

Europska dimenzija ustavnih načela u oporezivanju

Žunić Kovačević, Nataša

Source / Izvornik: **Hrvatski časopis za OSIGURANJE, 2024, 109 - 124**

Journal article, Published version

Rad u časopisu, Objavljena verzija rada (izdavačev PDF)

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:118:038840>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-10-04**

PRAVI

Pravni fakultet Faculty of Law



Sveučilište u Rijeci
University of Rijeka

Repository / Repozitorij:

[Repository of the University of Rijeka, Faculty of Law](#)
[- Repository University of Rijeka, Faculty of Law](#)

uniri DIGITALNA
KNJIŽNICA

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

Stručni rad

■ Europska dimenzija ustavnih načela u oporezivanju

Nataša Žunić Kovačević¹

Sažetak: U radu autor prikazuje i analizira pitanje učinka i naravi europeizacije oporezivanja i to kroz prizmu utjecaja ustavnih načela u oporezivanju. Ujednačena i ekstenzivna primjena ustavnih normi kao i normi europskoga prava u poreznim predmetima trebala bi obuhvatiti i standarde pravne države u oporezivanju, dakle porezne pravednosti, socijalne države i pravičnog postupka. Praksa Europskog suda za ljudska prava te b praksa Suda Europske unije sa nacionalnim ustavnosudskim jurisprudencijama potvrđuju stvaranje i razvoj europskog zajedničkog identiteta. Zajednička ustavna tradicija država članica posredno doprinosi stvaranju i zajedničkog europskog poreznog identiteta. U radu se analiziraju hrvatske ustavne norme koje se primjenjuju u pitanjima oporezivanja. Europska dimenzija ustavnih načela razvija se kontinuirano, u među utjecajima država članica i Unije. Zbog toga se u radu prikazuje i za područje oporezivanja značajan odnos Suda EU i Europskog suda za ljudska prava. Poseban dio u radu je posvećen prikazu načela porezne pravednosti kao dijela europskog ustavnog identiteta. Istražuju se osnovna načela izgradnje poreznih sustava, često pozicionirana između zahtjeva konstitucionalizma i suvremenih zahtjeva koji proizlaze iz globalizacije. U središnjem dijelu rada raspravlja se o naravi ustavnih načela, supstancijalnom i procesnom učinku u kontekstu poreznog prava. Posebno se prikazuju procesni aspekti ustavnopravne zaštite temeljnih prava u europskoj perspektivi. Zaključuje se o rastućem utjecaju zajedničkih općih pravnih načela kroz navedenu, europsku dimenziju ustavnih načela u oporezivanju. Europska dimenzija ustavnih načela u oporezivanju potvrđuje formalnu i materijalnu narav poreznog prava te temeljem zajedničke ustavne tradicije doprinosi jačanju europskog identiteta i integracije.

Ključne riječi: ustavna tradicija, pravna načela, oporezivanje europski identitet, Sud EU, ESLJP, porezna integracija

¹ Prof.dr.sc. Nataša Žunić Kovačević, redovita profesorica na Pravnom fakultetu u Rijeci, e-mail: natasazk@uniri.hr

1. UVODNO RAZMATRANJE

Utjecaj ustavnih načela na oporezivanje u hrvatskoj je literaturi obrađen kroz bogat doprinos akademije i svijeta prakse.² Ustavna su načela u Republici Hrvatskoj zajamčena ne samo normama ustavnog prava već su, kao opća načela i u normama međunarodnog i europskog ranga. Pritom, neka načela, poput načela o pravu na pravični postupak kao jamstvo pravičnog postupka iz ustavnog članka 29. stavka 1.³ pružaju širu ili najširu razinu zaštite. To je napose slučaj sa normama koje nemaju ograničenja *ratione materiae* koja nalazimo na međunarodnoj razini, poput onih iz članka 6. stavka 1. Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda.⁴ Dodatno, načela poput članka 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima, jednako primjenjujemo na postupke u kojima dolazi do primjene prava Europske unije, kao i u onima u kojima domaća tijela primjenjuju isključivo nacionalne propise. Ujednačenom i ekstenzivnom primjenom ustavnih normi kao i normi europskoga prava u poreznim predmetima hrvatski sudovi trebaju istovremeno obuhvatiti i standarde porezne pravednosti, socijalne države i pravičnog postupka razvijene u praksi Europskog suda za ljudska prava (dalje: ESLJP) te praksi Suda Europske unije (dalje: Sud EU), vodeći se nacionalnom ustavnosudskom jurisprudencijom.

Oporezivanje kao instrument državne politike ostvaruje različite ciljeve, ali pojednostavljeno, njime se posebno značajno utječe na imovinsku situaciju svih, a to su konačno sve fizičke osobe, koji snose porezno opterećenje. Zbog toga su uvijek aktualna pitanja tko ima pravo oporezivanja i koja su ograničenja tog prava ili ovlaštenja u smislu temeljnih prava svih onih koji snose porezni teret. Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje prisutna su globalno, odnosno nalazimo ih kao opća ili zajednička, često i europska načela koja tvore dio zajedničkog pravnog i poreznog identiteta. Tako je i u hrvatskom pravnom sustavu moguće pratiti ograničenja ovlaštenja na oporezivanje

2 Arbutina, Hrvoje. "Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje." Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu 62.5-6 (2012): 1283-1322.

3 Ustav Republike Hrvatske ("Narodne novine" br. 56/90., 135/97., 8/98. - službeni pročišćeni tekst, 113/00., 124/00. - službeni pročišćeni tekst, 28/01., 41/01. - službeni pročišćeni tekst, 76/10., 85/10. - službeni pročišćeni tekst, 5/14.), Članak 29. stavak 1. Ustava Republike Hrvatske glasi: "Svatko ima pravo da zakonom ustanovljeni neovisni i nepristrani sud pravično i u razumnom roku odluči o njegovim pravima i obvezama ili o sumnji ili optužbi zbog kažnjivog djela".

4 Članak 6. stavak 1 Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda ("Narodne novine - Međunarodni ugovori" broj: 18/97, 6/99 - pročišćeni tekst i 8/99 - ispravak, 14/02, 1/06 i 13/17) glasi: "Radi 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. Presuda se mora izreći javno, ali se sredstva priopćavanja i javnost mogu isključiti iz cijele rasprave ili njezinog dijela zbog razloga koji su nužni u demokratskom društvu radi interesa morala, javnog reda ili državne sigurnosti, kad interesi maloljetnika ili privatnog života stranaka to traže, ili u opsegu koji je po mišljenju suda bezuvjetno potreban u posebnim okolnostima gdje bi javnost mogla biti štetna za interes pravde."

i to ona sadržana i u ustavnim i u europskim nadnacionalnim pravnim normama.

Iako su ustavne odredbe koje izravno reguliraju područje oporezivanja skromne ili kratke i oskudne budući je riječ samo o dvjema ustavnim normama, nomotehnički sadržanim u članku 51., postoje, i druge ustavne odredbe koje se primjenjuju u pitanjima oporezivanja. Europska dimenzija ustavnih načela razvija se kontinuirano, u međutjecajima država članica i Unije. Naime, u originalnim Osnivačkim ugovorima Unije nije bilo spomena temeljnih ljudskih prava i sloboda pa je zaštita ljudskih prava i temeljnih sloboda bila je zadatak i predmet interesa na međunarodnoj razini, Vijeća Europe. Ipak, sud Europske unije je počeo štiti ljudska prava i slobode i to već od 1963. kada u svojim odlukama⁵ nalazi temeljna ljudska prava dijelom općih načela prava kojima Sud EU pruža pravnu zaštitu. Na takav nalaz i praksu dijelom je sud potaknut od nacionalnih ustavnih sudova država članica. I kasnije, sud EU je u pravni sustav Unije inkorporirao Europsku konvenciju za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda.⁶ U nedostatku vlastita kataloga ljudskih prava, sud EU je polazio od ustavnih tradicija država članica, uz odredbe Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda i u EKLJP. Ipak, ustavna načela država članica dobivaju jaču europsku dimenziju jer se ljudska prava i slobode, temeljna pravna načela izrijeком spominju u čl. 6 Ugovora o Europskoj uniji iz 1993. i Lisabonskom ugovoru iz 2009. godine sve do toga da Povelja EU o temeljnim pravima ima izravni učinak u nacionalnim pravnim sustavima i da se pojedinci mogu pozivati na istu radi zaštite svojih prava. Uz stvoreni vlastiti katalog ljudskih prava EU pristupa Europskoj konvenciji.

U takvom i budućem razvojnom perpetuumu posebnog je značaja i za područje oporezivanja odnos Suda EU i Europskog suda za ljudska prava (dalje: ESLJP). Taj odnos se može promatrati kroz prizmu zaštite svih prava ili posebno, konkretnog temeljnog i procesnog prava, kao što je pravo na suđenje u razumnom roku, zajamčeno u čl. 6 EKLJP kao „Pravo na pošteno suđenje“ i u čl. 47 Povelje EU o temeljnim pravima kao „Pravo na djelotvoran pravni lijek i na pošteno suđenje“.⁷

5 Vidi, u predmetu *Stauder v. Ulm*, prema Petrašević, Tunjica, and Paula Poretti. "Pravo na suđenje u razumnom roku—postoji li (nova) praksa Suda Europske unije." *Harmonius* (Beograd) 7 (2018): 187-201.

6 Vidi, u predmetu *Nold* (1974), *ibid.*

7 Tako, vidi detaljnije, Petrašević, Tunjica, and Paula Poretti. "Pravo na suđenje u razumnom roku—postoji li (nova) praksa Suda Europske unije." *Harmonius* (Beograd) 7 (2018): 187-201.

2. NAČELO POREZNE PRAVEDNOSTI KAO DIO EUROPSKOG IDENTITETA

Ustavno načelo porezne pravednosti ima višestruko značenje, procesno i materijalno, te obvezuje sudove na angažirano postupanje, napose u sporovima pune jurisdikcije, pri utvrđivanju svih činjenica relevantnih za oporezivanje te, kad god je to objektivno moguće, meritorno rješavanje stvari u upravnom sporu. Hrvatski upravni sudovi bi 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.

Nerijetko se načelo porezne pravednosti stavlja u korelaciju, pozitivnu, sa ostvarenjem ustavnog zadatka odnosno socijalne države. Ograničenost ustavnog sudovanja posebno se pokazuje kroz granice uloge Ustavnoga suda, odnosno njegovu nadležnost, a ne proizlazi iz ustavnih načela relevantnih u materiji oporezivanja. Naime, iznimno je zahtjevno iako i neophodno kvalitativno tumačenje socijalne države iz ustavnih normi, opri čemu ostaje ispravno primijetiti kako USRH nema zadaću poreznog, ili drugog, zakonodavca.⁸ U poznatoj odluci o „kriznom porezu“ USRH je procjenjujući ustavnog tog poreza istodobno potvrdio mjesto i sadržaj socijalne države iz ustavne norme. Ustavni je sud ispitujući krizni porez potvrdio vlastita gledišta o granicama poreznog nadzora odnosno ustavnopravne kontrole porezne materije. Navedena gledišta upućuju na ograničeni prostor ustavnosudskog nadzora porezne materije, uz naglašenu dominaciju zakonodavca. U ocjeni ustavnost kriznog poreza s aspekta socijalne države, USRH naglašava značaj ili važnost socijalne države za ustavni poredak, pri čemu posebno ističe da je riječ o dijelu europskog i hrvatskog ustavnog identiteta.⁹

8 „Dakle, uzimajući u obzir nadležnosti Ustavnog suda koje su mu dane u RH može se zaključiti da Ustavni sud nije tijelo koji stvara Ustav ili zakon (nema ovlast zakonodavca), već tijelo koje, u obavljanju funkcije zaštite ustavnosti i zakonitosti, iz pravnog poretka uklanja neustavne zakone te neustavne i nezakonite druge propise pa se u tom smislu može smatrati negativnim zakonodavcem. To je u skladu s teorijom samoograničenja (judicial self-restraint) prema kojoj si Ustavni sud ne može dozvoliti da se pojavi u ulozi «pozitivnog» zakonodavca, budući da bi to dovelo i do povrede ustavnog načela o diobi vlasti. Naime, jedino je zakonodavac nadležan, donošenjem odgovarajućih propisa odnosno njihovih izmjena i dopuna, urediti određene pravne odnose na način koji će osigurati puno poštivanje ustavom zajamčenih prava i sloboda. Međutim, ustavnosudska praksa ima određeni utjecaj kako na zakonodavni postupak tako i na popunjavanje pravnih praznina. Naime, u ustavnom sudovanju nakon osamostaljenja Republike Hrvatske, Ustavni sud je bio prisiljen tumačenjem pojedinih odredaba rješavati postupovna pitanja..... », prema, vidi, više, Ustavni sud Republike Hrvatske Broj: SuP-MS-2/2008, PROBLEMI ZAKONODAVNIH PROPUSTA U USTAVNOSUDSKOJ PRAKSI Odgovori Ustavnog suda Republike Hrvatske na Upitnik za XIV. kongres Konferencije europskih ustavnih sudova (www.usud.hr)

9 Miloš, Matija, and Valentino Kuzelj. "Ostvarenje i zaštita ustavnog ideala porezne pravednosti u svjetlu zahtjeva socijalne države." Zbornik radova Pravne fakulteta u Splitu 58.4 (2021): 1101-1120.

Naime, Ustav Republike Hrvatske potvrđuje predanost konceptu socijalne države i načelu socijalne pravde i to na način da je riječ o zajedničkim vrijednostima europskog konstitucionalizma. Praksa ustavnog suda dodatno potvrđuje obvezujući značaj tog koncepta i pripadajućeg načela kao konstitutivnih dijelova ustavnog identiteta. Stoga, učinkovitu zaštitu tog koncepta i načela, sudska i ustavnosudska zaštita socijalne države i povezanog načela porezne pravednosti predstavljaju i instrumente ostvarenja i potvrde europske integracije. Ustavnopravna zaštita socijalne države i socijalne i porezne pravde doprinose izgradnji socijalno i porezno pravedne jedinstvene Europske unije.¹⁰

3. NAČELA IZGRADNJE POREZNIH SUSTAVA - IZMEĐU ZAHTJEVA KONSTITUCIONALIZMA I GLOBALIZACIJE

Recentna događanja na globalnoj razini pokazuju pojačanu integraciju gospodarstava pri čemu se javljaju suprotstavljeni zahtjevi konstitucionalizma radi ostvarenja socijalnih jamstava iz nacionalnih ustava te globalizacije koja umanjuje značaj socijalne države i njezinih podređenih ili konstitutivnih načela, poput načela porezne pravednosti. Takve okolnosti potvrđuju navedeni instrumentalni značaj ustavnosudske zaštite u ostvarenju socijalnih prava i socijalne i porezne pravednosti zajamčenih nacionalnim ustavima, ali i prepoznatim kao dio europskog identiteta. Hrvatskoj ustavnosudskoj argumentaciji korisna su u kontekstu socijalne i porezne pravednosti strana i europska ustavnopravna iskustva. Hrvatsko ustavno sudište stoga može slijediti praksu Europskog suda za ljudska prava u Strasbourgu,¹¹ ali i drugih nacionalnih ustavnih i redovnih sudova. U literaturi se ukazuje na potrebnu aktivniju zaštitu socijalnih ustavnih jamstava, i to nerijetko, po uzoru na prakse ustavnih sudova, drugih država članica Unije. Temeljem takve, prakse poredbenih ustavnosudskih, i poreznih, jurisprudencija hrvatski Ustavni sud treba aktivno doprinositi izgradnji europskog socijalnog identiteta u ravnoteži sa međunarodnom poreznom globalizacijom.¹²

Iako je ustavno načelo porezne pravednosti sastavni dio evaluacije elemenata nacionalnih poreznih sustava značaj tog načela nužno treba biti i dio razmatranja međunarodnog, globalnog konteksta. No, ovo načelo ograničeno je uspješno u postavljanju smjernica međunarodne

10 Kuzelj, V. i Horvat Vuković, A. (2022). Apoteoza socijalne države: ustavno-identitetska ukorijenjenost socijalne pravde u Republici Hrvatskoj. *Politička misao*, 59 (1), 75-99. <https://doi.org/10.20901/pm.59.1.04>

11 Vukčević, Ilija, and Milorad Marković. "Right of Access to the Court and Court Fees: Case Practice of the European Court for Human Rights and the Constitutional Court of Montenegro." *Harmonius: J. Legal & Soc. Stud. Se. Eur.* (2015): 280.

12 Kuzelj, V. (2022). Ustavnosudska Zaštita Socijalnih Prava – Pouke Hrvatskom Ustavnom Sudu Iz Njemačke Prakse. *Zagrebačka pravna revija*, 11 (2), 134-159. Preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/303979>

porezne politike. Sadržaj načela pravednosti nije jednoobrazno definiran kada je riječ o međunarodnom porezno pravnom kontekstu. To je stoga što u takvom, međunarodnom okruženju, treba prepoznati najmanje dvije dimenzije načela pravednosti. Jedna dimenzija je ona pravednost koja se odnosi na raspodjelu poreznog opterećenja između pojedinaca, a druga dimenzija se tiče tzv. međudržavne pravednosti.¹³ Dok prva proizlazi iz nacionalnog okruženja, u kojem pravednost znači porezni teret raspodijeliti između poreznih obveznika razmjerno, odnosno kroz supstancijalni element, kriterij gospodarske snage poreznih obveznika, međunarodan razina ima druge elemente. Navedena, nacionalna dimenzija ne može doprinijeti ostvarenju druge, međudržavne pravednosti. Ta razina, globalizacijska, porezna pravednost govori o raspodjeli prava na oporezivanje između više država. Ipak, načelo ustavne i porezne pravednosti kako je utemeljeno na kriteriju gospodarske snage ipak određuje i poreznu pravednost na toj višoj, globalnoj razini i to na način da se gospodarska snaga ima porezni zahvaćati samo jednom, odnosno postavlja zahtjev za jednostrukim oporezivanjem indikatora gospodarske snage.¹⁴

3.1 Supstancijalna i procesna narav ustavnih načela

Vladavina prava u kontekstu poreznih sustava u svim državama članicama EU i u Europskoj uniji, podrazumijeva ostvarenje ustavnih načela narodne suverenosti, diobe vlasti i zakonitosti. Također, u istom kontekstu, vladavine prava, sa pripadajućim odrednicama pravnog sustava može se ustvrditi da je i kroz norme ustavnog prava te norme europske razine, kao što je Europska konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, dodatno potvrdila načela porezne pravednosti, materijalna i procesna. Tako je primjerice konfiskacijsko oporezivanje zabranjeno, a u procesnom smislu vrijedi istaknuti i načelo *nemo tenetur se ipsum accusare*, kao načela primjenjiva u državama članicama EU, stvarajući dio europskog poreznog identiteta, supstancijalnog i procesnog.

Ustavne vrednote i načela u odnosu na poreze, u europskom kontekstu moraju se sagledati iz različitih i komplementarnih perspektiva: nadležnost država članica u pogledu njihovih nacionalnih poreznih sustava a koja uključuje dodjelu prava oporezivanja koja nisu usklađena i ostvarivanje prava oporezivanja. na način koji je kompatibilan sa sekundarnim

13 Gadžo, Stjepan. "Examination of the Principle of Equity as a Criterion for Normative Analysis of the Rules of International Tax Law." *Pravni vjesnik: časopis za pravne i društvene znanosti Pravnog fakulteta Sveučilišta J.J. Strossmayera u Osijeku* 31.2 (2015): 131-156.

14 Gadžo, Stjepan. "Examination of the Principle of Equity as a Criterion for Normative Analysis of the Rules of International Tax Law." *Pravni vjesnik: časopis za pravne i društvene znanosti Pravnog fakulteta Sveučilišta JJ Strossmayera u Osijeku* 31.2 (2015): 131-156.

i primarnim pravom EU i ulogom Suda pravde Europske unije (ECJ); nadležnost Europske unije glede harmonizacije; i nepostojanje poreza koje je „kreirala“ Europska unija. Neki od aspekata zakonitosti, kao što su jasnoća i stalnost ili postojanost kroz vrijeme, često se ne ostvaruju u poreznim sustavima država članica EU. Horizontalni i vertikalni pluralizam iz harmonizacije te sudska praksa ECJ-a nerijetko doprinose pravnoj nejasnoći, možda ne i pravnoj nesigurnosti, u poreznim sustavima država u Europskoj uniji.

Norme poreznog prava svoj legitimitet crpe iz demokratskih procedura, javne rasprave i argumentacije, neslaganja i kompromisa u parlamentu u kontekstu političkog pluraliteta. Općenito, pravni sustav, pa onda i porezni sustav kao njegov dio, valjani su sve dok postoji sukladna praksa od sudova, preko službenika do poreznih obveznika kao privatnih. Takva valjanost zahtijeva da pravila budu proizvod argumentirane interakcije među predstavnicima različitih vlasti, što je osobito relevantno u zajednici poput Europske unije. Međutim, zakonodavne nadležnosti koje određuju nacionalni ustavi razlikuju se. U nekim europskim državama građanskog prava vlade dobivaju delegirane zakonodavne ovlasti u poreznim pitanjima, ali o glavnim elementima poreza još uvijek odlučuju parlamenti, u skladu s narodnim suverenitetom i načelima diobe vlasti. U kontekstu globalizacijskih utjecaja, treba istaknuti da je pored shvaćanja po kojima je politika pod monopolom parlamenta, a načela pod monopolom sudaca, u pravnim državama od druge polovice vlade 20. stoljeća također sve veća uloga izvršnih vlasti odnosno vlada koje imaju veliku i relevantnu ulogu, uz neizravni demokratski legitimitet, dok administracija, dakle ne samo sudovi, tumači zakone. U procesnom smislu to znači da zakonodavstvo delegirano izvršnoj vlasti treba ocjenjivati drugačije od propisa i rješenja ministra financija i poreznih tijela, čak i ako oni igraju glavnu ulogu u nadopunjavanju tehničkih aspekata poreznog zakonodavstva. Ipak, i kada su propisi delegirani izvršnoj vlasti, u poreznim pitanjima treba slijediti sličnu ustavnu proceduru kao da je riječ o zakonodavnoj proceduri. Ipak, supstancijalna zakonitost u smislu „*nullum tributum sine lege*“ – zakonska osnova i vrsta poreza – predmet oporezivanja, porezni obveznik i predvidivi iznos poreza u smislu osnovice, stope, odbitaka i izuzeća – moraju se utvrditi „parlamentarnim“ zakonom, u skladu s ustavnim odredbama. Načela „narodnog“ suvereniteta i diobe vlasti zahtijevaju da parlamenti raspravljaju i odobravaju porezne zakone. Ipak treba primijetiti, kako su predstavnička tijela ona koja brinu o ustavnosti i zakonitosti poreznog sustava, u kontekstu načela i socijalne države, pa je na njima teret rashoda i troškova, dok izvršna vlast mora preuzeti odgovornost za javne financije, uključujući odgovornost za prikupljanje dostatnih prihoda.

Prema odredbi članka 3. Ustava RH načelo vladavine prava utvrđeno je kao jedna od temeljnih vrednota Ustava i temelj je za njegovo tumačenje. Koncept vladavine prava nije ograničen samo na formalno poštovanje načela ustavnosti i zakonitosti, nego zahtjeva da ustav i zakoni imaju određen sadržaj, primjeren demokratskom sustavu, tako da služe zaštiti ljudskih prava i sloboda u odnosima građana i tijela javne vlasti, u okviru demokratskog političkog sustava.

U svim suvremenim društvima, općeprihvaćeno je stajalište da je zakonitost jedno od sredstava za postizanje pravne sigurnosti, a uz pravnu sigurnost usko se veže i pravednost, što je odraz koncepta vladavine prava (engl. rule of law), kao jedne od temeljnih vrednota i hrvatskog ustavno-pravnog poretka.¹⁵ Vladavina prava inherentno uključuje i imperativ pravne sigurnosti, potvrđeno i u domaćoj ustavnosudskoj praksi.¹⁶ Realizacija načela pravne sigurnosti podrazumijeva i zabranu retroaktivne (povratne) primjene propisa, što je izričito propisano čl. 90., st. 4. Ustava RH: "Zakoni i drugi propisi državnih tijela i tijela koja imaju javne ovlasti ne mogu imati povratno djelovanje." Ustavom je predviđena i iznimka od ovog općeg pravila: "Iz posebno opravdanih razloga samo pojedine odredbe zakona mogu imati povratno djelovanje" (čl. 90., st. 5.). Primjena navedene iznimke dodatno je pojašnjena Poslovníkom Hrvatskog sabora¹⁷, koji, inter alia, uređuje materiju zakonodavnog postupka u RH pa člankom 176. Poslovníka propisuje:¹⁸ "(K)ad se prijedlogom zakona određuje da pojedine njegove odredbe imaju povratno djelovanje, predlagatelj zakona dužan je obrazložiti posebno opravdane razloge koji to nalažu."¹⁹

Važeća apsolutna zabrana retroaktivnosti u materiji oporezivanja bila je predmetom razmatranja na nacionalnoj upravnosudskoj pa potom i ustavnosudskoj razini,²⁰ uz odluke europskog suda.²¹ Tako je opća zabrana povratne primjene propisa, propisana Ustavom RH, u području oporezivanja kao posebna i apsolutna dodatno ojačana, i to u smislu jačanja pravne sigurnosti poreznih obveznika i drugih sudionika porezno-

15 Čl. 3. Ustava Republike Hrvatske, NN br. 56/90, 135/97, 08/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 05/14.

16 Vidi npr. odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske, br. U-III-4374/2011. od 15. listopada 2014., para. 5.1. Usporedi i analizu infra, u poglavlju 4.1.

17 Poslovník Hrvatskog sabora, NN br. 81/2013, 113/2016, 69/2017, 29/2018

18 Prema, Gadžo, Stjepan, and Nataša Žunić Kovačević. "Retroaktivna primjena pravila o probou pravne osobnosti u poreznim stvarima: analiza upravnosudske i ustavnosudske prakse." Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci 40.1 (2019): 345-378.

19 Zanimljivo je istaknuti kako u nekim predmetima prvostupanjski upravni sudovi nisu propustili istaknuti i citiranu odredbu Poslovníka Sabora RH u prilog svom stajalištu o nedopuštenoj retroaktivnoj primjeni relevantnih odredbi. Vidi npr. presuda Upravnog suda u Osijeku, br. Usl-634/13-6 od 29. studenoga 2013., citirana u predmetu U-III/4576/2014, od 14. srpnja 2016., para. 2.1.

20 U-I-5294/2013 i dr. od 18. lipnja 2014., para. 10.1.

21 Vidi u tom smislu i presudu Europskog suda za ljudska prava u predmetu Burden protiv Ujedinjenog Kraljevstva, 20. travnja 2008., zahtjev br. 13378/05, para 59.

pravnog odnosa.²² Navedeni značaj zabrane povratnog djelovanja poreznih propisa prepoznat je i u praksi USRH-a.²³

4. PROCESNI ASPEKTI USTAVNOPRAVNE ZAŠTITE TEMELJNIH PRAVA U EUROPSKOJ PERSPEKTIVI

Zaštita temeljnih prava u poreznim stvarima nameće imperativ komparativnog pristupa praksi ESLJP- a i Suda EU. Novije znanstvene analize i istraživanja, kao i recentna praksa Europskog suda za ljudska prava i Suda EU²⁴ gdje ukazuju na nužnost komparativnog pristupa praksi obaju sudova kako bi došli do ujednačenog stava o utjecaju na ustavnosudske postupke u državama članicama kada je riječ o zaštiti temeljnih prava poreznih obveznika u kontekstu poreznih postupanja i poreznih sporova.²⁵ Ono što se može primijetiti iz dosadašnjih istraživanja jeste jačanje utjecaja Suda EU u pravo u kontekstu zaštite temeljnih prava u poreznim stvarima. Ipak, u analizi i zaključivanju treba voditi računa o ograničenjima koja postavlja članak 51. Povelje. Opseg primjene temeljnih prava prije donošenja Povelje postupno je uspostavio i razvio Europski sud pravde, odnosno Sud Europske unije kroz svoju jurisprudenciju. Temeljna prava deklarirana su kao opća načela kojima zaštitu pruža Sud Unije a proizlaze iz zajedničke ustavne tradicije država članica. Povelja je nastala, uz ostalo, s ciljem kodificiranja sudske prakse i temeljnih prava EU. No, države članice nisu željele da Povelja ima učinke koji bi potencijalno mogli ograničiti nadležnost proširivanjem područja primjene prava EU-a i izvan EU ovlasti. Iz tog razloga, postoji niz ograničenja primjene Povelje, među kojima i članak 51. Sudska praksa Suda EU pokazuje da je Sud bio otvoren za ovaj pristup, usvojivši uže tumačenje primjenjivosti Povelje na nacionalne mjere, i to upravo temeljem članka 51.²⁶ No, ograničenja nametnuta pravima i slobodama koje Povelja roglašava svojim proizlaze iz člank 51., koji uređuje pravilo primjene odredbe Povelje samo na institucije i tijela Europske unije i na države članice isključivo kada primjenjuju i provode pravo Unije.²⁷

Uz procesne aspekte ustavnopravne zaštite temeljnih prava u europskoj

22 Usporedi: Arbutina, H., Porezni postupak, u: Šimović, J., i dr., Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, 2010., str. 225.

23 U-I/4763/2012 od 18. rujna 2013., objavljeno u NN br. 120/2013, para. 9.

24 Attard, Robert, and Paulo Pinto de Albuquerque. Taxation at the European Court of Human Rights. Kluwer Law International BV, 2023.

25 Attard, Robert. "The Rule of Law in Taxation, Two Recent ECtHR Judgments on Failure to Respect Final Judicial Decisions." *EC Tax Rev.* 29 (2020): 247.

26 The interpretation of Article 51 of the EU Charter of Fundamental Rights: the dilemma of stricter or broader application of the Charter to national measures, dostupno na: <http://www.europarl.europa.eu/supporting-analyses>

27 Spaventa, Eleanor. "The interpretation of Article 51 of the EU Charter of Fundamental Rights: the dilemma of stricter or broader application of the Charter to national measures." (2016).

perspektivi jednako značajno područje u kojem se može pratiti europska dimenzija ustavnopravnih načela u oporezivanju, materijalno-pravni aspekti jednako su značajni. Posebno se u tome ističu postupovna jamstva iz članka 6. Konvencije. Članak 6., stavak 1. Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda (dalje: Europska konvencija ili Konvencija) o pravu na pošteno (pravično) suđenje te članak 47. Povelje o temeljnim pravima Europske unije (dalje: Povelja) o pravu na učinkovito pravno sredstvo i pošteno suđenje jamče i provedbu obvezujućih sudskih odluka. Prema čl. 6., st. 1. Europske konvencije, svatko ima pravo da zakonom ustanovljeni neovisni i nepristrani sud pravično, javno i u razumnom roku ispita njegov slučaj u kojem se odlučuje o pravima i obvezama građanske naravi. Europski sud za ljudska prava u svojoj je praksi izgradio autonoman pojam postupaka u kojima se odlučuje o pravima i obvezama građanske naravi. Primjenjivost čl. 6., st. 1. ocjenjuje se neovisno o položaju stranaka u domaćem postupku, neovisno o obilježjima domaćeg zakonodavstva tužene države i neovisno o obilježjima tijela kojemu je dano u nadležnost odlučivanje o dotičnoj stvari. Stoga će i porezni postupci i porezni sporovi, iako su to postupci iz područja javnog (prava, biti obuhvaćeni čl. 6., st. 1. ako se u njima odlučivalo o pravima i obvezama građanske naravi. Pri tome je ključno da pravna narav dotičnog prava ili obveze bude privatna.²⁸ Znanstvene analize i jurisprudencija pokazuju da Sud za ljudska prava kontinuirano desetljećima ne dopušta primjenu postupovnih jamstva unutar građanskopravne glave članka 6 na pune ili prave porezne sporove, dakle one bez kaznenih sankcija,²⁹ pri čemu se ipak ta jamstva nalaze i u nizu nacionalnih propisa ustavotvorne naravi i li su pak dio ustavno pravnog okvira.

Drugim riječima, iako nisu obvezni primjenom odredbi Konvencije, sudovi iz nacionalnog ustavnopravnog okvira primjenjuju pojedina jamstva čime se zapravo izbjegavaju konvencijska ograničenja.³⁰ Time se otvaraju

28 Šikić, M. i Ofak, L. (2015). Pravo na izvršenje upravnosudskih odluka kao jamstvo poštenog suđenja. Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, 52 (1), 203-221. Preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/138138>

29 Primjerice, kada je nacionalno porezno zakonodavstvo obuhvaćeno pravom EU-a, ono mora biti u skladu s načelom prava na obranu, kako ga je razvio Sud Europske unije u svojoj sudskoj praksi i iz odredbi Povelje o temeljnim pravima Europske Unije. Pravo obrane proklamirano Europskom konvencijom o ljudskim pravima (ECHR) također se primjenjuje u poreznim stvarima kada porezni spor uključuje kaznenu prijavu. Europskom poreznom obvezniku možda nije jasno može li se i kada pozvati na načelo prava na obranu ili kako prava na obranu u pravu EU-a i prava na obranu iz ECHR-a utječu na domaće porezne postupke.

30 Iz odluke Ustavnog suda broj U-III-1467/2021 od 15. veljače 2022.: "14. Sudska odnosno odluka drugih tijela javne vlasti smatrat će se arbitranom (proizvoljnom) u mjeri koja dovodi u pitanje pravičnost postupka ako ne sadrži dostatne i pravno relevantne razloge, odnosno ako su razlozi za njezino donošenje utemeljeni na faktičnoj ili pravnoj pogrešci koja za svoju posljedicu ima uskratno pravne zaštite (vidi, na primjer, predmet Europskog suda za ljudska prava, *Urut protiv Turske*, br. 53561/09 i 13952/11, § 68. presuda od 27. studenoga 2018.). 15. Nadalje, zabrana proizvoljnosti u odlučivanju usko je povezana s pravom na obrazloženu sudsku odluku kao zasebnim postupovnim jamstvom prava na pravično suđenje, a koje zahtijeva da sudovi odnosno druga tijela javne vlasti za svoje odluke, s obzirom na okolnosti svakog pojedinog slučaja, daju dostatne i relevantne razloge (vidi primjerice odluku Ustavnog suda broj: U-III-4670/2018 od 11. rujna 2019., točke 13.2. i 13.3., i rješenje Ustavnog suda broj: U-III-536/2018 od 11. rujna 2018., točka 7.)."

dodatna područja za istraživanje i predlaganje novih rješenja i pristupa a kako bi se potaknuo ESLJP na promjenu u tom kontinuumu i dopuštanje nečega što je već dio pravne tradicije država članica, ustavnopravne zaštite i time dio zajedničke europske tradicije.³¹

Pravo na pristup sudu je jedno od prava koje je izvedeno iz "prava na sud". Pravo na sud eksplicitno priznato i člankom 6. stavkom 1. Konvencije i člankom 29. stavkom 1. Ustava, a Europski sud je svojim pravnim tumačenjem iz tog prava razvio pravo na pristup sudu radi osiguranja stvarne zaštite konvencijskog prava koje u toj odredbi nije izrijekom utvrđeno, iako je implicitno sadržano. I Ustavni sud u svojim odlukama navodi da pravo na pristup sudu nije apsolutno već je podvrgnuto ograničenjima. Budući da po samoj naravi zahtijeva regulaciju države koja u ima slobodu procjene Ustavni sud u svojim odlukama navodi da ta ograničenja "ne smiju umanjiti pristup sudu na takav način ili do takve mjere da time bude narušena sama bit prava na sud".

Isto tako, ograničenja neće biti u skladu s Ustavom ako nisu propisana radi ostvarenja legitimnog cilja ili ne postoji razmjernost između sredstava koja su upotrijebljena i cilja koji se namjerava postići. Ustavni sud je u svojoj praksi prihvatio stajalište Europskog suda prema kojemu prava koja se štite Konvencijom moraju biti "stvarna i djelotvorna a ne teorijska i prividna", osobito u pogledu prava na pristup sudu. Tako, u odluci od 17. studenoga 2020., Ustavni sud izlaže načelna stajališta o pravu na pristup sudu.³² Prema istima, pravo na pristup sudu ne uključuje samo pravo pokrenuti postupak već i pravo na rješavanje spora od strane suda. Tako što se tiče postupovnih pretpostavki za pristup sudu, sama činjenica da je podnositelj imao mogućnost podnošenja pravnih sredstava sudu (npr. pravnih lijekova), ne dovodi nužno sama po sebi do ispunjenja pretpostavki koje proizlaze iz članka 29. stavka 1. Ustava, pa stupanj tog pristupa treba biti dostatan stranci da osigura svoje "pravo na sud" sa stajališta načela vladavine prava.

Ustavnosudska odluka u kojoj je utvrđeno da je do povrede prava na pristup sudu došlo pred revizijskim sudom³³ jer sama činjenica da je podnositelj imao pravnu mogućnost podnošenja revizije Vrhovnom sudu ne dovodi nužno, sama po sebi, do ispunjenja pretpostavki koje proizlaze iz članka 29. stavka 1. Ustava. Tako je Vrhovni sud, odbacivši reviziju prema ocjeni Ustavnog suda, povrijedio podnositeljevo pravo na pristup sudu. Test razmjernosti vezano uz razmatranje ograničenja prava na pristup sudu proveden je od strane ustavnog suda u odluci broj U-III-2832/2022

31 Pistone, Pasquale, ed. *Tax procedures*. IBFD, 2020.

32 Odluka Ustavnog suda broj U-III-2891/2020

33 Ustavni sud RH, broj U-III-4451/2017.

od 16. studenoga 2022. U toj odluci se posebno razmatrao članak 29. stavak 1. Ustava, i to kako u odnosu na aspekt arbitrarnosti tako i u odnosu na ostvarenje prava na pristup sudu. Ustavni sud postavlja dva ustaljena pitanja za takve situacije: a) je li ograničenje bilo zakonito i težilo legitimnom cilju te b) je li ograničenje bilo razmjerno legitimnom cilju. U odnosu na drugo postavljeno pitanje ponovno se Ustavni sud pozvao na kriterije iz presude ESLJP-a.³⁴ Ustavni sud je utvrdio da, s obzirom da podnositelj nije uspio dokazati svoje navode u odnosu na jedan od tri uvjeta, ne može utvrditi povredu ovog ustavnog prava. Presuda Europskog suda Croatia bus protiv Hrvatske³⁵ u kojoj je odlučeno da nemogućnost preispitivanja pred upravnim sudom zakonitosti odluke i postupka vođenog pred Hrvatskom gospodarskom komorom u kojemu se odlučivalo o "pravu i obvezi građanske naravi" predstavljaju povredu prava na pristup sudu. Naime, sud je utvrdio da se evidentno radi o postupanju javnopravnog tijela iz područja upravnog prava kojim su povrijeđeni pravni interesi tužitelja, protiv kojeg postupanja nije bio dopušten pravni lijek, pa kako su u pitanja bila prava i obveze građanske naravi primijenjen je članak 6. Konvencije.³⁶

5. UMJESTO ZAKLJUČKA

Procesna jamstva u poreznim stvarima u razmehi su ustavnih i konvencijskih prava, no konačno razvojni perpetuum uslijed zajedničke ustavne europske tradicije stvara i pridonosi nastanku zajedničkog europskog porezno-pravnog identiteta. Do danas Europska unija nije razvila zajednički sustav procesnih posebnih pravila pa tako niti onih primjenjivih na oporezivanje, a takav nedostatak zakonodavne aktivnosti u ovoj oblasti je razumljiv. Ipak, iako se EU ne želi miješati u proceduralnu autonomiju država članica europeizacija postupovnih pravila upravo se ostvaruje kroz navedenu europsku dimenziju ustavnih načela. Primjer tomu su nalazi u odlukama nacionalnih sudova, Suda EU i ESLJP-a o općim načelima prava EU-a, poput razvojnog općeg načela prava EU - zabrane zlouporabe.³⁷

Za pretpostaviti je i očekivati sve veći utjecaj zajedničkih općih pravnih načela kroz navedenu, europsku dimenziju ustavnih načela u oporezivanju, ali posebno u materijalnom ili supstancijalnom poreznom pravu. Europska dimenzija ustavnih načela u oporezivanju potvrđuje

³⁴ Vidi, tako, Pravo na pravično suđenje i njegovi aspekti | IUS-INFO (iusinfo.hr).

³⁵ Presuda, 2. lipnja 2022., zahtjev br. 12261/15

³⁶ Vidi, detaljnije Pravo na pravično suđenje i njegovi aspekti | IUS-INFO (iusinfo.hr).

³⁷ Lasinski-Sulecki, Krzysztof, Unjust Enrichment in European Union Tax Law: In Search of Balance between the Views of the Court of Justice, the General Principles of EU Law and the Constitutional Principles of EU Member States, *Intertax*, Volume 42, Issue 1 (2014) pp.2–17, <https://doi.org/10.54648/taxi2014001>.

formalnu i materijalnu narav poreznog prava te u razvojnom smislu doprinosi jačanju europskog identiteta i integracije.

The European dimension of constitutional principles in taxation

Summary: *The author presents and analyses the question of the effect and nature of the Europeanization of taxation through the prism of the influence of constitutional principles in taxation. Uniform and extensive application of constitutional norms as well as norms of European law in tax cases should include the standards of the rule of law in taxation, that is, tax fairness, the welfare state and fair procedure. The practice of the European Court of Human Rights and the practice of the Court of the European Union with national constitutional court jurisprudence confirm the creation and development of a common European identity. The common constitutional tradition of the member states indirectly contributes to the creation of a common European tax identity.*

The paper examines the Croatian constitutional rules that are applied in matters of taxation. The European dimension of constitutional principles is developing continuously, among the influences of the member states and the Union. For this reason, the paper shows the significant relationship between the EU Court and the European Court of Human Rights in the area of taxation. A special part of the paper is devoted to the presentation of the principle of tax fairness as part of the European constitutional identity. The paper explores the basic principles of tax systems, often positioned between the requirements of constitutionalism and contemporary requirements arising from globalization. The central part of the paper discusses the nature of constitutional principles, their substantive and procedural effect in the context of tax law. In particular, procedural aspects of the constitutional protection of fundamental rights in the European perspective are presented. It is concluded about the growing influence of common general legal principles through the mentioned European dimension of constitutional principles in taxation. The European dimension of constitutional principles in taxation confirms the formal and material nature of tax law and, based on a common constitutional tradition, contributes to the strengthening of European identity and integration.

Keywords: *common constitutional tradition, legal principles, CEU, ECHR, taxation, European identity, tax integration*

Navedeni izvori i korištena literatura

Arbutina, H., Porezni postupak, u: Šimović, J., i dr., Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, 2010., str. 225.

Arbutina, Hrvoje. "Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje." Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu 62.5-6 (2012): 1283-1322.

Attard, Robert, and Paulo Pinto de Albuquerque. Taxation at the European Court of Human Rights. Kluwer Law International BV, 2023.

Attard, Robert. "The Rule of Law in Taxation, Two Recent ECtHR Judgments on Failure to Respect Final Judicial Decisions." EC Tax Rev. 29 (2020): 247.

Europski sud za ljudska prava, Burden protiv Ujedinjenog Kraljevstva, 20. travnja 2008., zahtjev br. 13378/05.

Europski sud za ljudska prava, Urat protiv Turske, br. 53561/09 i 13952 od 27. studenoga 2018.

Gadžo, Stjepan, and Nataša Žunić Kovačević. "Retroaktivna primjena pravila o proboju pravne osobnosti u poreznim stvarima: analiza upravnosudske i ustavnosudske prakse." Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci 40.1 (2019): 345-378.

Gadžo, Stjepan. "Examination of the Principle of Equity as a Criterion for Normative Analysis of the Rules of International Tax Law." Pravni vjesnik: časopis za pravne i društvene znanosti Pravnog fakulteta Sveučilišta JJ Strossmayera u Osijeku 31.2 (2015): 131-156.

Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda ("Narodne novine - Međunarodni ugovori" broj: 18/97, 6/99 - pročišćeni tekst i 8/99 - ispravak, 14/02, 1/06 i 13/17)

Kuzelj, V. (2022). Ustavnosudska zaštita socijalnih prava – pouke hrvatskom Ustavnom sudu iz njemačke prakse. Zagrebačka pravna revija, 11 (2), 134-159., preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/303979>

Kuzelj, V. i Horvat Vuković, A. (2022). Apoteoza socijalne države: ustavno-identitetska ukorijenjenost socijalne pravde u Republici Hrvatskoj. Politička misao, 59 (1), 75-99. <https://doi.org/10.20901/pm.59.1.04>

Lasinski-Sulecki, Krzysztof, Unjust Enrichment in European Union Tax Law: In Search of Balance between the Views of the Court of Justice, the General Principles of EU Law and the Constitutional Principles of EU Member States, Intertax, Volume 42, Issue 1 (2014), str. 2 – 17, <https://doi.org/10.54648/taxi2014001>.

Miloš, Matija, and Valentino Kuzelj. "Ostvarenje i zaštita ustavnog ideala porezne pravednosti u svjetlu zahtjeva socijalne države." Zbornik radova

Pravnog fakulteta u Splitu 58.4 (2021): 1101-1120.

Petrašević, Tunjica, Porett, Paula. "Pravo na suđenje u razumnom roku – postoji li (nova) praksa Suda Europske unije." *Harmonius* (Beograd) 7 (2018): 187-201.

Pistone, Pasquale, ed. *Tax procedures*. IBFD, 2020.

Poslovnik Hrvatskog sabora, NN br. 81/2013, 113/2016, 69/2017, 29/2018

Pravo na pravično suđenje i njegovi aspekti | IUS-INFO (iusinfo.hr).

Problemi Zakonodavnih Propusta U Ustavnosudskoj Praksi - Odgovori Ustavnog suda Republike Hrvatske na Upitnik za XIV. kongres Konferencije europskih ustavnih sudova (www.usud.hr)

Spaventa, Eleanor. "The interpretation of Article 51 of the EU Charter of Fundamental Rights: the dilemma of stricter or broader application of the Charter to national measures." (2016).

Šikić, Marko., Ofak, Lana. (2015). Pravo na izvršenje upravnosudskih odluka kao jamstvo poštenog suđenja. Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, 52 (1), 203-221. Preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/138138>

The interpretation of Article 51 of the EU Charter of Fundamental Rights: the dilemma of stricter or broader application of the Charter to national measures , dostupno na: <http://www.europarl.europa.eu/supporting-analyses>

U-I/4763/2012 od 18. rujna 2013., objavljeno u NN br. 120/2013.

Upravni sud u Osijeku, br. Usl-634/13-6 od 29. studenoga 2013.

Ustav Republike Hrvatske ("Narodne novine" br. 56/90., 135/97., 8/98. - službeni pročišćeni tekst, 113/00., 124/00. - službeni pročišćeni tekst, 28/01., 41/01. - službeni pročišćeni tekst, 76/10., 85/10. - službeni pročišćeni tekst, 5/14.),

Ustavni sud Republike Hrvatske Broj: SuP-MS-2/2008,

Ustavni sud RH, broj U-III-4670/2018 od 11. rujna 2019.

Ustavni sud RH, broj U-III-1467/2021 od 15. veljače 2022

Ustavni sud RH, broj U-III-2891/2020.

Ustavni sud RH, broj U-III-4451/2017.

Ustavni sud U-I-5294/2013 i dr. od 18. lipnja 2014.

Ustavni sud, U-III/4576/2014, od 14. srpnja 2016.

Ustavni sud RH, broj U-III-536/2018 od 11. rujna 2018.

Ustavni sud Republike Hrvatske, br. U-III-4374/2011. od 15. listopada 2014

Vukcevic, Ilija, and Milorad Markovic. "Right of Access to the Court and Court Fees: Case Practice of the European Court for Human Rights and the Constitutional Court of Montenegro." *Harmonius: J. Legal & Soc. Stud. Se. Eur.* (2015): 280.

Žunić Kovačević, Nataša, *Porezno-pravna sigurnost u hrvatskoj ustavnosudskoj praksi, Zbornik radova „Liber amicorum Aldo Radolović“*, Sveučilište u Rijeci, Pravni fakultet, Rijeka, 2018., str. 49-64., ISBN 978-953-8034-22-0. i dr.