

Valentino Kuzelj, univ. mag. iur.*

UPRAVNOSUDSKA ZAŠTITA PRAVA POREZNIH OBVEZNIKA - UTVRĐIVANJE ČINJENICA RELEVANTNIH ZA OPOREZIVANJE U UPRAVNOM SPORU**

UDK / UDC: 336.02 : 342.9

342.7 : 336.02

DOI: 10.31141/zrpf.2025.62.155.97

Pregledni znanstveni rad / Review article

Primljeno / Received: 4.9.2024.

Materija oporezivanja nedvojbeno predstavlja jedan od najočitijih izraza državnog monopola prisile. Stoga je od prvorazrednog značaja zakonsko uređenje zaštite prava poreznih obveznika. Pritom, iako se u suvremenosti sve više govori o prelasku od prisilnog i nepovjerljivog karaktera odnosa porezne administracije i poreznih obveznika te unatoč podrobnom uređenju zaštite građana (poreznih obveznika) u poreznom postupku, ostaje činjenica da su porezna tijela (nastupajući u ulozi poreznog vjerovnika) nerijetko spremna zanemariti njihova prava u cilju učinkovitijeg i bržeg provođenja postupka i, posljedično, ubiranja poreznih prihoda. Stoga je od ključnog značaja zaštitna uloga upravnog sudovanja kroz koje se mora dosljedno i učinkovito provoditi nadzor nad zakonitošću i pravilnošću pojedinačnih odluka i postupanja javnopravnih (poreznih) tijela. U tu su svrhu upravni sudovi dužni samostalno utvrđivati činjenice i izvoditi dokaze te se, po utvrđenju nezakonitosti, ne smiju zaustaviti na poništenju pojedinačne odluke iz poreznog postupka, već su dužni samostalno riješiti spor (u skladu sa zakonskom koncepcijom upravnoga spora kao spora pune jurisdikcije). Tek će tako upravno sudstvo ispuniti svoju temeljnu svrhu zaštite subjektivnih prava građana (poreznih obveznika) i, kroz nju, objektivne zakonitosti. Pritom valja opetovano isticati kako se upravno sudstvo, u skladu s ustavnosudskom jurisprudencijom, ne smije voditi interesom zaštite države kao poreznog vjerovnika - jer to nije ustavna uloga (upravnih) sudova.

Ključne riječi: *upravni spor, oporezivanje, prava poreznih obveznika, utvrđivanje činjenica, pravični postupak*

* Valentino Kuzelj, univ. mag. iur. E-mail: valentino.kuzelj01@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3028-8562>.

** Ovaj je rad dijelom temeljen na drugom dijelu rada Valentina Kuzelja „Uloga upravnog sudovanja u ostvarenju ustavnog načela porezne pravednosti - utvrđivanje činjenica relevantnih za oporezivanje u upravnom sporu“, izrađenog pod mentorstvom prof. dr. sc. Jasne Omejec i nagrađenog Rektorovom nagradom Sveučilišta u Zagrebu za ak. god. 2022./2023. u kategoriji najboljih individualnih znanstvenih radova. Isti je rad, odlukom Fakultetskog vijeća Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu od 10. travnja 2024. godine priznat kao diplomski rad Valentina Kuzelja. Neizmijerna hvala prof. dr. sc. Jasni Omejec na mentorstvu, susretljivosti i prilici za pisanje rada pod njezinim vodstvom, na strpljivosti u procesu pisanja rada te, ponajprije, na izuzetno korisnim komentarima i sugestijama kao i nemjerljivoj pomoći pri razmatranju sudske prakse. Također, velika hvala dr. sc. Zoranu Pičuljanu na čitanju konačne verzije ovoga rada te nadasve korisnim i dobronamjernim komentarima i sugestijama. Sve greške koje su se potkrale u radu su, dakako, isključivo odgovornost autora.

1. UVOD

Pravo usvajanja poreznih zakona i prikupljanja poreznih prihoda povijesno je predstavljalo izraz državnog monopola prisile. Određenjem ovlaštenja na donošenje fiskalnog zakonodavstva kao isključivog prerogativa tijela predstavničke demokracije (ponajprije zakonodavne vlasti),¹ prisilni karakter poreza u suvremenim se demokratskim državama uglavnom odnosi na procese i metode prikupljanja poreznih prihoda te se „prisilnost više ne povezuje s činom uvođenja poreza, već s dospelom, a neplaćenom poreznom obvezom“.² Stoga je od neizmjerne važnosti zakonsko uređenje postupka razreza i ubiranja poreza (te, u krajnjoj liniji, njegove prisilne naplate), ali i kontrole zakonitosti njegova provođenja. Pritom materija oporezivanja (čak i u procesnom smislu prikupljanja poreznih prihoda) ostaje usko vezana uz nacionalne pravne poretke. Tako, u kontekstu prava zajamčenih Konvencijom za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda³ (u nastavku: Europska konvencija), porezna pitanja ne potpadaju pod zaštitu jamstava proizišlih iz građanskog aspekta prava na pravični postupak iz njezina članka 6. stavka 1. U Republici Hrvatskoj ta je činjenica od manjeg značaja te se iscrpljuje u onemogućenosti stranaka (poreznih obveznika) da zaštitu prava na pravični postupak - povrijeđenog u poreznom postupku i upravnom sporu te, povodom ustavne tužbe, ustavnom sporu - traže pred Europskim sudom za ljudska prava. Naime, uslijed svojevrzne konstitucionalizacije Europske konvencije u praksi Ustavnog suda Republike Hrvatske (u nastavku: USRH),⁴ zahtjevi koji emaniraju iz konvencijskog prava na pravični postupak implementirani su u hrvatski pravni poredak i obuhvaćeni jamstvom pravičnoga postupka iz članka 29. Ustava Republike Hrvatske.⁵ Tako je i tzv. načelo „jednakosti oružja“, kao jedno od sastavnica konvencijskog prava na pravični postupak (kako je ono interpretirano u praksi Europskog suda za ljudska prava), obuhvaćeno ustavnim

¹ O usporednom razvoju parlamentarizma i fiskalnih prerogativa zakonodavne vlasti u „majci parlamentarizma“ (Engleskoj) v. Marelja, M.; Kuzelj, V., *Evolucija fiskalnoga suvereniteta u Engleskoj: od sredstva ograničenja vladara do prerogativa zakonodavne vlasti*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, god. 41, 2/2020, str. 509-529. Pritom i na ovom mjestu valja upozoriti da „unatoč isprepletenom razvoju parlamentarizma i fiskalnog suvereniteta tek afirmacija demokratskog načela i stvarne mogućnosti participacije u demokratskom procesu daju legitimitet proračunu kao pravu raspolaganja javnim sredstvima u javnom interesu“, Kuzelj, V., *Apologija socijalne države nasuprot institucionalizaciji nejednakosti u neoliberalnom poretku*, Paragraf, god. 3, 1/2019, str. 67.

² Artuković, T., *Neki aspekti osiguranja naplate poreza i drugih javnih davanja u sudskoj praksi*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, god. 44, 1/2023, str. 225.

³ 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. Navedeni je stav iznesen u praksi Europskog suda za ljudska prava, Presuda u predmetu *Ferrazzini protiv Italije*, zahtjev br. 44759/98, od 12. srpnja 2001. Za kritiku navedenoga predmeta v. Baker, P., *Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?*, Intertax, god. 29, 6-7/2001, str. 205-211.

⁴ USRH, Odluka br. U-I-241/1998 od 31. ožujka 1999.; USRH, Odluka br. U-I-745/1999 od 8. studenoga 2000., para 8. Položaj Europske konvencije u hrvatskom pravnome poretku Omejec naziva „kvaziustavnim“, v. 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.

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

jamstvom pravičnoga postupka te ga hrvatski (upravni) sudovi moraju dosljedno implementirati i primjenjivati u svojoj praksi.⁶ Potreba zaštite prava na „jednakost oružja“ osobito je naglašena u upravnosudskim predmetima iz porezne materije, s obzirom na faktično slabiji položaj građana (poreznih obveznika) u dokazivanju činjenica relevantnih za oporezivanje nasuprot utvrđenjima poreznih tijela iz poreznog postupka.

Provođenje poreznog postupka,⁷ kao posebne vrste upravnog postupka⁸ ustanovljene s ciljem prikupljanja (poreznih) prihoda potrebnih za namirenje javnih izdataka,⁹ u Republici Hrvatskoj stavljeno je u nadležnost tijela porezne administracije.¹⁰ Pritom, unatoč procesnim pravima poreznih obveznika u odnosima s poreznom administracijom (zajamčenim odredbama Općeg poreznog zakona), hrvatski ustavotvorac ne poklanja bezrezervno povjerenje u zakonitost i pravilnost postupanja tijela javne (uključujući porezne) uprave, već jamči sudski nadzor

⁶ O važnosti zaštite prava na pravični postupak u praksi Visokog upravnog suda v. Otočan, S., *Žaštita konvencijskih prava u upravnom sporu*, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, HAZU, Zagreb 2018., str. 121-126.

⁷ Porezni postupak uređen je odredbama Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22 (u nastavku: OPZ). O poreznom postupku u Republici Hrvatskoj v. Arbutina, H.; Rogić Lugarić, T., *Osnove poreznog prava*, Narodne novine, Zagreb 2017., kao i Arbutina, H.; Rogić Lugarić, T.; Cindori, S.; Bogovac, J.; Klemenčić, I., *Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske*, Narodne novine, Zagreb 2022., 251-330.

⁸ Sukladno članku 3. stavku 1. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21 (u nastavku: ZUP), izrijeком je dopušteno pojedina pitanja upravnoga postupka urediti drugačije od općeg zakonskog uređenja, ako je to nužno za postupanje u pojedinim upravnim područjima (poput poreznog). Jednako tako, člankom 4. OPZ-a propisano je da se, ako neko pitanje u njemu nije uređeno drugačije, na postupanje poreznih tijela primjenjuju odredbe ZUP-a.

⁹ U tom smislu i Ustav RH u članku 51. stavku 1. uspostavlja načelo opće porezne obveze, kao obvezu sviju na pridonnošenje podmirenju javnih izdataka u skladu sa svojim ekonomskim mogućnostima.

¹⁰ Pojam poreznog tijela definiran je u članku 3. OPZ-a. Ustrojstvo i djelokrug Porezne uprave, kao jedinstvene i samostalne upravne organizacije u sastavu Ministarstva financija s temeljnom zadaćom primjene i nadzora nad primjenom poreznih propisa, definirani su Zakonom o poreznoj upravi, Narodne novine br. 115/16, 98/19, 155/23. O ustrojstvu Porezne uprave detaljnije vidi Arbutina, H. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 7, str. 331-340. Pritom Žunić Kovačević postavlja pitanje opravdanosti dvostupanjskog uređenja poreznoga postupka, ističući kako bi, u svrhu njegova pojednostavljenja, trebalo razmisliti o ukidanju drugostupanjskog (žalbenog) postupka. Osobito s obzirom na to da „porezni obveznici ne ostvaruju zaštitu svojih prava i zakonitosti od strane drugostupanjskoga upravnog tijela već opravdano očekuju istu ostvariti u sudskom postupku, kroz upravni spor“, Žunić Kovačević, N., *Upravnosudska kontrola u poreznim stvarima*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 53, 1/2016, str. 284-285.

njihovih odluka.¹¹ Takav je sudbeni nadzor povjeren specijaliziranim (upravnim) sudovima u okviru dvostupanjskog upravnog spora.¹²

Iako u hrvatskoj povijesti postoji duga tradicija upravnog sudovanja,¹³ promjena koncepta upravnoga spora u skladu sa suvremenim zahtjevima zaštite ljudskih prava i temeljnih sloboda¹⁴ (koja je započela donošenjem i stupanjem na snagu prethodnog Zakona o upravnim sporovima),¹⁵ nije uspjela promijeniti paradigmu uloge upravnih sudova u zaštiti prava građana (koji se, u kontekstu teme ovoga rada, pojavljuju u svojstvu poreznih obveznika).¹⁶ Pritom je uloga upravnog sudstva

¹¹ Članak 19. stavak 2. Ustava RH. O zaštiti ustavnih prava poreznih obveznika u postupcima iz porezne materije v. Ofak, L., *Zaštita ustavnih jamstava poreznih obveznika u poreznim postupcima*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 55, 1/2018, str. 153-168.

¹² Tako je člankom 12. stavkom 1. „starog“ Zakona o upravnim sporovima, Narodne novine br. 20/10, 143/12, 152/14, 94/16, 29/17, 110/21 (u nastavku: ZUS/10-21), kao i člankom 12. stavkom 1. „novog“ Zakona o upravnim sporovima, Narodne novine br. 36/24 (u nastavku: ZUS/24), koji je stupio na snagu 1. srpnja 2024. godine, određeno da upravne sporove provode (prvostupanjski) upravni sudovi i Visoki upravni sud Republike Hrvatske. O kontroli zakonitosti i pravilnosti odluka i postupanja tijela porezne administracije u poreznim postupcima v. Žunić Kovačević, N., *op. cit.* u bilj. 10, str. 279-295. Pritom je, unatoč relativno ograničenom doseg i nesustavnom pristupu upravnih sudova predmetima iz porezne materije (o čemu više *infra*), potrebno ukazati na stav pravnih praktičara koji su, od početka primjene ZUS-a/10-21 „i početka rada prvostupanjskih upravnih sudova, primijetili (...) značajan napredak u rješavanju sporova iz područja poreznog prava te, posljedično, i povećanje pravne sigurnosti poreznih obveznika u određenoj mjeri“, Jelić, H.; Miše Bobinac, K., *Rješavanje sporova iz područja poreznog prava na upravnim sudovima i njihov doprinos pravnoj sigurnosti*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 52, 2/2015, str. 449.

¹³ O povijesnom razvoju oblika upravnosudske kontrole na hrvatskom području v. Medvedović, D., *Razvoj upravnog sudovanja u Hrvatskoj*, u: Koprić, I. (ur.), *Europeizacija upravnog sudovanja u Hrvatskoj*, Institut za javnu upravu, Zagreb 2014., str. 55-92. Jednako tako, o historijatu razvoja upravnog sudstva na području država bivše Socijalističke Federativne Republike Jugoslavije, uključujući povijesne mijene upravnosudskog nadzora na hrvatskome području, v. Koprić, I., *Upravno sudovanje na području bivše Jugoslavije*, Hrvatska javna uprava, god. 6, 1/2006, str. 223-239. O povijesnom modelu upravnog spora u određenim (za uredno funkcioniranje države esencijalnim) financijskim pitanjima u vidu tzv. upravnoračunskog spora v. Kriletić, M., *Upravnoračunski spor*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 47, 1/2010, str. 143-151.

¹⁴ Potaknuta odlukom USRH-a, kojom je „utvrdio da Upravni sud Hrvatske ne ispunjava u zadovoljavajućoj mjeri nijednu od navedenih pretpostavaka“ da bi ga se moglo smatrati sudom pune jurisdikcije u smislu zahtjeva proizišlih iz članka 6. stavka 1. Europske konvencije, USRH, Odluka br. U-I-745/1999 od 8. studenoga 2000., para 7. Na neprimjerenost zakonskog uređenja hrvatskog upravnog spora za ostvarenje (implicitnih i eksplicitnih) jamstava koja emaniraju iz prava na pravični postupak sadržanog u članku 6. stavku 1. Europske konvencije Garašić je upozoravala godinu dana prije odluke Ustavnog suda u navedenom predmetu, v. Garašić, J., *O upravnom sporu pred Upravnim sudom Republike Hrvatske u svjetlu čl. 6. Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, god. 19, Supplement/1998, str. 967-1004. O zahtjevima pravičnoga postupka iz članka 6. stavka 1. Europske konvencije u kontekstu promjene paradigme hrvatskog upravnog sudovanja ZUS-om/10-21 v. Britvić Vetma, B., *Europska konvencija za zaštitu ljudskih prava (članak 6) i Zakon o upravnim sporovima iz 2010.*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 49, 2/2012, str. 395-410.

¹⁵ Prva (kasnije višestruko izmijenjena) verzija ZUS-a/10-21 donesena je 2010., a stupila je na snagu 1. siječnja 2012. godine. O njegovu nastanku v. 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.

¹⁶ Tako Žunić Kovačević u istraživanju objavljenom 2016. godine (nakon nekoliko godina primjene ZUS-a/10-21) ističe da je iz analize odluka kojima je u upravnom sporu usvojen tužbeni zahtjev poreznih obveznika „dijelom bilo moguće uočiti da udio meritorno riješenih predmeta od strane suda ima tendenciju rasta. Na žalost, riječ je i dalje o slaboj zastupljenosti takvih predmeta“, Žunić Kovačević, N., *op. cit.* u bilj. 10, str. 286.

posebno naglašena u tranzicijskim državama iz socijalizma u demokraciju,¹⁷ kakva je krajem prošloga i početkom ovoga stoljeća bila i Republika Hrvatska (slično transformativnoj ulozi ustavnih sudova u tim državama).¹⁸ U tom smislu upravno sudstvo mora poučiti javnopravna tijela da su, djelujući u okviru svojih ovlasti, dužna postupati zakonito i uvažavajući prava građana (poreznih obveznika) o čijim pravima i obvezama odlučuju. To se posebno odnosi na tijela porezne administracije kojima je povjereno izvršavanje suvremenog državnog monopola „fiskalne prisile“. Stoga upravni sudovi - postupajući u skladu sa zakonodavčevom vizijom upravnoga spora¹⁹ kao spora pune jurisdikcije,²⁰ u kojem je u prvom planu zaštita subjektivnih prava građana (poreznih obveznika), a tek kroz nju i zaštita objektivne zakonitosti - moraju inzistirati na strogoj kontroli zakonitosti i pravilnosti odluka poreznih tijela te u slučaju dvojbe, donoseći reformacijske presude, prednost dati zaštiti prava poreznih obveznika u skladu sa starom („barbarskom“) maksimom *in dubio contra fiscum*.²¹

Sukladno *supra* iznesenom, u nastavku valja razmotriti konkretne zahtjeve koje pred upravne sudove postavlja pozitivno hrvatsko zakonodavstvo te (ustavno i konvencijsko) jamstvo pravičnoga postupka. Pritom je od osobite važnosti ukazivanje na potrebu omogućavanja građanima (poreznim obveznicima) da se služe svojim procesnim pravima i u upravnom sporu dokazuju svoje tvrdnje nasuprot utvrđenjima poreznih tijela iz poreznoga postupka.²²

¹⁷ Detaljnije v. Held, M., *The Development of the Administrative Court Systems in Transition Countries and Their Role in Democratic, Economic and Societal Transition*, Hrvatska i komparativna javna uprava, god. 22, 2/2022, str. 209-236.

¹⁸ O tome v. Omejec, J., *Novi europski tranzicijski ustavi i transformativna uloga ustavnih sudova*, u: Bačić, A. (ur.), *Dvadeseta obljetnica Ustava Republike Hrvatske*, HAZU, Zagreb 2011., str. 61-85.

¹⁹ O vrstama i koncepcijama upravnoga spora v. Ljubanović, B.; Britvić Vetma, B., *Vrste upravnih sporova*, Hrvatska i komparativna javna uprava, god. 11, 3/2011, str. 753-772; Crnković, M., *Koncepcije o prirodi upravnog spora u hrvatskom i poredbenom pravu*, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, god. 65, 5/2015, str. 693-719.

²⁰ O sporu pune jurisdikcije u hrvatskoj pravnoj literaturi v. Pičuljan, Z.; Britvić Vetma, B., *Primjena i evolucija upravnog spora pune jurisdikcije*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 47, 1/2010, str. 53-64; Britvić Vetma, B.; Ljubanović, B., *Ovlasti upravnog suca u sporu pune jurisdikcije*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 50, 2/2013, str. 429-441; Britvić Vetma, B., *Primjenjivost upravnog spora pune jurisdikcije u Republici Hrvatskoj*, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, HAZU, Zagreb 2018., str. 97-110; 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.

²¹ O povijesnom razvoju navedene maksime Jońca tvrdi da se ona, iako se počesto pripisuje rimskom pravniku Modestinu, u sadržajnom smislu prvi put pojavljuje u pismu ostrogotskog (barbarskog) kralja Teodorika upućenog jednom od njegovih službenika zaduženih za prikupljanje prihoda za račun državne blagajne (*advocatus fisci*), o čemu svjedoči zbirka kraljevskih odluka koju je sastavio Kasiodor. Detaljnije v. Jońca, M., *In dubio contra fiscum - A Few Remarks on the 'Barbarian' Legal Principle*, *Právněhistorické studie* god. 48, 2/2018, str. 93-101.

²² Navedena tema dosad nije iscrpno obrađena u hrvatskoj pravnoj literaturi. U kontekstu razlikovanja pristupa dokazivanju u okviru (općeg) upravnog postupka te upravnog spora v. 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, god. 42, 2/2021, str. 419-432; a u kontekstu dokazivanja u poreznim stvarima (ponajprije u okviru poreznog postupka te, u manjoj mjeri, upravnoga spora) v. Žunić Kovačević, N.; Bassegli Gozze, V., *Dokazivanje u poreznim stvarima - porezni postupak i upravni spor*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, god. 43, 3/2022, str. 873-896.

2. OVLASTI UPRAVNIH SUDOVA U NADZORU ZAKONITOSTI I PRAVILNOSTI POJEDINAČNIH ODLUKA JAVNOPRAVNIH (POREZNIH) TIJELA

U suvremenosti se povećana pažnja pri uređenju poreznoga postupka posvećuje pomicanju klatna od državne prisile i percipirano (dijelom) „neprijateljskog“ odnosa poreznih tijela i poreznih obveznika prema odnosu suradnje i međusobnog uvažavanja.²³ Tako i Žunić Kovačević navodi da promjena paradigme poreznopravnoga odnosa „ukazuje na takva kretanja koja idu od jednog koncepta, koji se temelji na moći i pravu oporezivanja koj[i] se pridaj[u] vlasti, a utemeljeni su na načelima i pravnim pravilima, ka jednom novom, intenzivnijem ili jačem i kvalitetnijem odnosu čiji su temelji, ne u moći i sili, već u konkretnom ili *fair-play* pristupu. Takav novi pristup proizlazi i iz svojevrsnog voluntarizma i dobrovoljnosti poreznih obveznika koji su mogući s obzirom na povjerenje koje imaju spram porezne vlasti, a uvodi se kroz lepezu raznih oblika neobvezujućih pravila, instrumente *soft-law-a*, preporuka i sl.“²⁴ Tako zakonodavac u Općem poreznom zakonu, kao temeljnom propisu koji uređuje postupanje porezne administracije u odnosima s poreznim obveznicima, određuje dužnost poreznog tijela da utvrđuje sve činjenice bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke (uz obvezu da s jednakom pažnjom utvrđuje i one činjenice koje idu u prilog poreznom obvezniku).²⁵ Jednako tako obvezuje porezno tijelo da sudionike poreznopravnoga postupka upozori na njihova prava i obveze u postupku.²⁶ Nadalje, propisuje načelo postupanja u dobroj vjeri (savjesno i pošteno, u skladu sa zakonom) kao jedno od temeljnih odrednica poreznopravnoga odnosa.²⁷ Žunić Kovačević pritom ispravno ističe kako se „[s] agledavajući poreznu državu kroz prizmu pravne države može (...) uočiti kako je pravna sigurnost u temeljima navedenih pojava oblika. Jedan od instrumenata izgradnje poreznopravne države nalazi se u temeljnim načelima postupanja prilikom oporezivanja, a jedno od njih jest i načelo postupanja u dobroj vjeri“.²⁸

²³ O tome u hrvatskoj pravnoj literaturi v. 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; 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.

²⁴ Žunić Kovačević, N., „Europeizacija“ hrvatskog poreznog postupkovnog prava - o dosadašnjim neuspjesima kroz prizmu zadanih i imperativnih promjena, *Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske*, god. 5, 1/2014, str. 81.

²⁵ Članak 6. stavak 2. OPZ-a.

²⁶ Članak 6. stavak 3. OPZ-a.

²⁷ Članak 9. stavak 1.-2. OPZ-a. O načelu dobre vjere v. Arbutina, H. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 7, str. 257. O navedenom načelu, u kontekstu OPZ-a iz 2008. godine, v. Žunić Kovačević, N., *Primjena načela dobre vjere u poreznom postupku - neuspjeli pokušaj uvođenja instituta obvezujuće informacije u hrvatsko porezno pravo*, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, god. 31, 1/2010, str. 133-150.

²⁸ Žunić Kovačević, N., *op. cit.* u bilj. 24, str. 85.

Unatoč pohvalnosti takvoga idejnog stremljenja prema „suradljivom“ odnosu poreznih tijela i poreznih obveznika te određenim (i nerijetko ograničenim) normativnim pomacima u smjeru njegova ostvarenja, ostaje činjenica da su porezni obveznici i u suvremenosti nerijetko ostavljeni „na milost“ tijela porezne administracije. To nije nužno potaknuto „neprijateljskim“ odnosom prema poreznim obveznicima (koje se gdjekad unaprijed percipira kao potencijalne „utajivače poreza“), već nerijetko i neznanjem i nedovoljnom educiranošću službenih osoba koje provode porezne postupke. Eklatantan primjer navedenoga nastao je u vezi s primjenom instituta tzv. zakonskog poreznog jamstva za dugove trgovačkoga društva iz poreznodužničkog odnosa (koji uključuje i odredbe o tzv. poreznom probodu pravne osobnosti trgovačkog društva). Već je prilikom njegova uvođenja novelom Općeg poreznog zakona iz 2012. godine²⁹ problematizirano pitanje osposobljenosti službenika poreznih tijela za provedbu odredbi preuzetih, odnosno doslovce prenesenih iz područja privatnog prava (prava društava) u sferu javnoga (poreznog) prava.³⁰ Takve su se „strepnje“ ubrzo pokazale opravdanima te su porezna tijela počela retroaktivno primjenjivati novouvedene odredbe o zakonskom poreznom jamstvu (na činjenična stanja nastala prije njihova stupanja na snagu). Pritom, umjesto da zaštititi prava građana (poreznih obveznika) od eklatantnog kršenja njihovih prava od strane poreznih tijela, upravno je sudstvo na čelu s Visokim upravnim sudom Republike Hrvatske (u nastavku: VUSRH) konstruiralo tezu o kontinuitetu navedenih odredbi ne bi li „očuvalo“ zakonitost donesenih poreznih rješenja i postupanja tijela porezne administracije. Naposljetku je takav upravnosudski „konstrukt“ potvrđen i u praksi USRH-a.³¹ Stoga je nužno inzistirati na potrebi osvještavanja instrumentalne uloge upravnoga sudstva u zaštiti prava poreznih obveznika, kako bi konstrukcija „teze o kontinuitetu“ odredbi o zakonskom poreznom jamstvu (i poreznom probodu pravne osobnosti) ostala tek gorak (i stalan) podsjetnik na neuspjeh u ostvarenju ustavom zajamčenih prava poreznih obveznika. U tom je kontekstu važno analizirati ulogu upravnoga sudstva

²⁹ Članak 2. Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 78/12.

³⁰ Žunić Kovačević, N.; Gadžo, S., *Institut zakonskog poreznog jamstva nakon novele Općeg poreznog zakona 2012.: „proboj pravne osobnosti“ trgovačkih društava u slučaju zlorabe prava*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, god. 34, 2/2013, str. 657.

³¹ O tome v. Gadžo, S.; Žunić Kovačević, N., *Retroaktivna primjena pravila o probodu pravne osobnosti u poreznim stvarima: analiza upravnosudske i ustavnosudske prakse*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, god. 40, 1/2019, str. 345-380; kao i Kuzelj, V., *Zaštita od retroaktivne primjene poreznih propisa (zakonsko porezno jamstvo)*, Pravo i porezi, 4/2024, str. 46-53. Pritom je uvođenje odredbi o zakonskom poreznom jamstvu u hrvatsko porezno pravo, i bez njihove retroaktivne primjene, krajnje prijeporno te prijeti generirati neujednačenost prakse trgovačkih (prilikom utvrđivanja proboda pravne osobnosti prema odredbama članka 10. Zakona o trgovačkim društvima, Narodne novine br. 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15, 40/19, 34/22, 114/22, 18/23, 130/23), i upravnih sudova (prilikom utvrđivanja poreznog proboda prema istovjetnim odredbama članka 30. trenutno važećeg OPZ-a). Stoga se ističe nužnim da upravni sudovi usvoje standarde razvijene u dobro „utabanoj“ praksi trgovačkih sudova u pogledu utvrđivanja tzv. proboda zida pravne osobnosti trgovačkog društva te time pruže adekvatnu i učinkovitu zaštitu pravima poreznih obveznika od lakomislenog i na zakonu neutemeljenog utvrđenja tzv. poreznog proboda pravne osobnosti trgovačkog društva. O tome v. Kuzelj, V., *Neprimjerenost preuzimanja instituta proboda pravne osobnosti trgovačkog društva u porezno pravo*, Pravo i porezi, 12/2023, str. 20-27.

u zaštiti prava građana (poreznih obveznika) sukladno pozitivnopravnoj koncepciji upravnoga spora u Republici Hrvatskoj.

Naime, upravno sudovanje konstituira jednu od ključnih karakteristika demokratskoga društva utemeljenog na vladavini prava te upravo sudbeni nadzor upravnog djelovanja predstavlja najsnažniji mehanizam osiguranja prava građana u odnosima s tijelima javne uprave (uključujući porezna tijela).³² U tom smislu i USRH ističe značaj Zakona o upravnim sporovima³³ za ostvarenje načela vladavine prava i zaštite ljudskih prava i sloboda, s obzirom na to da se upravo kroz regulaciju upravnog sudovanja ispunjavaju preduvjeti ostvarenja ustavnog jamstva sudske kontrole zakonitosti pojedinačnih akata tijela uprave iz članka 19. stavka 2. Ustava.³⁴ Pritom upravni sudovi nisu ograničeni tek na kontrolu zakonitosti pojedinačnih upravnih akata već su³⁵ „dužni primjenjivati ustavne odredbe o pravima i slobodama pojedinaca kako ih tumači Ustavni sud, odnosno preispitati je li određen pojedinačni akt ili postupanje javnopravnog tijela, makar utemeljeno na zakonu, protivno Ustavom zajamčenim pravima i slobodama“.³⁶

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

U cilju osiguranja stvarne i djelotvorne zaštite prava građana (poreznih obveznika) pred upravnim sudovima, neophodno je koncept upravnog sudovanja odvojiti od mehaničkog ispitivanja zakonske utemeljenosti pobijanih pojedinačnih akata upravnih (poreznih) tijela i 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 kad tzv. priroda stvari ne dopušta meritorno sudsko rješavanje spornoga pitanja ili kad je javnopravno tijelo rješavalo prema diskrecijskoj ocjeni).³⁷ Time je

³² Đerđa, D.; Galić, A., *Upravni spor kao jamstvo zakonitosti rada uprave*, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, HAZU, Zagreb 2018., str. 49.

³³ Navedeno se ustavnosudsko stajalište odnosilo na ZUS/10-21, ali je jednako primjenjivo i na novi ZUS/24 s obzirom na to da se, unatoč većim korekcijama i unapređenjima, sadržajno radi o prilagođenoj i poboljšanoj verziji koncepcije upravnog sudovanja kako je uspostavljena ZUS-om/10-21, donesenoj u formi novog i cjelovitog zakonskog teksta, radije nego u obliku izmjena i dopuna postojećeg. O novom zakonskom uređenju upravnoga spora prema ZUS-u/24 v. Britvić Vetma, B.; Ofak, L.; Staničić, F., *Što donosi Nacrt prijedloga Zakona o upravnim sporovima?*, Informator, god. 6813/2023, str. 13-18.; Ljubanović, B.; Britvić Vetma, B.; Malenica, I., *New Croatian Law on Administrative Disputes*, EU and Comparative Law Issues and Challenges Series (ECLIC), god. 8/2024, str. 933-945.

³⁴ USRH, Odluka i Rješenje br. U-I-2753/2012 i dr. od 27. rujna 2016., para 7.

³⁵ Sukladno dikciji članka 5. ZUS-a/10-21, koji je (u nešto prilagođenom i sadržajno pojašnjenom izričaju) istovjetan članku 5. ZUS-a/24.

³⁶ USRH, Odluka br. U-III-278/2019 od 12. srpnja 2022., para 10.1.

³⁷ Članak 58 stavak 1. ZUS-a/10-21, istovjetan članku 117. stavku 1. ZUS-a/24. Detaljnije o razlikovanju spora konstatacije, spora anulacije i spora pune jurisdikcije v. Ivančević, V., *Institucije upravnog prava, knjiga I.*, Pravni fakultet u Zagrebu, Zagreb 1983., str. 214; kao i Pičuljan, Z.; Britvić Vetma, B., *op. cit.* u bilj. 20, str. 57-58, a osobito bilj. 15 na str. 58.

jedna od temeljnih odrednica pozitivnopravnog uređenja upravnog spora njegovo određenje kao spora pune jurisdikcije,³⁸ „u kojem je izmijenjen objekt spora - sudi se neposredno o pravu odnosno obvezi stranke, i to meritorno“.³⁹ 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“.⁴⁰ Spor pune jurisdikcije pritom je logična posljedica činjenice da „uprava ne može biti konačni sudac u vlastitoj (upravnoj) stvari“.⁴¹ 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.⁴²

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,⁴³ tako da sudac „ne sankcionira samo nezakonitost, nego ‘ispravlja nepravdu’ onome kome je nanesena, vraća mu pripadajuće pravo“.⁴⁴ 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“.⁴⁵ Navedena dilema utemeljena je na pogrešnom čitanju odredbe o rješavanju upravnoga suda o tužbenom zahtjevu, prema kojoj on „odlučuje u granicama tužbenog zahtjeva, ali nije vezan razlozima tužbe“.⁴⁶ Naime, s obzirom na vezanost upravnoga suda sadržajem tužbenoga zahtjeva, uz istovremenu njegovu obvezu da meritorno riješi sporno pitanje u sporu

³⁸ 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 i VUSRH, 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, v. 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*, HAZU, Zagreb 2006., str. 96.

³⁹ Ivančević, V., *op. cit.* u bilj. 37, str. 214.

⁴⁰ USRH, Odluka i Rješenje br. U-I-2753/2012 i dr. od 27. rujna 2016., para 7.2.

⁴¹ Britvić Vetma, B., *op. cit.* u bilj. 20, str. 98.

⁴² 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 i VUSRH, Rijeka 2021., str. 95-96.

⁴³ Ivančević, V., *op. cit.* u bilj. 37, str. 214.

⁴⁴ Britvić Vetma, B., *Značenje i uloga upravnih sudaca*, u: Galić, A. (ur.), *Novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, Organizator, Zagreb 2020., str. 136.

⁴⁵ Đerđa, D.; Galić, A., *op. cit.* u bilj. 32, str. 78-79.

⁴⁶ Članak 31. stavak 1. ZUS-a/10-21, istovjetan članku 47. stavku 1. ZUS-a/24.

pune jurisdikcije, postavilo se pitanje može li on donijeti reformacijsku presudu i kad stranka to od njega izrijekom ne zahtijeva. U tom je kontekstu u literaturi isticano kako je „s procesnog gledišta najkorektnije, kad tužitelj tužbom ne zahtijeva donošenje odluke s meritornim odlučivanjem, da sud stranku upozori na spomenutu mogućnost te od stranke zatraži eventualno dopunjavanje podneska u primjerenom roku“, a osobito s obzirom na to da „zakon ne propisuje obvezu za sud da u presudi obrazloži zbog čega spor nije raspravio rješavajući meritorno samu upravnu stvar. Isto tako, hrvatski zakonodavac nije izrijekom predvidio sporove pune jurisdikcije na temelju ovlasti suca“.⁴⁷

Uvažavajući navedene stavove (i ne umanjujući zabrinutost znanstvene i stručne javnosti oko navedenog pitanja), valja nedvosmisleno označiti kao neprihvatljivo 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 je VUSRH, sukladno tadašnjem zakonskom uređenju, postupajući po žalbi protiv odluka prvostupanijskih upravnih sudova imao isključivo reformacijske (ne i kasacijske) ovlasti⁴⁸ te nije imao „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 [bilo, *op. a.*] moguće“.⁴⁹ Prvostupanijski upravni sudovi, kako je *supra* spomenuto, imaju mogućnost poništiti pojedinačnu odluku javnopravnog tijela i vratiti mu predmet na ponovno odlučivanje u slučajevima kad nije moguće meritorno riješiti spor zbog prirode stvari ili diskrecijskih ovlasti javnopravnog tijela.⁵⁰ 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“.⁵¹

Važnost inzistiranja na meritornom rješavanju predmeta spora posebno je naglašena činjenicom da je, unatoč zakonskom opredjeljenju za spor pune jurisdikcije kao temeljni oblik vođenja upravnoga spora (što je potvrđeno i u ustavnosudskoj praksi),⁵² „upravni spor u Republici Hrvatskoj praktično spor o zakonitosti, jer je takvo postupanje evidentno pravilo, a ne iznimka“, što je posljedica „činjenice da suci slobodno odlučuju o načinu na koji će spor riješiti“.⁵³ Opisano postupanje ne

⁴⁷ Britvić Vetma, B.; Ljubanović, B., *op. cit.* u bilj. 20, str. 438. Isto v. Staničić, F.; Britvić Vetma, B.; Horvat, B., *Komentar Zakona o upravnim sporovima*, Narodne novine, Zagreb 2017., str. 113.

⁴⁸ Članak 74. ZUS-a/10-21. Djelomično drugačije uređenje, uz ograničenu mogućnost vraćanja predmeta prvostupanijskom upravnom sudu na ponovni postupak, uvedeno je člankom 135. ZUS-a/24.

⁴⁹ 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.

⁵⁰ Članak 58. stavak 1. ZUS-a/10-21, istovjetan članku 117. stavku 1. ZUS-a/24.

⁵¹ Britvić Vetma, B., *op. cit.* u bilj. 20, str. 103.

⁵² V. bilj. 40.

⁵³ Bassegli Gozze, V.; Prica, L., *op. cit.* u bilj. 20, str. 228.

samo da odudara od zakonske koncepcije upravnoga spora kao primarno spora pune jurisdikcije, već ga nije moguće opravdati ni potencijalnim edukacijskim učinkom na upravna tijela.⁵⁴ 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, 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.⁵⁵ 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“.⁵⁶ 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“.⁵⁷ Tako VUSRH ispravno odriče valjanost argumentima Porezne uprave koja, pozivajući se na svoja ovlaštenja iz (tadašnjeg) Zakona o porezu na promet nekretnina⁵⁸ 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“.⁵⁹ U takvoj je konstelaciji odnosa, gdje javnopravna tijela izazivaju kompetencije 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.⁶⁰

⁵⁴ *Ibid.*, str. 230.

⁵⁵ 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.

⁵⁶ USRH Odluka br. U-I-659/1994 od 15. ožujka 2000., para 12.

⁵⁷ Šikić, M., *Obveznost sudskih presuda*, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, HAZU, Zagreb 2018., str. 153.

⁵⁸ Zakon o porezu na promet nekretnina, Narodne novine br. 69/97, 26/00, 127/00, 153/02, 22/11.

⁵⁹ VUSRH, Presuda posl. br. Usž-634/14-7 od 22. siječnja 2015.

⁶⁰ O potrebi naglašavanja obvezanosti javnopravnih (uključujući porezna) tijela utvrđenjima iznesenim u presudama upravnih sudova [*sic!*] svjedoči i novost unesena u zakonske odredbe o sadržaju presude, točnije odredba članka 119. stavka 4. ZUS-a/24 prema kojoj, u slučaju vraćanja predmeta na ponovni (upravni, odnosno porezni) postupak, „izreka odluke suda sadrži i obvezu nadležnog tijela da u ponovljenom postupku postupi u skladu s pravnim shvaćanjima i primjedbama suda izraženima u obrazloženju odluke“.

Stoga je ispravan zaključak kako u suvremenosti više ne bi trebalo 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.⁶¹ 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. Karlovčan-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“.⁶² 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 ni ugled javnopravnih (poreznih) tijela, već se njihovo djelovanje unapređuje (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.⁶³

Kako bi upravni sud bio u mogućnosti kvalitetno obavljati 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.⁶⁴ Pitanje utvrđivanja činjenica posebno je važno u predmetima iz porezne materije s obzirom na njihovu složenost i često (zakonski) preširoko definirane ovlasti tijela porezne 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 inspektijskog nadzora, utvrđivanja porezne obveze te doprinosa i drugih javnih davanja) ističu kao najsloženiji.⁶⁵

⁶¹ Britvić Vetma, B.; Bassegli Gozze, V., *Prava i obveze upravnih sudova - sporna pitanja u praksi*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 53, 1/2016, str. 208.

⁶² Karlovčan-Đurović, Lj., *Prvostupanjski upravni spor*, u: Koprić, I. (ur.), *Europeizacija upravnog sudovanja u Hrvatskoj*, Institut za javnu upravu, Zagreb 2014., str. 175.

⁶³ Đerđa, D., *Slabljenje pravne zaštite u upravnom sporu*, u: Galić, A. (ur.), *Novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, Organizator, Zagreb 2022., str. 37.

⁶⁴ Stoga se člankom 135. stavcima 3. i 4. ZUS-a/24 omogućuje Visokom upravnom sudu da po poništenju prvostupanjske presude (najviše jedanput) vrati predmet prvostupanjskom upravnom sudu na ponovno suđenje, između ostaloga, ako utvrdi da je upravni sud u prvostupanjskom upravnom sporu pogrešno utvrdio ili uopće nije utvrdio odlučnu činjenicu.

⁶⁵ Ljubanović, B., *Upravno sudovanje u Republici Hrvatskoj - Quo vadis?*, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, HAZU, Zagreb 2018., str. 142.

2.2. 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,⁶⁶ tako i one o pravima i obvezama stranaka⁶⁷ u upravnom sporu,⁶⁸ pri čemu „donošenje reformacijske presude u pravilu razumijeva utvrđenje većeg broja odlučnih činjenica, potrebnih za meritornu odluku suda“.⁶⁹ 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“.⁷⁰ To je posebno problematično s obzirom na to da će se „za ocjenu zakonitosti u poreznom postupku provedenih procesnih radnji primjenjivati OPZ, dok će se za dokazne radnje koje se izvode u samom sporu, primjerice sudsko vještačenje, primjenjivati Zakon o upravnim sporovima“.⁷¹ Stoga je nužno omogućiti stranci efektivno dokazivanje činjenica relevantnih za ocjenu zakonitosti i pravilnosti pobijanog (poreznog) rješenja, a osobito s obzirom na činjenicu da je utvrđivanje činjeničnog stanja u poreznom postupku možda provedeno na zakonit način, ali nepotpuno ili su iz tako utvrđenog činjeničnog stanja izvedeni pogrešni zaključci (temeljem kojih je doneseno osporavano porezno rješenje). 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“.⁷²

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 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“.⁷³

Time se otvara i pitanje vremenske dimenzije postojanja činjenica koje je dopušteno dokazivati u upravnom sporu. Rajko ističe načelnu nedopuštenost

⁶⁶ Usp. članak 33. ZUS-a/10-21 i članak 49. ZUS-a/24.

⁶⁷ Usp. članak 34. ZUS-a/10-21 i članak 51. ZUS-a/24.

⁶⁸ Rajko, A., *Utvrđivanje činjenica i dokazni postupak u upravnom sporu*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, god. 34, 1/2013, str. 496.

⁶⁹ *Ibid.*, str. 510.

⁷⁰ Otočan, S., *Načelo jednakosti oružja u hrvatskom upravnom sporu*, u: Barbić, J. (ur.), *Novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, Organizator, Zagreb 2018., str. 45.

⁷¹ Žunić Kovačević, N.; Bassegli Gozze, V., *op. cit.* u bilj. 22, str. 893.

⁷² Ljubanović, B.; Đerđa, D., *op. cit.* u bilj. 22, str. 430.

⁷³ USRH, Odluka br. U-III-278/2019 od 12. srpnja 2022., para 10.

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“.⁷⁴ Tome u prilog govori i Đerđa te zaključuje kako novonastale činjenice mogu predstavljati osnovu „za ostvarivanje prava u novom upravnom postupku“.⁷⁵ Nasuprot tome, kad je riječ o relevantnosti činjenica koje su postojale u trenutku vođenja upravnoga postupka, 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“.⁷⁶

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“.⁷⁷ 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 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“.⁷⁸

Slično stajalište VUSRH zauzima i u drugom predmetu, utvrđujući kako „porezno tijelo nije smjelo ignorirati činjenicu, poznatu u trenutku podnošenja

⁷⁴ Rajko, A., *op. cit.* u bilj. 68, str. 511.

⁷⁵ Đerđa, D., *Upravni spor*, Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka 2017., str. 100.

⁷⁶ Rajko, A., *op. cit.* u bilj. 68, str. 512.

⁷⁷ Britvić Vetma, B., *op. cit.* u bilj. 20, str. 105.

⁷⁸ VUSRH, Presuda posl. br. UsŽ-1324/19-2 od 26. rujna 2019.

porezne prijave, da je u tijeku brakorazvodna parnica te da je tužba za razvod braka podnesena (...) prije nastanka porezne obveze“,⁷⁹ 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“.⁸⁰

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“.⁸¹ 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*)“.⁸² Na to se nadovezuje obvezujuće stajalište USRH-a o obvezi nadležnih tijela da se pri interpretaciji zakona stvari „ne smiju promatrati površinski“. Uvijek je „potrebno gledati dublje ispod površine i korištenog jezika i koncentrirati se na zbilju situacije“.⁸³ Samo je takvo tumačenje zakona u skladu s Ustavom.

USRH navodi kako načelo pravičnog postupka iz članka 29. stavka 1. Ustava pretpostavlja razumnu mogućnost obiju stranaka da pod jednakim uvjetima izlože svoje argumente⁸⁴ te svako odbijanje određenog dokaznog prijedloga „mora biti u skladu sa zahtjevima pravičnog suđenja, uključujući i s načelom jednakosti oružja“.⁸⁵ 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, u situaciji kad je upravni sud odbio izvesti sve dokaze predložene od strane tužitelja (poreznog obveznika).⁸⁶ Pritom upozorava kako je „zadaca sudova u upravnom sporu tumačiti mjerodavne odredbe ZUS-a (i drugih propisa) u svjetlu ustavnih i konvencijskih jamstava primjenjivih u svakom konkretnom slučaju,

⁷⁹ VUSRH, Presuda posl. br. UsŽ-24/19-2 od 9. rujna 2021., para 19.

⁸⁰ *Ibid.*, para 21.

⁸¹ *Ibid.*, para 22.

⁸² USRH, Rješenje br. U-III-2551/2015 od 7. srpnja 2015., para 21. O primjeni tzv. argumenta zdravog razuma u hrvatskom upravnom sporu v. Rajko, A., *Upravni spor: neposredna primjena Ustava i Europske konvencije, načelo dobrog upravljanja i argument zdravog razuma*, u: Galić, A. (ur.), *Novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, Organizator, Zagreb 2023., str. 14-15.

⁸³ USRH, Odluka br. U-III-4614/2010 od 18. rujna 2013., para 31.

⁸⁴ USRH, Odluka br. U-III-278/2019 od 12. srpnja 2022., para 11.

⁸⁵ *Ibid.*, para 12.

⁸⁶ VUSRH, Presuda posl. br. UsŽ-1286/22-3 od 12. listopada 2022., paras 11-13. i 20.

među kojima je i pravo na pošteno suđenje“,⁸⁷ a ono „između ostalog, uključuje i pravo stranke (...) iznijeti činjenice i predložiti dokaze u uvjetima koji omogućuju ravnopravan odnos dviju strana u postupku“. ⁸⁸ 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“. ⁸⁹

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. ⁹⁰ 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 (poreznom) postupku. ⁹¹ 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. ⁹² Tako je Staničić, u kontekstu prethodnog zakonskog uređenja, isticao da su upravni sudovi u određenim situacijama (kada drugačije ne mogu utvrditi stvarno stanje stvari), unatoč načelnoj nevezanosti za dokazne prijedloge stranaka, radi 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?“ ⁹³ Sukladno tome, u situaciji kad upravni sudovi ne raspolažu dovoljnim sredstvima za predujmljivanje troškova vještačenja, Staničić je isticao njihovu obvezu da barem upozore stranku na mogućnost traženja njegova provođenja. ⁹⁴ Novim zakonskim uređenjem upravnoga spora materija utvrđivanja činjenica vještačenjem podrobno je uređena ⁹⁵ te je posebno propisano da je vještačenje moguće odrediti „po službenoj dužnosti ili na prijedlog stranaka“. ⁹⁶

⁸⁷ *Ibid.*, para 14.

⁸⁸ *Ibid.*, para 19.

⁸⁹ Otočan, S., *op. cit.* u bilj. 6, str. 121.

⁹⁰ *Ibid.*

⁹¹ Zrilić Ježek, Ž., *Vještačenje u upravnom sporu*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, god. 40, 1/2019, str. 598.

⁹² *Ibid.*, str. 612.

⁹³ Staničić, F., *Vještačenje u upravnom sporu - je li ga i kada sud dužan provesti?*, Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku, god. 14, 1-2/2020, str. 18.

⁹⁴ *Ibid.*

⁹⁵ V. članke 74-83. ZUS-a/24.

⁹⁶ Članak 75. stavak 1. ZUS-a/24.

U svjetlu iznesenoga, 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“.⁹⁷ Neprijeporno je kako lapidarno pozivanje na načelo učinkovitosti⁹⁸ 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 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“.⁹⁹ 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.¹⁰⁰ Stoga je neprihvatljivo olako pristajanje prvostupanjskoga upravnog suda i VUSRH-a uz činjenice utvrđene od ovlaštenih osoba u poreznom postupku, što se zasniva na predmnijevanoj stručnosti tih osoba. Naime, upravo je mogućnost i obveza upravnih sudova da utvrđuju činjenice u upravnom sporu¹⁰¹ isticana kao jedan od glavnih iskoraka reforme upravnog spora dovršene donošenjem (2010.) i stupanjem na snagu (2012.) prethodnog Zakona o upravnim sporovima, čime se hrvatsko upravno sudovanje približilo standardima razvijenih europskih demokracija.¹⁰²

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

⁹⁷ VUSRH, Presuda posl. br. Usž-3022/20-2 od 24. rujna 2020.

⁹⁸ Članak 8. ZUS-a/10-21, istovjetan članku 8. stavku 1. ZUS-a/24.

⁹⁹ VUSRH, Presuda posl. br. Usž-3066/17-3 od 12. rujna 2018.

¹⁰⁰ Đerđa, D., *op. cit.* u bilj. 75, str. 103.

¹⁰¹ Usp. članak 33. ZUS-a/10-21 i članak 49. ZUS-a/24.

¹⁰² Đerđa, D.; Pičuljan, Z., *op. cit.* u bilj. 15, str. 110-111.

i formalistički odgovorili na podnositeljeve prigovore¹⁰³ 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“,¹⁰⁴ što je dovelo do „povrede prava na pravično suđenje iz članka 29. stavka 1. Ustava“.¹⁰⁵

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.¹⁰⁶ 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 zakonskih odredbi na isto ili pretežito slično činjenično stanje.¹⁰⁷ U tom smislu, VUSRH mora stalno imati na umu svoju ulogu sukladno pozitivnom zakonskom uređenju upravnoga spora, prema kojoj „prizivni sudac u upravnom sporu ulazi u ulogu prvostupanjskog suca“¹⁰⁸ 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 crpiti pravna shvaćanja i ubuduće ih upotrebljavati“.¹⁰⁹ 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“.¹¹⁰

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 standarda pravičnog postupka te njihove interpretacije u ustavnosudskoj praksi. Pritom bi trebali osvijestiti obvezu utvrđivanja materijalne istine i utemeljenja vlastite odluke na pravilnom i potpuno utvrđenom činjeničnom stanju, što nužno pretpostavlja dostatno obrazloženje odbijanja dokaznih prijedloga stranaka (iz

¹⁰³ USRH, Odluka br. U-III-278/2019 od 12. srpnja 2022., para 14.2.

¹⁰⁴ *Ibid.*, para 14.3.

¹⁰⁵ *Ibid.*, para 15.

¹⁰⁶ Đerđa, D., *op. cit.* u bilj. 63, str. 57.

¹⁰⁷ 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*, HAZU, Zagreb 2018., str. 159-160.

¹⁰⁸ Vezmar Barlek, I., *Uloga i nadležnost prizivnog suca u upravnom sporu*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 51, 2/2014, str. 434.

¹⁰⁹ *Ibid.*, str. 435.

¹¹⁰ 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. 8.

kojeg je razvidno zašto izvođenje određenog dokaza nije potrebno za pravilno rješavanje upravne stvari). Naposljetku, na temelju tako utvrđenog činjeničnog supstrata, upravni bi sudovi trebali (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 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. U tom smislu pozitivno zakonsko uređenje upravnoga spora (na snazi od 1. srpnja 2024. godine) predviđa obvezu upravnoga suda da, u slučaju da sam nije (meritorno) riješio stvar, u presudi detaljno obrazloži zbog čega nije tako odlučio.¹¹¹ Takvu novinu treba pozdraviti i nadati se da, jednako kako je lapidarno navođenje prirode stvari (kao razloga zbog kojeg upravnom sudu nije moguće meritorno suditi) postalo uobičajena praksa u izbjegavanju vođenja upravnoga spora kao spora pune jurisdikcije, upravni sudovi neće posezati za općenitim i unaprijed formuliranim frazama u svrhu „detaljnog obrazloženja“ vođenja (isključivo) spora o zakonitosti, tj. spora anulacije bez meritornog rješavanja. Procesna jamstva, kao sredstvo ostvarenja materijalnih (supstancijalnih) prava poreznih obveznika, previše su važna u demokratskom društvu da bi ih bilo dopušteno trivijalizirati.

3. ZAKLJUČAK

Unatoč stavljanju naglaska na svojevrсни koncept suradnje i međusobnog povjerenja između poreznih tijela i poreznih obveznika te zakonsko uređenje zaštite prava poreznih obveznika u poreznom postupku, hrvatski ustavotvorac s pravom ostaje nepovjerljiv prema djelovanju tijela javne (pa tako i porezne) uprave te jamči svakom građaninu (poreznom obvezniku) mogućnost traženja sudbene zaštite protiv odluka javnopravnih (poreznih) tijela. Takva je zaštita omogućena u okviru dvostupanjskog upravnog spora te „[z]a razliku od nekih upravnih materija u upravnim sporovima koje se javljaju i gase, često opterećujući sud s velikim brojem predmeta, porezi su ‘vječna tema’ te oduvijek postoji jedan konstantan broj predmeta iz tog područja“.¹¹² Pritom upravnosudska zaštita prava poreznih obveznika u okviru pozitivnopravnog uređenja upravnog spora u Republici Hrvatskoj zahtijeva: a) poštovanje svih procesnih jamstava stranaka (poreznih obveznika) pri utvrđivanju činjenica relevantnih za postojanje i visinu porezne obveze; te b) meritorno rješavanje spora (odlučivanje u sporu pune jurisdikcije) kad god je ono objektivno moguće.

Tako su pravni praktičari u prvim godinama novog uređenja upravnog spora prema Zakonu o upravnim sporovima iz 2012. godine kao posebno pozitivnu isticali upravo „činjenic[u] da upravni sudovi u upravnim sporovima izvode dokaze koje je

¹¹¹ Članak 119. stavak 6. ZUS-a/24.

¹¹² Kriletić, M., *op. cit.* u bilj. 13, str. 150.

porezni obveznik predlagao i poreznom tijelu tijekom postupka nadzora, ali ih ono nije izvelo - ovdje posebno mislimo na ispitivanje svjedoka i provođenje vještačenja“.¹¹³ Ipak, kako je *supra* prikazano, takav pozitivan stav prema utvrđivanju činjenica relevantnih za oporezivanje u upravnom sporu nije poprimio sistemski značaj te je u godinama koje su uslijedile razvidno nesnalaženje i neusklađenost upravnosudske prakse u području oporezivanja. Pritom je ustavnosudska jurisprudencija, iako i sama ponekad nedosljedna, uvelike pridonijela snaženju kvalitete upravnosudske zaštite prava poreznih obveznika.

Stoga, iz *supra* izloženih razmatranja zaključno valja nedvojbeno konstatirati kako 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. U tom je smislu potrebno opetovano podsjećati na stav zauzet u ustavnosudskoj praksi, naime, da postupanje upravnih sudova (isključivo) u skladu sa zaštitom interesa države kao poreznog vjerovnika nije ustavna uloga (upravnih) sudova.¹¹⁴

LITERATURA

Knjige i članci

1. Arbutina, H.; Rogić Lugarić, T., *Osnove poreznog prava*, Narodne novine, Zagreb 2017.
2. Arbutina, H.; Rogić Lugarić, T.; Cindori, S.; Bogovac, J.; Klemenčić, I., *Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske*, Narodne novine, Zagreb 2022.
3. Artuković, T., *Neki aspekti osiguranja naplate poreza i drugih javnih davanja u sudskoj praksi*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, god. 44, 1/2023, str. 225-248.
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*, HAZU, Zagreb 2018., str. 157-177.
5. 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.
6. Baker, P., *Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?*, Intertax, god. 29, 6-7/2001, str. 205-211.

¹¹³ Jelić, H.; Miše Bobinac, K., *op. cit.* u bilj. 12, str. 449.

¹¹⁴ USRH, Odluka br. U-III-4792/2017 od 9. srpnja 2019., para 6.14.

7. 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.
8. Britvić Vetma, B., *Europska konvencija za zaštitu ljudskih prava (članak 6) i Zakon o upravnim sporovima iz 2010.*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 49, 2/2012, str. 395-410.
9. Britvić Vetma, B., *Primjenjivost upravnog spora pune jurisdikcije u Republici Hrvatskoj*, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, HAZU, Zagreb 2018., str. 97-110.
10. 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.
11. Britvić Vetma, B.; Bassegli Gozze, V., *Prava i obveze upravnih sudova - sporna pitanja u praksi*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 53, 1/2016, str. 207-232.
12. Britvić Vetma, B.; Ljubanović, B., *Ovlasti upravnog suca u sporu pune jurisdikcije*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 50, 2/2013, str. 429-441.
13. Britvić Vetma, B.; Ofak, L.; Staničić, F., *Što donosi Nacrt prijedloga Zakona o upravnim sporovima?*, Informator, god. 6813/2023, str. 13-18.
14. Crnković, M., *Koncepcije o prirodi upravnog spora u hrvatskom i poredbenom pravu*, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, god. 65, 5/2015, str. 693-719.
15. 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.
16. Đerđa, D., *Upravni spor*, Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka 2017.
17. Đerđa, D.; Galić, A., *Upravni spor kao jamstvo zakonitosti rada uprave*, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, HAZU, Zagreb 2018., str. 49-83.
18. 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.
19. Gadžo, S.; Žunić Kovačević, N., *Retroaktivna primjena pravila o probodu pravne osobnosti u poreznim stvarima: analiza upravnosudske i ustavnosudske prakse*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, god. 40, 1/2019, str. 345-380.
20. 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 i VUSRH, Rijeka 2021., str. 127-146.
21. Garašić, J., *O upravnom sporu pred Upravnim sudom Republike Hrvatske u svjetlu čl. 6. Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, god. 19, Supplement/1998, str. 967-1004.
22. Held, M., *The Development of the Administrative Court Systems in Transition Countries and Their Role in Democratic, Economic and Societal Transition*, Hrvatska i komparativna javna uprava, god. 22, 2/2022, str. 209-236.

23. Ivančević, V., *Institucije upravnog prava, knjiga I.*, Pravni fakultet u Zagrebu, Zagreb 1983.
24. Jelić, H.; Miše Bobinac, K., *Rješavanje sporova iz područja poreznog prava na upravnim sudovima i njihov doprinos pravnoj sigurnosti*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 52, 2/2015, str. 449-457.
25. 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.
26. Jońca, M., *In dubio contra fiscum - A Few Remarks on the 'Barbarian' Legal Principle*, Právněhistorické studie, god. 48, 2/2018, str. 93-101.
27. 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.
28. Karlovčan-Đurović, Lj., *Prvostupanjski upravni spor*, u: Koprić, I. (ur.), *Europeizacija upravnog sudovanja u Hrvatskoj*, Institut za javnu upravu, Zagreb 2014., str. 165-177.
29. Koprić, I., *Upravno sudovanje na području bivše Jugoslavije*, Hrvatska javna uprava, god. 6, 1/2006, str. 223-239.
30. Kriletić, M., *Upravnoračunski spor*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 47, 1/2010, str. 143-151.
31. Kuzelj, V., *Apologija socijalne države nasuprot institucionalizaciji nejednakosti u neoliberalnom poretku*, Paragraf, god. 3, 1/2019, str. 59-84.
32. Kuzelj, V., *Neprimjerenost preuzimanja instituta proboja pravne osobnosti trgovačkog društva u porezno pravo*, Pravo i porezi, 12/2023, str. 20-27.
33. Kuzelj, V., *Zaštita od retroaktivne primjene poreznih propisa (zakonsko porezno jamstvo)*, Pravo i porezi, 4/2024, str. 46-53.
34. Ljubanović, B., *Upravno sudovanje u Republici Hrvatskoj - Quo vadis?*, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, HAZU, Zagreb 2018., str. 137-145.
35. Ljubanović, B.; Britvić Vetma, B., *Vrste upravnih sporova*, Hrvatska i komparativna javna uprava, god. 11, 3/2011, str. 753-772.
36. Ljubanović, B.; Britvić Vetma, B.; Malenica, I., *New Croatian Law on Administrative Disputes*, EU and Comparative Law Issues and Challenges Series (ECLIC), god. 8/2024, str. 933-945.
37. 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, god. 42, 2/2021, str. 419-432.
38. Marelja, M.; Kuzelj, V., *Evolucija fiskalnoga suvereniteta u Engleskoj: od sredstva ograničenja vladara do prerogativa zakonodavne vlasti*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, god. 41, 2/2020, str. 509-529.
39. Medvedović, D., *Razvoj upravnog sudovanja u Hrvatskoj*, u: Koprić, I. (ur.), *Europeizacija upravnog sudovanja u Hrvatskoj*, Institut za javnu upravu, Zagreb 2014., str. 55-92.

40. Ofak, L., *Zaštita ustavnih jamstava poreznih obveznika u poreznim postupcima*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 55, 1/2018, str. 153-168.
41. Omejec, J., *Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda u praksi Europskog suda za ljudska prava: Strasbourški acquis*, Novi Informator, Zagreb 2013.
42. Omejec, J., *Novi europski tranzicijski ustavi i transformativna uloga ustavnih sudova*, u: Bačić, A. (ur.), *Dvadeseta obljetnica Ustava Republike Hrvatske*, HAZU, Zagreb 2011., str. 61-85.
43. 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*, HAZU, Zagreb 2006., str. 81-96.
44. 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.
45. Otočan, S., *Zaštita konvencijskih prava u upravnom sporu*, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, HAZU, Zagreb 2018., str. 111-135.
46. Pičuljan, Z.; Britvić Vetma, B., *Primjena i evolucija upravnog spora pune jurisdikcije*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 47, 1/2010, str. 53-64.
47. Rajko, A., *Upravni spor: neposredna primjena Ustava i Europske konvencije, načelo dobrog upravljanja i argument zdravog razuma*, u: Galić, A. (ur.), *Novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, Organizator, Zagreb 2023., str. 1-17.
48. Rajko, A., *Utvrđivanje činjenica i dokazni postupak u upravnom sporu*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, god. 34, 1/2013, str. 495-524.
49. 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.
50. 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.
51. Smerdel, B., *Ustavno uređenje europske Hrvatske*, Narodne novine, Zagreb 2013.
52. Staničić, F., *Vještačenje u upravnom sporu - je li ga i kada sud dužan provesti?*, Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku, god. 14, 1-2/2020, str. 7-20.
53. Staničić, F.; Brtvić Vetma, B.; Horvat, B., *Komentar Zakona o upravnim sporovima*, Narodne novine, Zagreb 2017.
54. Šikić, M., *Obveznost sudskih presuda*, u: Barbić, J. (ur.), *Upravno sudovanje u Hrvatskoj*, HAZU, Zagreb 2018., str. 147-155.
55. Vezmar Barlek, I., *Uloga i nadležnost prizivnog suca u upravnom sporu*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 51, 2/2014, str. 429-435.
56. 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 i VUSRH, Rijeka 2021., str. 85-96.

57. Zrilić Ježek, Ž., *Vještačenje u upravnom sporu*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, god. 40, 1/2019, str. 591-615.
58. Žunić Kovačević, N., „Europeizacija“ hrvatskog poreznog postupovnog prava - o dosadašnjim neuspjesima kroz prizmu zadanih i imperativnih promjena, *Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske*, god. 5, 1/2014, str. 78-90.
59. Žunić Kovačević, N., *Primjena načela dobre vjere u poreznom postupku - neuspjeli pokušaj uvođenja instituta obvezujuće informacije u hrvatsko porezno pravo*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, god. 31, 1/2010, str. 133-150.
60. Žunić Kovačević, N., *Upravnosudska kontrola u poreznim stvarima*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 53, 1/2016, str. 279-295.
61. Žunić Kovačević, N.; Bassegli Gozze, V., *Dokazivanje u poreznim stvarima - porezni postupak i upravni spor*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, god. 43, 3/2022, str. 873-896.
62. Žunić Kovačević, N.; Gadžo, S., *Institut zakonskog poreznog jamstva nakon novele Općeg poreznog zakona 2012.: „proboj pravne osobnosti“ trgovačkih društava u slučaju zlorabe prava*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, god. 34, 2/2013, str. 635-670.

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. Opći porezni zakon, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22.
3. Ustav Republike Hrvatske, Narodne novine br. 56/90, 135/97, 113/00, 28/01, 55/01 - ispravak, 76/10, 5/14 - Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. SuP-O-1/2014 od 14. siječnja 2014.
4. Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 78/12.
5. Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.
6. Zakon o poreznoj upravi, Narodne novine br. 115/16, 98/19, 155/23.
7. Zakon o porezu na promet nekretnina, Narodne novine br. 69/97, 26/00, 127/00, 153/02, 22/11.
8. Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine br. 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15, 40/19, 34/22, 114/22, 18/23, 130/23.
9. Zakon o upravnim sporovima, Narodne novine br. 20/10, 143/12, 152/14, 94/16, 29/17, 110/21.
10. Zakon o upravnim sporovima, Narodne novine br. 36/24.

Sudska praksa

1. Europski sud za ljudska prava, Presuda u predmetu *Ferrazzini protiv Italije*, zahtjev br. 44759/98, od 12 srpnja 2001.

2. USRH, Odluka br. U-I-241/1998 od 31. ožujka 1999.
3. USRH, Odluka br. U-I-745/1999 od 8. studenoga 2000.
4. USRH, Odluka br. U-III-4614/2010 od 18. rujna 2013.
5. USRH, Rješenje br. U-III-2551/2015 od 7. srpnja 2015.
6. USRH, Odluka i Rješenje br. U-I-2753/2012 i dr. od 27. rujna 2016.
7. USRH, Odluka br. U-III-4792/2017 od 9. srpnja 2019.
8. USRH, Odluka br. U-III-278/2019 od 12. srpnja 2022.
9. VUSRH, Presuda posl. br. Usž-634/14-7 od 22. siječnja 2015.
10. VUSRH, Presuda posl. br. Usž-3066/17-3 od 12. rujna 2018.
11. VUSRH, Presuda posl. br. Usž-1324/19-2 od 26. rujna 2019.
12. VUSRH, Presuda posl. br. Usž-3022/20-2 od 24. rujna 2020.
13. VUSRH, Presuda posl. br. Usž-24/19-2 od 9. rujna 2021.
14. VUSRH, Presuda posl. br. Usž-1286/22-3 od 12. listopada 2022.

ADMINISTRATIVE JUDICIAL PROTECTION OF TAXPAYERS' RIGHTS - DETERMINATION OF FACTS RELEVANT FOR THE ESTABLISHMENT OF TAX LIABILITY

Taxation undoubtedly represents a primary manifestation of the state's coercive power. Consequently, the legal regulation safeguarding taxpayers' rights is of paramount importance. Despite contemporary discussions advocating for a shift away from the coercive and distrustful nature of the relationship between tax administrations and taxpayers, and notwithstanding detailed regulations designed to protect citizens (taxpayers) within tax procedures, tax authorities (acting as tax creditors) frequently disregard these rights to expedite the process and collect tax revenues more efficiently. Therefore, the protective function of administrative adjudication is crucial for ensuring consistent and effective control of the legality and correctness of individual decisions and actions taken by administrative (tax) authorities. Administrative courts are mandated to independently establish facts and produce evidence. Upon identifying illegality, they must not merely annul individual tax rulings but are obligated to resolve disputes independently, adhering to the legal concept of an administrative dispute as a dispute of full jurisdiction. Through this mechanism, the administrative judiciary fulfills its fundamental role of protecting the subjective rights of citizens (taxpayers) and, by extension, upholding objective legality. Furthermore, it is imperative to repeatedly point out that, in alignment with Constitutional Court's jurisprudence, the administrative judiciary must not be guided by the interest of protecting the state as a tax creditor, as this is not the constitutional role of administrative courts.

Key words: *administrative dispute, taxation, taxpayers' rights, determination of facts, fair trial*