. stavka 1. Ustava RH pretpostavlja razumnu mogućnost objiđu stranaka da pod jednakim uvjetima izlože svoje argumente¹⁷³ te svako odbijanje određenog dokaznog prijedloga „mora biti u skladu sa zahtjevima pravičnog suđenja, uključujući i s načelom jednakosti oružja“.¹⁷⁴ Tako VUSRH utvrđuje neopravdanost odbijanja tužbenog zahtjeva u prvostupanjskom upravnom sporu pozivanjem na odredbe o teretu dokazivanja iz Općeg poreznog zakona, uz isticanje kako tuženik svoje navode nije potkrijepio dokazima, a u situaciji kad je upravni sud odbio izvesti sve dokaze predložene od strane tužitelja (poreznog obveznika).¹⁷⁵ Pritom upozorava kako „je zadaća sudova u upravnom sporu tumačiti mjerodavne odredbe ZUS-a (i drugih propisa) u svjetlu ustavnih i konvencijskih jamstava primjenjivih u svakom konkretnom slučaju, među kojima je i pravo na pošteno suđenje“,¹⁷⁶ a koje „između ostalog, uključuje i pravo stranke (...) iznijeti činjenice i predložiti dokaze u uvjetima koji omogućuju ravnopravan odnos dviju strana u postupku“.¹⁷⁷ U tom smislu valja istaknuti rastuću svijest VUSRH-a o potrebi ispitivanja žalbenih navoda o povredama načela jednakosti oružja u prvostupanjskom upravnom sporu, pri čemu „nije odlučno poziva li se žalitelj izrijeком na povredu načela 'jednakosti oružja' ili prigovara nepoštivanju određenih postupovnih pravila (...) koje dovodi do ugrožavanja procesne ravnopravnosti stranaka u postupku“.¹⁷⁸

Opasnost od povrede jamstva pravičnog postupka prisutna je u svim vrstama upravnih stvari, a posebno u onima u kojima je postojanje relevantnih činjenica moguće utvrditi isključivo vještačenjem.¹⁷⁹ Tako će, s obzirom na složenost poreznih predmeta, vještačenje nerijetko biti jedini način na koji stranke mogu osporavati činjenična utvrđenja iz poreznog postupka, osobito kad je rješenje u poreznom postupku utemeljeno na procjeni Porezne uprave. U tom se kontekstu potrebno složiti sa stavom da u dvojbi oko provođenja vještačenja treba ići u prilog zahtjevu stranke, omogućavajući joj da efektivno osporava činjenice utvrđene u upravnom

¹⁷² USRH, Odluka br. U-III-4614/2010 od 18. rujna 2013., para 31.

¹⁷³ USRH, Odluka u predmetu br. U-III-278/2019 od 12. srpnja 2022., para 11.

¹⁷⁴ *Ibid.*, para 12.

¹⁷⁵ VUSRH, Presuda u predmetu posl. br. Usž-1286/22-3 od 12. listopada 2022., paras 11.-13. i 20.

¹⁷⁶ *Ibid.*, para 14.

¹⁷⁷ *Ibid.*, para 19.

¹⁷⁸ Otočan, *op. cit.* u bilj. 72, str. 121.

¹⁷⁹ *Ibid.*

(poreznom) postupku.¹⁸⁰ Naime, neprovođenjem vještačenja u situacijama u kojima ono može bitno utjecati na utvrđivanje činjenica relevantnih za rješavanje upravne stvari ne krše se samo procesna prava stranaka (posebno načelo jednakosti oružja) već se u pitanje dovodi i sama materijalna zakonitost s obzirom na to da je odluka potencijalno donesena na temelju nepotpuno i/ili nepravilno utvrđene činjenične osnove.¹⁸¹ Tako Staničić ističe da su upravni sudovi u određenim situacijama (kada drugačije ne mogu utvrditi stvarno stanje stvari) unatoč načelnoj nevezanosti za dokazne prijedloge stranaka, zbog ostvarenja načela materijalne istine, obvezni provesti vještačenje po službenoj dužnosti: „Može li [sud, *op. a.*] uopće meritorno riješiti stvar ako nije prethodno utvrdio materijalnu istinu?“.¹⁸² Sukladno tome, u situaciji kada upravni sudovi ne raspolažu dovoljnim sredstvima za predujmljivanje troškova vještačenja, Staničić ističe njihovu obvezu da barem upozore stranku na mogućnost traženja njegova provođenja.¹⁸³

U tom svjetlu, ne čini se prihvatljivim zaključak VUSRH-a kojim je u žalbenom postupku u pogledu utvrđivanja vrijednosti nekretnine, nasuprot navodima žalitelja kako „usporedni podaci drugih nekretnina nisu primjenjivi na njegovu nekretninu“, ocijenio ispravnim odbijanje prijedloga za provođenje vještačenja isticanog u poreznom postupku i prvostupanjskom upravnom sporu navodeći (bez dostatnog obrazloženja) kako „[p]rigovore tužitelja istaknute u žalbi koji se u bitnom odnose na odbijanje upravnih tijela i prvostupanjskog suda da se provede vještačenje na okolnost vrijednosti nekretnine ovaj Sud u konkretnom slučaju ne može ocijeniti osnovanima, iz razloga koje u tom pogledu ističe prvostupanjski sud, a osobito kad se ima na umu načelo učinkovitosti propisano člankom 8. ZUS-a“.¹⁸⁴ Neprijeporno je kako lapidarno pozivanje na načelo učinkovitosti ne može *eo ipso* opravdati potvrđivanje zakonitosti i pravilnosti postupanja u prvostupanjskom upravnom sporu bez dostatnog obrazloženja činjenica na kojima se temelji drugostupanjska presuda.

Jednako je neprihvatljiv zaključak VUSRH-a koji, u sporu glede određenja obveze poreza na dodanu vrijednost s osnove davanja nekretnine u zakup, bez detaljnijeg razmatranja okolnosti iz poreznog postupka i upravnog spora, ocjenjuje ispravnim stav prvostupanjskog upravnog suda „da nije nužno provesti dokaze predložene od tužitelja, budući je ocjenu zakonitosti pobijanog rješenja mogao donijeti već na temelju dokumentacije koja prileži spisu upravnog

¹⁸⁰ Zrilić Ježek, Ž., Vještačenje u upravnom sporu, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 40, br. 1, 2019., str. 598.

¹⁸¹ *Ibid.*, str. 612.

¹⁸² Staničić, F., Vještačenje u upravnom sporu – je li ga i kada sud dužan provesti?, *Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku*, Vol. 14, br. 1-2, 2020., str. 18.

¹⁸³ *Ibid.*

¹⁸⁴ VUSRH, Presuda u predmetu posl. br. Usž-3022/20-2 od 24. rujna 2020.

postupka“, dok u odnosu na odbijanje prijedloga za provođenje vještačenja navodi da se ono „vrši samo u slučajevima kada nema stručnog znanja vezano za konkretan predmet, te je prvostupanjski sud ocijenio da to u konkretnom predmetu nije slučaj obzirom na stručnost ovlaštenih osoba prvostupanjskog tijela koje su vršile porezni nadzor“. ¹⁸⁵ Time se relativizira činjenica da, iako odluku može temeljiti na činjeničnom supstratu iz upravnog (poreznog) postupka, upravni sud nije njima vezan već mu je dozvoljeno preispitivati ih i iznova utvrđivati drugim dokaznim sredstvima. ¹⁸⁶ Stoga je neprihvatljivo olako pristajanje upravnoga suda i VUSRH-a uz činjenice utvrđene od ovlaštenih osoba u poreznom postupku, a koje se zasniva na predmnijevanoj stručnosti tih osoba. Naime, upravo je mogućnost i obveza upravnih sudova da utvrđuju činjenice u upravnom sporu ¹⁸⁷ isticano kao jedan od glavnih iskoraka reforme upravnog spora, čime se hrvatsko upravno sudovanje približava standardima razvijenih europskih demokracija. ¹⁸⁸

Navedeni je slučaj bio predmet ustavnosudskog postupka povodom ustavne tužbe. U svojoj odluci USRH ističe da su prvostupanjski upravni sud i VUSRH „reproducirali činjenično stanje kako je utvrđeno osporenim poreznim rješenjima i formalistički odgovorili na podnositeljeve prigovore“ ¹⁸⁹ te da „[s] obzirom na to da je prvostupanjski upravni sud izvršio uvid isključivo u spis poreznog nadzora, da nije raspolagao drugim ispravama na temelju kojih bi bilo moguće procijeniti je li potrebno izvesti dokaz vještačenjem, proizlazi da razlozi koje su sudovi iznijeli ne udovoljavaju kriteriju relevantnosti razloga za odbijanje dokaznih prijedloga podnositelja“, ¹⁹⁰ što je dovelo do „povrede prava na pravično suđenje iz članka 29. stavka 1. Ustava“. ¹⁹¹

Upravo bi VUSRH kao hijerarhijski viši sud trebao stremiti snaženju standarda pravičnog postupka i proaktivnoj zaštiti procesnih prava stranaka u skladu sa svojom nadzornom ulogom usmjerenom snaženju kvalitete upravnog sudovanja i poticanju nižih sudova na obzirniji pristup u rješavanju upravnih stvari. ¹⁹² Tim više s obzirom na njegovu ulogu u ostvarenju pravne sigurnosti građana kroz osiguranje konzistentnosti upravnosudskih odluka, omogućavajući time građanima da predvide sadržaj presude u upravnome sporu donesene kroz dosljednu primjenu

¹⁸⁵ VUSRH, Presuda u predmetu posl. br. Usž-3066/17-3 od 12. rujna 2018.

¹⁸⁶ Đerđa, *op. cit.* u bilj. 164, str. 103.

¹⁸⁷ ZUS, članak 33.

¹⁸⁸ Đerđa, D.; Pičuljan, Z., Nastanak i temeljni instituti novog Zakona o upravnim sporovima, u: Koprić, I. (ur.), *Europeizacija upravnog sudovanja u Hrvatskoj*, Institut za javnu upravu, Zagreb, 2014., str. 110-111.

¹⁸⁹ USRH, Odluka u predmetu br. U-III-278/2019 od 12. srpnja 2022., para 14.2.

¹⁹⁰ *Ibid.*, para 14.3.

¹⁹¹ *Ibid.*, para 15.

¹⁹² Đerđa, *op. cit.* u bilj. 154., str. 57.

zakonskih odredbi na isto ili pretežito slično činjenično stanje.¹⁹³ U tom smislu, VUSRH mora stalno imati na umu svoju ulogu sukladno pozitivnom zakonskom uređenju upravnog spora, a prema kojoj „prizivni sudac u upravnom sporu ulazi u ulogu prvostupanjskog suca“¹⁹⁴ te „treba uložiti maksimalan napor u obradi slučaja kako bi njegova odluka djelovala ne samo snagom hijerarhijskog autoriteta (što nesumnjivo ima), već uvjerljivošću i kvalitetnom te razumljivom pravnom argumentacijom iz koje i stranke i prvostupanjski sudac mogu crpsti pravna shvaćanja i ubuduće ih upotrebljavati“.¹⁹⁵ Iz navedenoga proizlazi obveza VUSRH-a na izgradnju ujednačene i ekstenzivne prakse u zaštiti načela pravičnog postupka kao skupa procesnih prava koja „imaju tako važno mjesto u demokratskom društvu da ne može biti nikakvog opravdanja za restriktivno tumačenje tih jamstava“.¹⁹⁶

Zaključno, upravni sudovi, a osobito VUSRH, prilikom odlučivanja u poreznim predmetima trebali bi se voditi zakonskom koncepcijom upravnog spora kao spora pune jurisdikcije, a vlastite ovlasti tumačiti u kontekstu ustavnih, konvencijskih i europskih (nacionalnih) standarda pravičnog postupka te njihove interpretacije u ustavnosudskoj praksi i jurisprudenciji dvaju europskih sudova (strazburškog i luksemburškog). Pritom bi trebali osvijestiti obvezu utvrđivanja materijalne istine i utemeljenja vlastite odluke na pravilno i potpuno utvrđenom činjeničnom stanju, a što nužno pretpostavlja dostatno obrazloženje odbijanja dokaznih prijedloga stranaka (iz kojeg je razvidno zašto izvođenje određenog dokaza nije potrebno za pravilno rješavanje upravne stvari). Naposljetku, na temelju tako utvrđenog činjeničnog supstrata prvostupanjski upravni sudovi trebali bi (kad god je to objektivno moguće) donositi reformacijske presude kojima samostalno rješavaju upravnu stvar. Naime, ovlast samostalnog odlučivanja o izvođenju dokaza, kao i mogućnost vođenja prvostupanjskog upravnog spora kao spora o zakonitosti (zbog prirode stvari), ne predstavljaju diskrecijska ovlaštenja upravnih sudova pozivanjem na koja im je dopušteno opravdati vlastitu pasivnost u efektivnom pružanju zaštite pravu građana (poreznih obveznika) na pravični postupak. Procesna jamstva, kao sredstvo ostvarenja materijalnih (supstancijalnih) prava poreznih obveznika, previše su važna u demokratskom društvu da bi ih bilo dopušteno trivijalizirati.

¹⁹³ Aviani, D.; Đerđa, D., Ujednačavanje sudske prakse u upravnom sporu: Osvrt na pet godina primjene Zakona o upravnim sporovima, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2018., str.159-160.

¹⁹⁴ Vezmar Barlek, I., Uloga i nadležnost prizivnog suca u upravnom sporu, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 51, br. 2, 2014., str. 434.

¹⁹⁵ *Ibid.*, str. 435.

¹⁹⁶ Bagić, S., Uloga Visokog upravnog suda Republike Hrvatske u osiguranju jamstava iz članka 29. Ustava Republike Hrvatske, u: Galić, A. (ur.), *Novosti u upravnom pravu i ustavnosudskoj praksi*, Organizator, Zagreb, 2022., str. 8.

4. ZAKLJUČAK

Hrvatski ustavotvorac ne poklanja bezrezervno povjerenje u zakonitost i pravilnost postupanja tijela javne (porezne) uprave i pojedinačnih akata koje ona donose te člankom 19. stavkom 2. Ustava RH zajamčuje njihovu sudsku kontrolu. Efektivno ostvarenje navedenog jamstva neodvojivo je povezano uz pravo na pravični postupak koje je u Republici Hrvatskoj regulirano normama ustavne, međunarodne (konvencijske) i nadnacionalne (europske) razine. Iz *supra* izloženih razmatranja i u skladu s uvodno postavljenim tezama valja izvesti nekoliko zaključaka.

Prvo, jamstvo pravičnog postupka iz ustavnog članka 29. stavka 1. pruža najširu razinu zaštite s obzirom na to da, za razliku od članka 6. stavka 1. Europske konvencije, ne poznaje ograničenja *ratione materiae* te je, za razliku od članka 47. Povelje EU-a, primjenjivo neovisno o tome primjenjuju li domaći sudovi pravo Europske unije ili isključivo nacionalne propise. Stoga je opravdana tvrdnja da pravo na pravični postupak iz članka 29. stavka 1. Ustava RH (i u njemu sadržano načelo jednakosti oružja) predstavlja temeljno procesno pravo poreznih obveznika te je preduvjet ostvarenja supstancijalnih načela oporezivanja u poreznom postupku i upravnom sporu. Ono sadržajno obuhvaća zahtjeve pravičnog postupka iz članka 6. stavka 1. Europske konvencije i članka 47. Povelje EU-a te ga upravni sudovi trebaju tumačiti u skladu sa standardima razvijenima u praksi ESLJP-a i Suda EU-a, vodeći se pri tome jurisprudencijom hrvatskog Ustavnog suda.

Drugo, iznesena zapažanja nisu tek teorijske naravi (što posebno dolazi do izražaja u predmetima iz porezne materije) te jamstvo pravičnog postupka zahtijeva angažirano postupanje upravnih sudova u zaštiti subjektivnog prava poreznog obveznika na zakonito i pravilno utvrđenje porezne obveze proizišlog iz materijalnih (supstancijalnih) načela oporezivanja. Upravo se kroz ostvarenje zahtjeva za vertikalnom i horizontalnom pravednošću u oporezivanju iz članka 51. Ustava RH ostvaruje svrha procesnih prava te bi hrvatski upravni sudovi kroz njihovo povezivanje trebali osnažiti vlastitu argumentaciju i stremiti izgradnji dosljedne i ekstenzivne prakse u zaštiti prava poreznih obveznika.

Treće, u okviru pozitivnopravnog uređenja upravnog spora u Republici Hrvatskoj takav integralni koncept pravednosti u oporezivanju zahtijeva: a) poštivanje svih procesnih jamstava stranaka (poreznih obveznika) pri utvrđivanju činjenica relevantnih za postojanje i visinu porezne obveze; te b) meritorno rješavanje spora (spor pune jurisdikcije) kad god je ono objektivno moguće. Stoga upravni sudovi nisu ovlašteni odbiti izvođenje dokaza ili provođenje

vještačenja kojima se nastoji osporiti postojanje ili visinu obveze utvrđene u poreznom postupku bez dostatnog obrazloženja razloga njihove nepotrebnosti i/ili neprikladnosti. Pravo na pravični postupak pretpostavlja efektivnu zaštitu prava građana (poreznih obveznika) te zahtjeve koji iz njega proizlaze nije dozvoljeno svoditi na formalističko ponavljanje činjenica utvrđenih u poreznom postupku bez mogućnosti njihova djelotvornog osporavanja u upravnom sporu.

Naposljetku, na temelju postavljenih teza i izvedenih zaključaka moguće je utvrditi da hrvatski upravni sudovi, komplementarnom primjenom konvencijskih i europskih standarda te operacionalizacijom ustavnog jamstva pravičnog postupka u upravnim sporovima iz porezne materije, trebaju kontinuirano pridonositi izgradnji integralnog koncepta pravednosti u oporezivanju. Jedino time oni aktivno prihvaćaju svoju ulogu u demokratskom poretku te postavljaju granice postupanju tijela javne vlasti u području oporezivanja koje je i danas neodvojivo vezano uz autoritet državne prisile. Usmjerenjem na zaštitu subjektivnih prava poreznih obveznika upravni sudovi štite i objektivnu zakonitost, snaže povjerenje u pravni i porezni sustav te u fokus stavljaju ljudska prava i slobode kao *raison d'être* suvremene liberalnodemokratske ustavne države.

5. POPIS LITERATURE

Knjige

1. Batistić Kos, V., *Pozitivne obveze prema Europskoj konvenciji za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda*, Narodne novine, Zagreb, 2012.
2. Beck, U., *Pronalaženje političkoga: Prilog teoriji refleksivne modernizacije*, Naklada Jesenski i Turk, Zagreb, 2001.
3. Đerđa, D. *Upravni spor*, Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, 2017.
4. Grbić, S., *Pošteno suđenje u građanskim postupcima u Hrvatskoj u svjetlu članka 6., stavka 1. Europske konvencije o ljudskim pravima (poštenost – razumna duljina trajanja postupaka – nezavisnost i nepristranost sudova i sudaca – pristup sudu – jednakost oružja)*, Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, 2014.
5. Guastini, R., *Sintaksa prava*, Naklada Breza, Zagreb, 2019.
6. Ivančević, V., *Institucije upravnog prava*, knjiga I., Pravni fakultet u Zagrebu, Zagreb, 1983.
7. Kestemont, L., *Handbook on Legal Methodology: From Objective to Method*, Intersentia, Cambridge – Antwerp – Portland, 2018.
8. Omejec, J., *Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda u praksi Europskog suda za ljudska prava: Strasbourški acquis*, Novi Informator, Zagreb, 2013.
9. Smerdel, B., *Ustavno uređenje europske Hrvatske*, Narodne novine, Zagreb, 2013.

Publikacije

1. Arbutina, H., Usklađivanje hrvatskog prava s pravom Europske unije u području razmjene informacija o izravnim porezima i porezima na premije osiguranja između poreznih administracija zemalja članica, *Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske*, Vol. 4, br. 1, 2013., str. 111-129.
2. Arbutina, H., Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, Vol. 62, br. 5-6, 2012., str. 1283-1322.
3. Attard, R., The Classification of Tax Disputes, Human Rights Implications, u: Kofler, G.; Poiares Maduro, M.; Pistone, P. (ur.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2011., str. 397-410.

4. Aviani, D.; Đerđa, D., Ujednačavanje sudske prakse u upravnom sporu: Osvrt na pet godina primjene Zakona o upravnim sporovima, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2018., str. 157-177.
5. Bačić, A.; Bačić, P., Konstitucionalizam i administrativna država (O zahtjevima konstitucionalizma u razdoblju nadmoći egzekutive), *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 53, br. 1, 2016., str. 119-137.
6. Bagić, S., Uloga Visokog upravnog suda Republike Hrvatske u osiguranju jamstava iz članka 29. Ustava Republike Hrvatske, u: Galić, A. (ur.), *Novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, Organizator, Zagreb, 2022., str. 1-34.
7. Baker, P., Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?, *Intertax*, Vol. 29, br. 6-7, 2001., str. 205-211.
8. Bassegli Gozze, V.; Prica, L., Spor pune jurisdikcije – iznimka ili pravilo, u: Galić, A. (ur.), *Novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, Organizator, Zagreb, 2020., str. 219-235.
9. Bejaković, P., Povijesni razvoj teorije o pravednosti oporezivanja, *Porezni vjesnik*, Vol. 21, br. 1, 2012., str. 93-100.
10. Britvić Vetma, B., Europska konvencija za zaštitu ljudskih prava (članak 6) i Zakon o upravnim sporovima iz 2010., *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 49, br. 2, 2012., str. 395-410.
11. Britvić Vetma, B., Kvaliteta odluka upravnih sudova, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 51, br. 2, 2014., str. 393-414.
12. Britvić Vetma, B., Primjenjivost upravnog spora pune jurisdikcije u Republici Hrvatskoj, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2018., str. 97-110.
13. Britvić Vetma, B., Značenje i uloga upravnih sudaca, u: Galić, A. (ur.), *Novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, Organizator, Zagreb, 2020., str. 129-145.
14. Britvić Vetma, B.; Bassegli Gozze, V., Prava i obveze upravnih sudova – sporna pitanja u praksi, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 53, br. 1, 2016., str. 207-232.
15. Britvić Vetma, B.; Staničić, F.; Horvat, B., Transformacija upravnog sudovanja zbog primjene nadnacionalnog prava, *Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske*, Vol. 12, br. 1, 2021., str. 45-65.
16. Cindori, S.; Kuzelj, V., Socijalni aspekt kriznoga poreza: fiskalni instrument ili devijacija poreznog sustava?, *Ekonomska misao i praksa*, Vol. 27, br. 2, 2018., str. 479-502.

17. Đerđa, D., Slabljenje pravne zaštite u upravnom sporu, u: Galić, A. (ur.), *Novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, Organizator, Zagreb, 2022., str. 35-68.
18. Đerđa, D.; Galić, A., Upravni spor kao jamstvo zakonitosti rada uprave, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2018., str. 49-83.
19. Đerđa, D.; Pičuljan, Z., Nastanak i temeljni instituti novog Zakona o upravnim sporovima, u: Koprić, I. (ur.), *Europeizacija upravnog sudovanja u Hrvatskoj*, Institut za javnu upravu, Zagreb, 2014., str. 93-122.
20. Elijaš, D.; Marković, S.; Trgovac, S., Pravo na pristup sudu kao aspekt prava na pravično suđenje, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 37, br. 1, 2016., str. 385-421.
21. Ercsey, Z.; Jerković, E., Porez na dohodak: odredbe o pravičnosti, u: Župan, M.; Vinković, M. (ur.), *Suvremeni pravni izazovi: EU – Mađarska – Hrvatska*, Pravni fakultet Sveučilišta u Pečuhu; Pravni fakultet Sveučilišta J. J. Strossmayera u Osijeku, Pečuh – Osijek, 2012., str. 255-274.
22. Gadžo, S., Prilog istraživanju sadržaja načela pravednosti kao kriterija evaluacije normi međunarodnog poreznog prava, *Pravni vjesnik*, Vol. 31, br. 2, 2015., str. 131-155.
23. Galić, A., Challenges Facing Administrative Adjudication in the Republic of Croatia, u: Đerđa, D.; Galić, A.; Dobrić Jambrović, D.; Wegner, J. (ur.), *Administrative Dispute in the Central and Eastern European States: Collected Papers*, Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci – Visoki upravni sud Republike Hrvatske, Rijeka, 2021., str. 127-146.
24. Grbić, S., Građanska prava i obveze kao autonomni pojmovi prema čl. 6 Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, *Pravni vjesnik*, Vol. 28, br. 3-4, 2012., str. 119-148.
25. Harašić, Ž., Autoritet i sud, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 52, br. 2, 2015., str. 407-429.
26. Jerković, E., Odnos poreznih obveznika i Porezne uprave kroz primjenu poreznih načela prilikom oporezivanja dohotka, u: Romić, D.; Vajda Halak, Ž.; Belaj, I. (ur.), *Zbornik radova V. međunarodne konferencije Razvoj javne uprave*, Veleučilište Lavoslav Ružička, Vukovar, 2015., str. 170-183.
27. Jerković, E., The Challenges and Effectiveness of Value Added Tax Rates as a Distributional Tool, u: Duić, D.; Petrašević, T. (ur.), *EU Law in context – adjustment to*

- membership and challenges of the enlargement*, Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Law, Osijek, 2018., str. 672-686.
28. Jerković, E., Važnost ciljeva i socijalno-političkih načela oporezivanja u funkciji ostvarenja pravednosti prilikom oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada i samostalne djelatnosti, u: *Third International Scientific Conference ERAZ 2017 – Knowledge Based Sustainable Economic Development*, Association of the Economists and Managers of the Balkans, Beograd, 2017., str. 217-229.
29. Jerković, E.; Helebrant, L., Porezna evazija kao negativan učinak oporezivanja, u: Miloš, M.; Kuzelj, V.; Mikac, L.; Cindori, S. (ur.), *Ljudska prava i pitanje identiteta*, ZA-Pravo; Sveučilište u Rijeci – Pravni fakultet, Zagreb – Rijeka, 2022., str. 245-280.
30. Juričić, M., Tumačenje zakonskih ovlasti Visokog upravnog suda Republike Hrvatske u žalbenom postupku, u: Galić, A. (ur.), *Novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, Organizator, Zagreb, 2017., str. 65-86.
31. Karlovčan-Đurović, Lj., Prvostupanjski upravni spor, u: Koprić, I. (ur.), *Europeizacija upravnog sudovanja u Hrvatskoj*, Institut za javnu upravu, Zagreb, 2014., str. 165-177.
32. Koprić, I.; Kovač, P.; Britvić Vetma, B., Zaštita prava građana u odnosu s javnom upravom: povijesni razvoj, sadašnje stanje i perspektive razvoja u Hrvatskoj i Sloveniji, u: Koprić, I.; Musa, A.; Giljević, T. (ur.), *Građani, javna uprava i lokalna samouprava: povjerenje, suradnja, potpora*, Institut za javnu upravu, Zagreb, 2017., str. 295-340.
33. Kuzelj, V., Jerković, E., Perić, R., Predanost zakonodavca temeljnim (socijalnim) poreznim načelima Ustava pri uređenju sustava oporezivanja dohotka u Republici Hrvatskoj, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 43, br. 1, 2022., str. 247-266.
34. Kuzelj, V., Komplementarnost ustavnopravnih i društvenih odrednica porezne pravednosti u Republici Hrvatskoj, u: Bevanda, V. (ur.), *EMAN 2020 – Economics and Management: How to Cope with Disrupted Times*, Association of the Economists and Managers of the Balkans, Beograd, 2020., str. 469-475.
35. Kuzelj, V., Zabrana referendumu o proračunskim pitanjima u hrvatskoj i poredbenoj perspektivi, *Hrvatska i komparativna javna uprava*, Vol. 22, br. 2, 2022., str. 331-354.
36. Kuzelj, V.; Petričušić, A., Neprihvatljivost artificijelnog izdvajanja socijalnih jamstava iz općeg koncepta ljudskih prava, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 59, br. 4, 2022., str. 747-769.
37. Lemmens, P., The Right to a Fair Trial and its Multiple Manifestations: Article 6(1) ECHR, u: Brems E.; Gerards, J. (ur.), *Shaping Rights in the ECHR: The Role of the*

- European Court of Human Rights in Determining the Scope of Human Rights*, Cambridge University Press, Cambridge, 2014., str. 294-314.
38. Lock, T.; Martin, D., Article 47 CFR: Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial, u: Kellerbauer, M.; Klamert, M.; Tomkin, J. (ur.), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights: A Commentary*, Oxford University Press, Oxford, 2019., str. 2214-2226.
39. Lončarić-Horvat, O., Socijalna država i posredni porezi, *Revija za socijalnu politiku*, Vol. 2, br. 2, 1995., str. 115-121.
40. Lončarić-Horvat, O., Ustavno-pravna zaštita u poreznom postupku, *Pravo i porezi*, Vol. 17, br. 4, 2008., str. 15-21.
41. Ljubanović, B., Upravno sudovanje u Republici Hrvatskoj – *Quo vadis?*, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2018., str. 137-145.
42. Ljubanović, B.; Đerđa, D., Metoda postupanja u upravnom postupku u odnosu na metodu postupanja u upravnom sporu i saznanja istine o činjenicama, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 42, br. 2, 2021., str. 419-432.
43. Marelja, M.; Kuzelj, V., Evolucija fiskalnoga suvereniteta u Engleskoj: od sredstva ograničenja vladara do prerogativa zakonodavne vlasti, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 41, br. 2, 2020., str. 509-529.
44. Marochini Zrinski, M., Izazovi u primjeni i tumačenju Konvencije u Republici Hrvatskoj, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 55, br. 2, 2018., str. 423-446.
45. Miloš, M.; Kuzelj, V., Ostvarenje i zaštita ustavnog ideala porezne pravednosti u svjetlu zahtjeva socijalne države, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 58, br. 4, 2021., 1101-1120.
46. Ofak, L., Ograničavanje pravnog položaja stranke u posebnim upravnim postupcima, *Hrvatska i komparativna javna uprava*, Vol. 14, br. 4, 2014., str. 987-1014.
47. Ofak, L., Zaštita ustavnih jamstava poreznih obveznika u poreznim postupcima, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 55, br. 1, 2018., str. 153-168.
48. Omejec, J., Odnos Ustavnog suda i Upravnog suda u kontroli javne uprave u Republici Hrvatskoj, u: Barbić, J. (ur.), *Reforma upravnog sudstva i upravnog postupanja*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2006., str. 81-96.
49. Omejec, J., Primjena Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda u radu domaćih sudova (II. dio), *Hrvatska pravna revija*, Vol. 7, br. 9, 2007., str. 1-15.

50. Omejec, J., Primjena Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda u radu domaćih sudova (prvi dio), *Hrvatska pravna revija*, Vol. 7, br. 7-8, 2007., str. 1-9.
51. Otočan, S., Načelo jednakosti oružja u hrvatskom upravnom sporu, u: Galić, A. (ur.), *Novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, Organizator, Zagreb, 2018., str. 35-78.
52. Otočan, S., Zaštita konvencijskih prava u upravnom sporu, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2018., str. 111-135.
53. Pantazatou, K., Luxembourg: Fundamental Rights in the Era of Information Exchange – The Berlioz Case (C-682/15), u: Lang, M.; Pistone, P.; Rust, A.; Schuch, J.; Staringer, C.; Storck, A. (ur.), *CJEU – Recent Development in Direct Taxation 2017*, Linde Verlag Ges.m.b.H., Beč, 2018., str. 127-151.
54. Perić, R.; Jerković, E., Personal Income Tax System: Provisions Regarding Fairness and Equality, u: Kandžija, V.; Kumar, A. (ur.), *Economic Integrations, Competition and Cooperation*, University of Rijeka, Faculty of Economics, Rijeka, 2013., str. 143-153.
55. Perić, R.; Jerković, E., Principle of Fairness in Regard to Personal Income Tax, u: Bacher, U. *et al.* (ur.), *Interdisciplinary Management Research X*, Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics in Osijek; Hochschule Pforzheim University, Opatija, 2014., str. 821-828.
56. Perić, R.; Konjić, E., Primjena načela pravednosti u sustavima oporezivanja dohotka, u: Arbutina, H.; Rogić Lugarić, T. (ur.), *Spomenica Prof. dr. sc. Juri Šimoviću*, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu: Studijski centar za javnu upravu i javne financije, Zagreb, 2017. str. 35-43.
57. Perić, R.; Szilovics, C., Pravednost i jednakost u sustavima poreza na dohodak, u: Župan, M.; Vinković, M. (ur.), *Suvremeni pravni izazovi: EU – Mađarska – Hrvatska*, Pravni fakultet Sveučilišta u Pečuhu; Pravni fakultet Sveučilišta J. J. Strossmayera u Osijeku, Pečuh – Osijek, 2012., str. 243-254.
58. Petrović, T.; Cindori, S., Prava poreznih obveznika kao ljudska prava: razmatranje procesne i materijalne pravednosti u oporezivanju, u: Miloš, M.; Kuzelj, V.; Cindori, S.; Mikac, L. (ur.), *Ljudska prava i pitanje identiteta*, ZA-Pravo; Sveučilište u Rijeci – Pravni fakultet, Zagreb – Rijeka, 2022., str. 221-243.
59. Pistone, P., Chapter 1: General Report, u: Pistone, P. (ur.), *Tax Procedures*, IBFD, 2020., str. 3-114.

60. Rajko, A., Utvrđivanje činjenica i dokazni postupak u upravnom sporu, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 34, br. 1, 2013., str. 495-524.
61. Rogić Lugarić, T., O odnosu između poreznih tijela i poreznih obveznika – hrvatska i usporedna iskustva, u: Belaj, V. (ur.), *Zbornik radova II. međunarodne konferencije Razvoj javne uprave*, Veleučilište Lavoslav Ružička, Vukovar, 2012., str. 505-521.
62. Rogić Lugarić, T., Porezna tijela i porezni obveznici: od „policajaca i lopova“ do suradnika, u: Koprić, I.; Musa, A.; Giljević, T. (ur.), *Građani, javna uprava i lokalna samouprava: povjerenje, suradnja, potpora*, Institut za javnu upravu, Zagreb, 2017., str. 341-362.
63. Staničić, F., Vještačenje u upravnom sporu – je li ga i kada sud dužan provesti?, *Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku*, Vol. 14, br. 1-2, 2020., str. 7-20.
64. Šarin, D., Aspekti prava na pravično suđenje – pravo na pristup sudu kroz jurisprudenciju Ustavnog suda Republike Hrvatske, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 53, br. 3, 2016., str. 729-762.
65. Šikić, M., Obveznost sudskih presuda, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2018., str. 147-155.
66. Šimović, J., Socijalni učinci poreza na dodanu vrijednost, *Revija za socijalnu politiku*, Vol. 5, br. 2-3, 1998., str. 99-109.
67. Uzelac, A., Hrvatsko procesno pravo i jamstvo „pravičnog postupka“ iz Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 19, Supplement, 1998., str. 1005-1030.
68. Uzelac, A., Pravo na pravično suđenje u građanskim predmetima: nova praksa Europskoga suda za ljudska prava i njen utjecaj na hrvatsko pravo i praksu, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, Vol. 60, br. 1, 2010., str. 101-148.
69. Vezmar Barlek, I., Uloga i nadležnost prizivnog suca u upravnom sporu, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 51, br. 2, 2014., str. 429-435.
70. Wegner, J., Merits Review: An Opportunity or a Threat?, u: Đerđa, D.; Galić, A.; Dobrić Jambrović, D.; Wegner, J. (ur.), *Administrative Dispute in the Central and Eastern European States: Collected Papers*, Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci – Visoki upravni sud Republike Hrvatske, Rijeka, 2021., str. 85-96.
71. Zrilić Ježek, Ž., Vještačenje u upravnom sporu, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 40, br. 1, 2019, str. 591-615.

72. Žunić Kovačević, N., Načelo jednakosti u poreznom pravu i sudskoj praksi nekih zemalja EU, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 22, br. 2, 2001., str. 763-789.
73. Žunić Kovačević, N., Upravnosudska kontrola u poreznim stvarima, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 53, br. 1, 2016., str. 279-295.
74. Žunić Kovačević, N.; Bassegli Gozze, V., Dokazivanje u poreznim stvarima – porezni postupak i upravni spor, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 43, br. 3, 2022., str. 873-896.

Pravni izvori

1. Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, Narodne novine – Međunarodni ugovori br. 6/99 - pročišćeni tekst, 8/99 - ispravak, 14/02, 1/06, 13/17.
2. Odluka o proglašenju promjene Ustava Republike Hrvatske, Narodne novine br. 113/00.
3. Opći porezni zakon, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22.
4. Povelja Europske unije o temeljnim pravima, Službeni list Europske unije C 202 od 7. lipnja 2016., str. 389-405. [HR]
5. Ustav Republike Hrvatske, Narodne novine br. 56/90, 135/97, 113/00, 28/01, 76/10, 5/14 – Odluka Ustavnog suda br. SuP-O-1/2014 od 14. siječnja 2014.
6. Ustavni zakon o Ustavnom sudu Republike Hrvatske, Narodne novine br. 99/99, 29/02, 49/02 - pročišćeni tekst.
7. Zakon o porezu na promet nekretnina, Narodne novine br. 69/97, 26/00, 127/00, 153/02, 22/11.
8. Zakon o potvrđivanju Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda i protokola br. 1., 4., 6., 7. i 11. uz Konvenciju za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, Narodne novine – Međunarodni ugovori br. 18/1997.
9. Zakon o upravnim sporovima, Narodne novine br. 20/10, 143/12, 152/14, 94/16, 29/17, 110/21.

Sudska praksa

1. ESLJP, Presuda u predmetu *Engel i ostali protiv Nizozemske* od 8. lipnja 1976., zahtjev br. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72.
2. ESLJP, Presuda u predmetu *Ferrazzini protiv Italije* od 12. srpnja 2001., zahtjev br. 44759/98.

3. ESLJP, Presuda u predmetu *Melgarejo Martinez de Abellanosa protiv Španjolske* od 14 prosinca 2021., zahtjev br. 11200/19.
4. Izdvojeno mišljenje suca Lorenzena uz presudu u predmetu *Ferrazzini protiv Italije* od 12. srpnja 2001., zahtjev br. 44759/98.
5. Sud EU, presuda u predmetu C-419/14, *WebMindLicenses Kft. protiv Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság* od 17. prosinca 2015., ECLI:EU:C:2015:832.
6. Sud EU, presuda u predmetu C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA protiv Directeur de l'administration des Contributions directes* od 16. svibnja 2017., ECLI:EU:C:2017:373.
7. Sud EU, presuda u spojenim predmetima C-245/19 i C-246/19, *État luxembourgeois protiv B i État luxembourgeois protiv B, C, D, F. C., uz sudjelovanje umješača A* od 6. listopada 2020., ECLI:EU:C:2020:795.
8. Mišljenje nezavisnog odvjetnika Watheleta od 10 siječnja 2017. u predmetu C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA protiv Directeur de l'administration des Contributions directes*, ECLI:EU:C:2017:2.
9. USRH, Odluka u predmetu br. U-I-241/1998 od 31. ožujka 1999.
10. USRH, Odluka u predmetu br. U-III-39/1997 od 5. svibnja 1999.
11. USRH, Odluka u predmetu br. U-I-659/1994 od 15. ožujka 2000.
12. USRH, Odluka u predmetu br. U-I-745/1999 od 8. studenoga 2000.
13. USRH, Odluka u predmetu br. U-I-1559/2001 od 21. veljače 2007.
14. USRH, Rješenje u predmetu br. U-I-2012/2007 i dr. od 17. lipnja 2009.
15. USRH, Odluka i Rješenje u predmetu br. U-IP-3820/2009 i dr. od 17. studenoga 2009.
16. USRH, Rješenje u predmetu br. U-I-3789/2003 i dr. od 8. prosinca 2010.
17. USRH, Odluka u predmetu br. U-III-4614/2010 od 18. rujna 2013.
18. USRH, Odluka u predmetu br. U-VIIR-1159/2015 od 8. travnja 2015.
19. USRH, Rješenje br. U-III-2551/2015 od 7. srpnja 2015.
20. USRH, Odluka i Rješenje u predmetu br. U-I-2753/2012 i dr. od 27. rujna 2016.
21. USRH, Odluka u predmetu br. U-III-181/2019 od 20. ožujka 2019.
22. USRH, Odluka u predmetu br. U-III-278/2019 od 12. srpnja 2022.
23. USRH, Odluka u predmetu br. U-III-6497/2021 od 22. ožujka 2023.
24. VUSRH, Presuda u predmetu posl. br. Usž-634/14-7 od 22. siječnja 2015.
25. VUSRH, Presuda u predmetu posl. br. Usž-3066/17-3 od 12. rujna 2018.
26. VUSRH, Presuda u predmetu posl. br. Usž-1324/19-2 od 26. rujna 2019.
27. VUSRH, Presuda u predmetu posl. br. Usž-3022/20-2 od 24. rujna 2020.

28. VUSRH, Presuda u predmetu posl. br. Usž-24/19-2 od 9. rujna 2021.

29. VUSRH, Presuda u predmetu posl. br. Usž-1286/22-3 od 12. listopada 2022.

Mrežni izvori

1. Staničić, F., Nastavak napora za usustavljanje uređenja upravnog postupka u Republici Hrvatskoj, *Informator*, Vol. 64, br. 6441, 2016., <https://informator.hr/strucni-clanci/nastavak-napora-za-usustavljanje-uredenja-upravnog-postupka-u-republici-hrvatskoj> [pristup: 3. travnja 2023].

6. ZAHVALE

Neizmjerne hvala mojoj mentorici prof. dr. sc. Jasni Omejec na susretljivosti i prilici da pišem ovaj rad pod njezinim vodstvom, na nadljudskoj strpljivosti u procesu pisanja rada te, ponajprije, na izuzetno korisnim komentarima i sugestijama kao i nemjerljivoj pomoći pri razmatranju sudske prakse. Od srca zahvaljujem i Lani Štok, dipl. iur, ravnateljici sudske uprave na Visokom upravnom sudu Republike Hrvatske na pomoći u pretraživanju sudske prakse, čitanju rada, komentarima i sugestijama u pogledu iznesenih zaključaka. Također, velika hvala mr. sc. Ingi Vezmar Barlek, predsjednici Visokog upravnog suda Republike Hrvatske, na sugestijama u pogledu definiranja naslova rada. Zahvaljujem i kolegama Domeniku Kvartuču i Valentini Jurčević na čitanju i komentiranju rada.

7. ŽIVOTOPIS AUTORA

Valentino Kuzelj student je Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu. Tijekom studija bio je demonstrator na Katedri za ustavno pravo, Katedri za opću povijest prava i države te Katedri za pomorsko i općeprometno pravo. U dvama je mandatima bio glavni urednik studentskog znanstveno-stručnog časopisa „Pravnik“. (Su)urednik je dvaju zbornika radova sa znanstvenih skupova, jedne znanstvene monografije te jedne knjige sažetaka sa znanstvenog skupa. (Su)autor je preko trideset znanstvenih i stručnih radova te je prvi (su)autor znanstvene monografije *Socijalna država kao temeljna vrijednost suvremene Republike Hrvatske*.

Tijekom studija za (su)autorske radove i izlaganja na međunarodnim znanstvenim skupovima nagrađen je Rektorovom nagradom Sveučilišta u Zagrebu, šest Dekanovih nagrada Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu, godišnjom nagradom „Krešimir Kufrin“ Odsjeka za sociologiju Filozofskog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu, godišnjom nagradom „Eugen Pusić“ Instituta za javnu upravu te dvjema godišnjim nagradama „Marko Petrak“ Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu.