

NACIONALNA POSTUPOVNA AUTONOMIJA I ZAHTJEVI PRAVA NA DJELOTVORAN PRAVNI LIJEK U POREZNYM PREDMETIMA

Izv. prof. dr. sc. Ana Dujmović*

UDK 336.22

<https://doi.org/10.30925/zpfsr.47.1.5>

Ur.: 15. prosinca 2025.

Pr.: 29. siječnja 2026.

Izvorni znanstveni rad

Sažetak

Potreba za osiguranjem učinkovite primjene prava Europske unije na nacionalnoj razini, uz istovremeno poštovanjem nadležnosti država članica u oblikovanju vlastitih postupovnih pravila prema načelu postupovne autonomije, oduvijek je za Europsku uniju predstavljalo značajan izazov. Zahtjevi načela učinkovitosti i ekvivalencije (tzv. Rewe načela) omogućavali su Suda Europske unije da, u suradnji s nacionalnim sudovima, postavlja standarde provedbe europskog prava na nacionalnoj razini, istodobno utjelovljujući opću obvezu država članica da osiguraju sudsku zaštitu pojedinaca. Od stupanja na snagu Lisabonskog ugovora 2009. godine, osim Rewe načelima, nacionalna postupovna autonomija dodatno je ograničena odredbama Povelje Europske unije o temeljnim pravima, posebice načelom učinkovite sudske zaštite, kodificiranim kao temeljno pravo u čl. 47. Povelje. Unutar tog krovnog pojma, kao jedno od najdalekosežnijih pravnih sredstava koje ima potencijal ograničiti nacionalnu postupovnu autonomiju u većoj mjeri nego ostali mehanizmi, ističe se postupovno pravo na djelotvoran pravni lijek. Polazeći od navedenog prava, a u svjetlu nedavne presude Suda Europske unije u predmetu Ati-19, u radu se ispituje utjecaj Povelje, odnosno prava na djelotvoran pravni lijek, na pravna sredstva u nacionalnom pravu, s posebnim osvrtom na porezne predmete. Propitujući nacionalni sustav privremenih upravnih mjera u postupcima vezanim s provedbom poreza na dodanu vrijednost utvrđuje se da odredbe Povelje, odnosno pravo na djelotvoran pravni lijek, pred nacionalnu postupovnu autonomiju stavljaju stroža ograničenja od onih koja proizlaze iz načela učinkovitosti i ekvivalencije. Ističući neophodnost postojanja učinkovite sudske kontrole u svakom pojedinom slučaju, Povelja putem prava na djelotvoran pravni lijek otvara nacionalno pravo prema uvođenju novih ili pak izmijenjenih pravnih sredstava, čime se postupovna autonomija država članica stavlja pod dodatni pritisak.

* Dr. sc. Ana Dujmović, izvanredna profesorica, Sveučilište u Mostaru, Pravni fakultet; ana.dujmovic@pf.sum.ba. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9016-5129>.

◆ Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci licenciran je u skladu s Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International licencom (CC BY-NC-ND 4.0).

Ključne riječi: nacionalna postupovna autonomija; Povelja Europske unije o temeljnim pravima; pravo na djelotvoran pravni lijek; privremene upravne mjere; sudska kontrola.

1. UVOD

Svaki pravni sustav, kako bi mogao uspješno funkcionirati, zahtijeva postojanje sustava postupaka i pravnih lijekova kojima se štiti i provodi primjena njegovih materijalnih odredbi. Takav sustav trebao bi odrediti načine djelovanja koji su dostupni pojedincima, okolnosti u kojima oni mogu tražiti sudsku zaštitu te bi trebao opisati vrstu pravnog lijeka koja će im biti dostupna. Pravo Europske unije (u daljnjem tekstu: pravo EU-a) ne predviđa takav sustav postupaka i pravnih lijekova.¹ Ono se, naprotiv, zasniva na pretpostavci da će države članice, utemeljene na vladavini prava, organizirati svoje nacionalne pravne sustave na način koji osigurava pravilnu primjenu zakona i odgovarajuću pravnu zaštitu za svoje subjekte. Stoga Sud Europske unije (u daljnjem tekstu: Sud EU-a) samo iznimno mora intervenirati kako bi osigurao da se provede pravo EU-a.² Nacionalni sudovi u načelu imaju pravo, a zapravo se to od njih i očekuje, primjenjivati nacionalna postupovna pravila prilikom primjene materijalnih pravila prava EU-a, što dovodi do svojevrsne „podjele funkcija“ između pravnog sustava EU-a i nacionalnih pravnih sustava, pri čemu prvi osigurava prava, a drugi osiguravaju pravne lijekove.³ Odnos navedenih sustava nije hijerarhijski, već se temelji na obvezi suradnje.⁴

Iako države članice uživaju prerogativ utvrditi postupovni kontekst unutar kojeg se podnose zahtjevi za ostvarivanje prava EU-a, taj prerogativ djeluje u skladu s načelom suradnje te počiva na dva stupa: načelu ekvivalencije i učinkovitosti. Navedena načela su način na koji pravo EU-a nadzire kako će države članice ispuniti tu dužnost suradnje kada koriste svoj prerogativ, odnosno kakva će biti postupovna pravila kojima se izravno provodi učinkovita primjena prava. U nedostatku pravila EU-a koja uređuju neko pitanje, svaka je država članica ovlaštena, u skladu s

- 1 Primjena prava EU-a odvija se na nacionalnim sudovima, što je odraz EU-a kao vertikalnog sustava u kojem se EU općenito oslanja na resurse i osoblje svojih država članica. To je u suprotnosti s „horizontalnijim“ federalizmom, recimo, Američkih Sjedinjenih Država, u kojem svaka razina vlasti ima osnovnu sposobnost donošenja zakona, izvršavanja i donošenja odluka o vlastitim politikama i zakonima. Tako u: Daniel Halberstam, „Understanding National Remedies and the Principle of National Procedural Autonomy: A Constitutional Approach“, *Cambridge Yearbook of European Legal Studies* 23 (2021): 128-158.
- 2 Mišljenje nezavisnog odvjetnika Jacobsa u presudi *Van Schijndel*, t. 29. V. Presuda od 14. prosinca 1995., *Jeroen van Schijndel and Johannes Nicolaas Cornelis van Veen protiv Stichting Pensioenfonds voor Fysiotherapeuten*, spojeni predmeti C-430/93 i C-431/93, EU:C:1995:441.
- 3 Koen Lenaerts, „National Remedies for Private Parties in the Light of the EU Law Principles of Equivalence and Effectiveness“, *Irish Jurist* 46 (2011): 13.
- 4 „Na temelju načela lojalne suradnje i uz puno uzajamno poštovanje, Unija i države članice međusobno si pomažu pri obavljanju zadaća koje proizlaze iz Ugovorâ.“ V. Pročišćene verzije Ugovora o Europskoj uniji i Ugovora o funkcioniranju Europske unije, SL C 202, 7.6.2016., čl. 4. st. 3.

načelom postupovne autonomije, propisati detaljna pravila upravnih i sudskih postupaka kojima se uređuju radnje za zaštitu prava koja pojedinci crpe iz prava EU-a. Međutim, ta detaljna postupovna pravila ne smiju biti manje povoljna od onih koja uređuju slične domaće radnje (načelo ekvivalencije) niti smiju praktično onemogućiti ili pretjerano otežati ostvarivanje prava koja im daje pravo EU-a (načelo učinkovitosti). Dok se načelo ekvivalencije u svojoj biti svodi na proširenje općeg načela nediskriminacije, načelo učinkovitosti zahtijeva da provedba prava EU-a na nacionalnoj razini ne smije biti „praktički nemoguća ili pretjerano teška“, odnosno da nacionalna postupovna pravila moraju dosegnuti osnovni prag sudske zaštite.⁵

Potreba za osiguranjem učinkovite primjene prava EU-a na nacionalnoj razini, uz istovremeno poštivanje nadležnosti država članica u oblikovanju nacionalnih postupovnih pravila u skladu s načelom postupovne autonomije, oduvijek je za EU predstavljala značajan izazov. Iako je stupanjem na snagu Lisabonskog ugovora 2009. godine⁶ EU stekla određene izričite ovlasti u pogledu usklađivanja postupovnih pravila, opća postupovna pravila i dalje su ostala u nadležnosti država članica. Unatoč dugogodišnjem stajalištu sudske prakse Suda EU-a prema kojem nijedan od dvaju gore navedena zahtjeva (potrebe osiguranja učinkovite zaštite i nacionalne postupovne autonomije), ne bi trebao imati apsolutnu prednost, prevaga u korist osiguranja učinkovite sudske zaštite sve je izraženija.⁷ Takav je razvoj posljedica sve opsežnije primjene Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja)⁸, čija su prava bitno ograničila nacionalnu autonomiju. Tako čl. 47. Povelje⁹, kojim se jamči pravo na djelotvoran pravni lijek i sudsku zaštitu, postavlja obvezujuće minimalne standarde koje nacionalni zakonodavci moraju poštivati prilikom uređenja pravnih lijekova, osobito u osjetljivim područjima poput poreznog prava. Osim toga Sud EU-a, na temelju odredbi Povelje, sve češće intervenira u nacionalne pravne sustave kako bi osigurao da zaštita prava iz pravnog poretka EU-a ne ostane tek deklarativna, već da bude stvarna i učinkovita. U tom kontekstu presuda u predmetu *Ati-19*¹⁰ snažno ilustrira trend daljnjeg sužavanja nacionalne postupovne autonomije u korist jačanja prava na djelotvoran pravni lijek. Posebnu pozornost pritom zaslužuju pitanja privremenih upravnih mjera, sudske kontrole i ravnoteže između javnog interesa i zaštite prava pojedinaca.

Ovaj se rad bavi analizom odnosa između nacionalne postupovne autonomije i

5 Lenarts, „National Remedies“, 14-15.

6 Vidi više u: Tamara Čapeta, „Europska unija po Lisabonskom ugovoru“, *Hrvatska javna uprava* 10, br. 1 (2010): 35-47.

7 V. Rob Widdershoven, „National Procedural Autonomy and General EU Law Limits“, *Review of European administrative law* 12, br. 2 (2019): 5-34.

8 Povelja Europske unije o temeljnim pravima, SL C 202, 7.6.2016., 389-405.

9 „Svatko čija su prava i slobode zajamčeni pravom Unije povrijeđeni ima pravo na djelotvoran pravni lijek pred sudom, u skladu s uvjetima utvrđenima ovim člankom“, (prema st. 1.). „Svatko ima pravo da zakonom prethodno ustanovljeni neovisni i nepristrani sud pravično, javno i u razumnom roku ispita njegov slučaj. Svatko ima mogućnost biti savjetovan, branjen i zastupan“, (prema st. 2.). Pravna pomoć osigurava se za osobe koje nemaju dostatna sredstva, u mjeri u kojoj je takva pomoć potrebna za osiguravanje učinkovitog pristupa pravosuđu“, (prema st. 3.).

10 Presuda od 3. srpnja 2025., *Ati-19*, C-605/23, EU:C:2025:513.

zahtjeva prava na djelotvoran pravni lijek, s posebnim osvrtom na porezne predmete, s ciljem isticanja ključnih načela, aktualnih izazova i smjerova razvoja europske sudske prakse. Posebna je pažnja posvećena suvremenim ograničenjima autonomije država članica i važnosti osiguranja učinkovite i stvarne sudske zaštite svih poreznih obveznika unutar EU-a.

2. NAČELO NACIONALNE POSTUPOVNE AUTONOMIJE

2.1. Pojam i priroda

Koncept postupovne autonomije država članica pri primjeni prava EU-a dobro je ustaljen i neosporan dio terminologije prava EU-a. Iako je tek presudom *Wells*¹¹ Sud EU-a taj koncept označio nazivom „postupovna autonomija“, sam je koncept, iako ne pod tim imenom, znatno stariji. Presude u predmetima *Rewe-Zentralfinanz eG i Rewe-Zentral AG protiv Landwirtschaftskammer für das Saarland*¹² (u daljnjem tekstu: *Rewe*) te *Comet BV protiv Produktschap voor Siergewassen*¹³ (u daljnjem tekstu: *Comet BV*) smatraju su prvim i osnovnim izrazima tog načela. Načelo je kasnije dodatno definirano i potvrđeno u presudama poput *Unibet*,¹⁴ *Peterbroeck*¹⁵ te *an der Weerd i dr.*¹⁶

U nedostatku relevantnih pravnih pravila tadašnje Europske zajednice, na nacionalnom je pravnom poretku svake države članice da odredi nadležne sudove i propiše postupovna pravila u skladu s kojima se osigurava zaštita prava koja građani imaju iz izravnog učinka prava Europske zajednice, pri čemu se podrazumijeva da takvi uvjeti ne mogu biti manje povoljni od onih koji se odnose na slične postupke domaće prirode (načelo ekvivalencije). Dodatni uvjet propisuje da detaljna postupovna pravila kojima se uređuju postupci zaštite prava pojedinaca na temelju prava Europske zajednice ne smiju učiniti ostvarivanje prava dodijeljenih pravom EU-a praktički nemogućim ili pretjerano otežanim (načelo učinkovitosti). Postavljenim načelima ekvivalencije i učinkovitosti Sud EU-a uspostavio je tzv. test postupovne autonomije, kojim je propitivao usklađenost postupovnih pravila nacionalnih pravnih sustava s pravom Europske zajednice. Zajedno s načelom učinkovite sudske zaštite, navedena načela čine osnovne opće standarde primjene prava EU-a u različitim područjima, uključujući i područje oporezivanja.

Iako je od sedamdesetih godina dvadesetog stoljeća načelo postupovne

11 Presuda od 7. siječnja 2004., *The Queen, on the application of Delena Wells protiv Secretary of State for Transport, Local Government and the Regions*, C-201/02, EU:C:2004:12.

12 Presuda od 16. prosinca 1976., *Rewe v Landwirtschaftskammer für das Saarland*, C-33/76, EU:C:1976:188, t. 5.

13 Presuda od 16. prosinca 1976., *Comet BV protiv Produktschap voor Siergewassen*, C-45/76, EU:C:1976:191.

14 Presuda od 13. ožujka 2007., *Unibet (London) Ltd and Unibet (International) Ltd v Justitiekanslern*, C-432/05, EU:C:2007:163.

15 Presuda od 14. prosinca 1995., *Peterbroeck, Van Campenhout & Cie SCS protiv Belgije*, C-312/93, EU:C:1995:437.

16 Presuda od 7. srpnja 2007., *J. van der Weerd and Others*, spojeni predmeti C-222/05 do C-225/05, EU:C:2007:318.

autonomije postalo sastavnim dijelom pravnog sustava EU-a, stajališta u pogledu njegova trenutnog statusa, prirode i odnosa prema drugim načelima i dalje su podijeljena.¹⁷ Dok pojedini autori smatraju da je načelo postupovne autonomije¹⁸ već znatno narušeno stalnim nastojanjima uređenja, te da su prvenstvo i izravni učinak prava EU-a sasvim dovoljni da se okonča svaka tvrdnja o postojanju tog načela,¹⁹ drugi ističu da između prvenstva prava EU-a i nacionalne postupovne autonomije nema suprotnosti i sukoba.²⁰ Iako prvenstvo prava EU-a pruža pravilo za rješavanje sukoba u situacijama kada su dva materijalna pravila u koliziji, ono ne mora kontrolirati postupke koji uređuju primjenu materijalnog prava pred sudovima.²¹ Izvor sukoba proizlazi i iz samog pojma „autonomija“²², koji implicira da su države članice u tom području samostalne i da ne bi trebale biti podložne nikakvom uplitanju Suda EU-a. Takvo stajalište ne odražava stvarnost te zanemaruje činjenicu da su u svakom slučaju države članice, u području nacionalne provedbe prava EU-a, dužne osigurati da ako već nije u potpunosti usklađen, bude barem njegova provedba jednakovrijedna i učinkovita. U prilog toj tezi govori i opsežna praksa Suda EU-a, iz koje je moguće uočiti da je Sud EU-a u određenim razdobljima načelo postupovne autonomije koristio za postizanje različitih ciljeva. Dok je izvorno, po stajalištu Suda EU-a, načelo postupovne autonomije bilo uvedeno kako bi se istaknula nadležnost država članica u određivanju nacionalnih pravila za provedbu prava EU-a,²³ u drugom je razdoblju Sud EU-a, uspostavljajući test postupovne autonomije, sve više preispitivao nacionalna postupovna pravila u svjetlu zahtjeva učinkovitosti i ekvivalencije. Potvrđujući da su postupovna nacionalna pravila relevantna tek kada se koriste za provedbu materijalnog prava EU-a te su stoga njegov sporedni element, Sud EU-a ipak ističe da prvenstvo prava EU-a ne zahtijeva da se ona nadjačaju u svim okolnostima, posebice ne u slučajevima u kojima pojedina nacionalna postupovna pravila pružaju učinkovitu priliku za provedbu prava.²⁴ Međutim, u situacijama u kojima nacionalna pravila onemogućuju učinkovito ostvarivanje prava EU-a, država

17 Vidi više u: Halberstam, „Understanding National Remedies“, 128-158.

18 Pojedini autori spore da je uopće riječ o načelu koje je razvio Sud EU-a, već da je samo riječ o određenoj pravnoj stvarnosti u kojoj su države članice *de facto* koristile svoja postupovna pravila bez izričite obveze da to čine. V. Nina Pórtorak, *European Union Rights in National Courts* (Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2015.), 33.

19 Michal, Bobek, „Why There is no Principle of ‘Procedural Autonomy’ of the Member States“, u: *The European Court Of Justice And Autonomy of The Member States*, ur. Bruno de Witte i Hans-Wolfgang Micklitz (Intersentia, 2011.), 305-322.

20 Sacha Prechal, „Community Law in National Courts: The Lessons from Van Schijndel“, *Common Market Law Review* 35, br. 3 (1998): 681-706.

21 Prechal, „Community Law in National Courts“, 685.

22 Bobek, „Why there is no Principle“, 320.

23 U tom su se razdoblju države članice pozivale na načelo postupovne autonomije najčešće kako bi opravdale i zaštitile svoje izbore u pogledu postupovnih pravila u različitim područjima. Vidi u: presuda od 29. travnja 1999., *Giola protiv Land Vorarlberg*, C- 224/97, EU:C:1999:212, t. 24. ili presuda od 18. rujna 2003., *Peter Pflücke v Bundesanstalt für Arbeit*, C-125/01, EU:C:2003:477, t. 24.

24 Presuda od 7. rujna 2006., *Christiano Marrosa and Gianluca Sardino v Azienda Ospedaliera*, C-53/04, EU:C:2006:517, t. 56.

članica ne može se pozvati na nacionalnu postupovnu autonomiju kako bi izbjegla potrebu osiguranja učinkovitosti.

U posljednje vrijeme Sud EU-a najčešće koristi načelo postupovne autonomije kao instrument zaštite pojedinačnih prava, povezujući ga s načelom učinkovite sudske zaštite te ispitujući usklađenost postupovnih pravila kroz njegovu prizmu.²⁵ Načelo učinkovite sudske zaštite jedno je od temeljnih načela pravnog poretka EU-a te zahtijeva da svatko čija su prava izvedena iz prava EU-a povrijeđena ima pravo na pristup sudu radi priznanja ili provedbe svojih prava. To se načelo razvilo iz općeg načela u temeljno pravo, priznato čl. 47. Povelje te zajamčeno čl. 19. Ugovora o Europskoj uniji (u daljnjem tekstu: UEU).²⁶ U novije je vrijeme ono steklo širu ustavnu ulogu, osobito povezivanjem s vladavinom prava iz čl. 2. UEU-a.²⁷ Specifičnost je načela u tome što ono istovremeno osigurava zaštitu prava koja subjekti izvode iz prava EU-a i kontrolira izvršavanje ovlasti javnih tijela. U sudskoj je praksi navedeno načelo osnaženo presudom u predmetu *Unibet Ltd protiv Justitiekanslern*²⁸ iz 2007. godine, kojom je pokrenut niz međusobno povezanih tema vezanih uz provedbu prava Europske zajednice putem nacionalnih postupovnih odredbi.²⁹ Osim što se bavio načelima ekvivalencije, učinkovitosti te odgovornosti države za kršenje prava Europske zajednice,³⁰ od Suda EU-a se tražilo da ispita načelo učinkovite sudske zaštite. Zbog svojih činjeničnih i pravnih okolnosti, predmet *Unibet* bio je izvrsna prilika da Sud EU-a provede složenu sintezu sudske prakse vezane uz pravo na učinkovitu sudsku zaštitu. Potvrđujući svoja ranija stajališta u pogledu nacionalne postupovne autonomije, Sud EU-a je i u tom slučaju ponovno potvrdio načelo nacionalne postupovne autonomije i načelo „nema novih pravnih lijekova“, ali pod uvjetom da postojeća nacionalna postupovna pravila i pravni lijekovi ispunjavaju zahtjeve ekvivalencije i učinkovitosti, sugerirajući da u nedostatku mjera usklađivanja, države članice imaju diskrecijsko pravo usvojiti vlastita pravila o postupku i pravnim lijekovima. U slučajevima u kojima nacionalna postupovna pravila i pravni lijekovi imaju diskriminirajući učinak u odnosu na prava

25 V. Andrea Biondi i Ravi Mehta, „EU Procedural Law“, u: *A Companion to European Union Law and International Law*, ur. Dennis Patterson i Anna Södersten (Wiley-Blackwell, 2016.), 155-165.

26 „Države članice osiguravaju pravne lijekove dostatne za osiguranje učinkovite pravne zaštite u područjima obuhvaćenima pravom Unije.“

27 „Unija se temelji na vrijednostima poštovanja ljudskog dostojanstva, slobode, demokracije, jednakosti, vladavine prava i poštovanja ljudskih prava, uključujući i prava pripadnika manjina.“ V. Sacha Prechal, „Article 19 TEU and National Courts: A New Role for the Principle of Effective Judicial Protection?“, u: *Article 47 of the EU Charter and Effective Judicial Protection, Volume 1: The Court of Justice's Perspective*, ur. Matteo Bonelli, Mariolina Eliantonio i Giulia Gentile (Hart Publishing, 2022.), 11.

28 Presuda Suda (Veliko vijeće) od 13. ožujka 2007., *Unibet (London) Ltd and Unibet (International) Ltd v Justitiekanslern*, C-432/05, EU:C:2007:163.

29 Vidi više u: Maciej Taborowski, „Case C-432/05 Unibet – Some Practical Remarks on Effective Judicial Protection“, *Columbia Journal of European Law* 14, br. 3 (2008): 621.

30 Načelo odgovornosti države za kršenje prava EU-a utemeljeno je presudom *Francovich*. V. presuda od 19. studenoga 1991., *Andrea Francovich i Danila Bonifaci i dr. protiv Italije*, spojeni predmeti C-6/90 i C-9/90, EU:C:1991:428.

EU-a, odnosno u kojima nacionalna prava čine pretjerano teškim ili nemogućim ostvarivanje prava dodijeljenih pravom EU-a, dolazi do djelovanja prava EU-a i osiguravanja novih pravnih lijekova. Stajalište Suda EU-a o mogućnosti uvođenja novih pravnih lijekova dodatno je razrađen u presudi *Impact*³¹, u kojoj se Sud EU-a pozvao na načelo učinkovite sudske zaštite koje proizlazi iz čl. 6.³² i čl. 13.³³ Europske konvencije o ljudskim pravima (u daljnjem tekstu: EKLJP), kao i ustavnih tradicija država članica, kao pravnu osnovu za potencijalno uvođenje pravnih sredstava na temelju prava EU-a.

2.2. Zahtjevi načela učinkovitosti i ekvivalencije

2.2.1. Načelo ekvivalencije

Načelo ekvivalencije osigurava nediskriminaciju u procesnom pravu te jamči da prava koja proizlaze iz nacionalnog prava i prava EU-a uživaju jednaku razinu postupovnih jamstava. Cilj primjene tog načela jest osigurati da zahtjevi utemeljeni na nacionalnom pravu i oni utemeljeni na pravu EU-a podliježu istim pravilima o pravnim lijekovima i postupcima, uslijed kojih izostaje bilo kakvo „natjecanje“ u učinkovitoj provedbi.

Analiza usklađenosti s tim načelom uključuje usporedbu zahtjeva temeljenih na kršenju prava EU-a i nacionalnog prava, kao i provjeru jesu li takvi zahtjevi jednako tretirani prema nacionalnim pravilima. Sud EU-a pri tome naglašava važnost svrhe i karakteristika zahtjeva, a ne isključivo njegove forme. Načelo ekvivalencije ne znači nužno primjenu najpovoljnijih pravila na sve vrste zahtjeva, nego samo osigurava jednako postupanje u sličnim slučajevima. Svrha zahtjeva određena je njegovim ciljem (npr. naknada, sudska zabrana itd.) te vrstom norme čijim je kršenjem taj zahtjev nastao. Bitni zahtjevi mogu uključivati, među ostalim, rokove za podnošenje tužbe ili kao preduvjet iscrpljivanja drugih pravnih sredstava.³⁴

Sudska praksa u pogledu utvrđivanja načela ekvivalencije pokazuje restriktivan pristup Suda EU-a, naglašavajući važnost materijalne usporedivosti zahtjeva. U kontekstu načela ekvivalencije Sud EU-a donio je brojne presude u različitim područjima djelovanja, uključujući javnu nabavu³⁵, naknade štete protiv države zbog

31 Presuda od 15. travnja 2008., *Impact protiv Minister for Agriculture and Food and Others*, C-268/06, EU:C:2008:223.

32 „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“, (prema čl. 6. st. 1. EKLJP-a).

33 „Svatko čija su prava i slobode koje su priznate u ovoj Konvenciji povrijeđene ima pravo na djelotvorna pravna sredstva pred domaćim državnim tijelom čak i u slučaju kada su povredu počinile osobe koje su djelovale u službenom svojstvu“, (prema čl. 13. EKLJP-a).

34 Presuda od 15. travnja 2010., *Barth protiv Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung*, C-542/08, EU:C:2010:193.

35 Presuda od 6. listopada 2015., *Orizzonte protiv Azienda Pubblica di Servizi alla persona San Valentino*, C-61/14, EU:C:2015:655. Vidi više: Jasper Krommendijk, „Is There Light on the Horizon? The Distinction between ‘Rewe Effectiveness’ and the Principle of Effective Judicial Protection in Article 47 of the Charter After Orizzonte“, *Common Market Law Review* 53

povrede prava EU-a, porezno pravo³⁶, opća procesna prava i pravila postupka.³⁷

Radi provjere ispunjenja zahtjeva za ekvivalentnošću, načelo propisuje dvostupanjski test u kojem se prvo mora identificirati valjani komparator, a zatim utvrditi ispunjava li započeta usporedba kriterij veće povoljnosti, odnosno jesu li postupci temeljeni na isključivo nacionalnom pravu povoljniji od postupaka temeljenih na pravu EU-a. Presuda u predmetu *Transportes Urbanos*³⁸ ilustrira u kakvim činjeničnim okolnostima Sud EU-a utvrđuje povredu načela ekvivalencije. Propisivanjem strožih uvjeta za iscrpljivanje pravnih sredstava prije podnošenja zahtjeva za naknadu štete od države, nakon kršenja prava EU-a, nije poštovalo zahtjeve načela ekvivalencije u mjeri u kojoj slični zahtjevi za naknadu štete temeljeni na kršenju nacionalnog prava nisu bili podložni istim preduvjetima.³⁹ Sličan je zaključak Sud EU-a iznio i u presudi *Deville*⁴⁰, u kojoj je utvrdio kršenje načela ekvivalencije. Sud je odredbe francuskog poreza na motorna vozila proglasio protivnim pravu EU-a zbog toga što su odredbe predviđale da pojedinci mogu dobiti povrat nepropisno plaćenog poreza, ali su istovremeno, skratile rok za podnošenje zahtjeva i time smanjile mogućnosti povrata poreza, čime je zahtjev temeljen na odredbama Europske zajednice bio tretiran na manje povoljan način od nacionalnih zahtjeva.⁴¹

Istodobno u porezno-kaznenom predmetu *Scialdone*, u kojem je Sud EU-a uspoređivao povredu obveze plaćanja poreza po odbitku u vezi s porezom na dohodak i povredom obveze plaćanja poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV), neusklađenost s načelom ekvivalencije nije utvrđena. Sud EU-a je istaknuo da Direktiva o PDV-u⁴² ne usklađuje sankcije primjenjive u području PDV-a, jer je to područje načelno u nadležnosti država članica. Države članice moraju voditi računa o tome da se povrede prava EU-a, uključujući usklađena pravila iz Direktive o PDV-u, sankcioniraju u materijalnim i postupovnim uvjetima koji su analogni onima koji se primjenjuju na povrede nacionalnog prava slične naravi i važnosti, a koji čine u svakom slučaju sankciju učinkovitom, razmjernom i odvraćajućom.⁴³ Odgovarajući na pitanje može li se neplaćanje poreza po odbitku u vezi s porezom

(2016): 1395-1418.

36 Presuda od 2. svibnja 2018., *Kazneni postupak protiv Mauro Scialdone*, C-574/15, EU:C:2018:295.

37 Presuda od 1. prosinca 1998., *B.S. Levez protiv T.H. Jennings (Harlow Pools) Ltd.*, C-326/9, EU:C:1998:577.

38 Presuda od 26. siječnja 2010., *Transportes Urbanos y Servicios Generales SAL v. Administración del Estado*, C-118/08, EU:C:2010:39.

39 Više vidi u: José Martín y Pérez de Nanclares, „Case C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales SAL, Administración del Estad, Judgment of the Court of Justice (Grand Chamber) of 26 January 2010“, *Common Market Law Review* 6 (2010): 1847-1860.

40 Presuda od 29. lipnja 1988., *C. Deville protiv Administration des impôts*, C- 240/87, EU:C:1988:349.

41 Vidi više u: Jan Hendrik Jans, Sacha Prechal i Rob J. G. M. Widdershoven, *Europeanisation of Public Law* (Groningen: Europa Law Publishing, 2007.), 46-47.

42 Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., 1-118.

43 *Scialdone*, C-574/15, t. 28.

na dohodak smatrati povredom nacionalnog prava slične prirode i važnosti poput neplaćanja prijavljenog PDV-a, Sud EU-a ističe da se unatoč nekim zajedničkim karakteristikama⁴⁴ obje vrste neplaćanja razlikuju po svojim sastavnim elementima i prema teškoćama u njihovom otkrivanju.⁴⁵ Kada se dvije kategorije povreda razlikuju po okolnostima koje se odnose na njihove bitne elemente, ali i na veću ili manju mogućnost njihova otkrivanja, takve razlike osobito podrazumijevaju da dotična država članica nije obvezna propisati istovjetan režim za te dvije kategorije.⁴⁶ Navedene razlike opravdavaju različito postupanje talijanskog zakonodavca.⁴⁷

2.2.2. Načelo učinkovitosti

Načelo učinkovitosti drugo je načelo nacionalne postupovne autonomije država članica, koje za cilj ima osigurati da nacionalna postupovna pravila ne otežavaju ili čine praktički nemogućim ostvarivanje prava EU-a. Za razliku od načela ekvivalencije, koje štiti osobitosti nacionalnih postupaka, načelo učinkovitosti koristi se kako bi se potaknula učinkovitost prava EUa na nacionalnoj razini. U odnosu na načelo ekvivalencije, načelo učinkovitosti ima prvenstvo, uslijed čega primjena ekvivalentnih pravila u nacionalnom pravu i pravu EU-a neće biti dozvoljena ako su ta pravila u suprotnosti s učinkovitošću.⁴⁸ Već je presudom u predmetu *Simmenthal*⁴⁹ Sud EU-a stavio veliki naglasak na zahtjev učinkovitosti te se može tvrditi da je

44 „(...) obilježava neispunjavanje obveze plaćanja prijavljenog poreza u zakonom propisanim rokovima. Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje također proizlazi da je talijanski zakonodavac kriminalizacijom takvog ponašanja htio postići isti cilj, to jest osigurati da se u državnu riznicu pravodobno uplate porezi i da se, dakle, očuva sav prihod od poreza“, *Scialdone*, C-574/15, t. 56.

45 „Dok prva povreda proizlazi iz ponašanje poreznih obveznika u sustavu PDV-a, druga se ne odnosi na djelovanja poreznih obveznika u sustavu poreza na dohodak, nego na treće osobe koje moraju platiti poreze po odbitku koji se na njih odnose. (...) u talijanskom poreznom pravu takva treća osoba platitelj, pri plaćanju tog poreza po odbitku u vezi s dohotkom osoba poreznih obveznika, potonjima predaje dokument pod nazivom „potvrda“, kojim se tim osobama omogućuje da poreznoj upravi dokažu da su navedeni odbici izvršeni i da su stoga platili dugovani porez, i to čak i ako nakon toga treća osoba platitelj taj iznos ne uplati u državnu riznicu. U tim okolnostima zbog izdavanja te potvrde može biti teže otkriti propust treće osobe platitelja da poreznoj upravi uplati porez po odbitku nego propust plaćanja prijavljenog PDV-a“, *Scialdone*, C-574/15, t. 58.

46 Kada se dvije kategorije povreda razlikuju po okolnostima koje se odnose na njihove bitne elemente, ali i na veću ili manju mogućnost njihova otkrivanja, te razlike osobito podrazumijevaju da dotična država članica nije obvezna propisati istovjetan režim za te dvije kategorije, *Scialdone*, C-574/15, t. 59. Presuda od 25. veljače 1988., *Drexl*, C 299/86, EU:C:1988:103, t. 22.

47 Više o ograničenju ovlasti država članica u području provođenja (kaznenih) sankcija za kršenje prava EU-a s posebnim naglaskom na zaštitu financijskih interesa EU-a vidi u: Monika Szwarc, „Enforcement of EU Law: Effectiveness and Fundamental Rights as Limits to the *Ius Puniendi* Exercised by Member States in Fiscal (Criminal) Proceedings“, *Białostockie Studia Prawnicze* 28, br. 4 (2023): 53-68.

48 Widdershoven, „National Procedural Autonomy“, 10.

49 Presuda od 9. ožujka 1978., *Amministrazione delle Finanze dello Stato v Simmenthal SpA.*, C-106/77, EU:C:1978:49, t. 22.-24.

navedeno načelo doista uvelike nadmašilo poštivanje cjelokupnog pojma postupovne autonomije. Nacionalni sud dužan je staviti po strani nacionalno pravo i time ga ne primjeniti na činjenice slučaja, gdje je to pravo nespojivo s pravom EU-a, bez potrebe čekanja da ga nacionalni zakonodavac prepozna kao nespojivo, kako bi se dala potpuna učinkovitost pravu EU-a.

Kao i u pogledu pojma nacionalne postupovne autonomije, i u pogledu prirode i opsega djelovanja ovog načela postoje različita mišljenja. Tehnika koju Sud EU-a koristi za izražavanje načela učinkovitosti dosta govori o njegovoj prirodi. Umjesto utvrđivanja pozitivne dužnosti (provedba prava EU-a mora biti uređena učinkovitim nacionalnim postupovnim pravilima), Sud EU-a koristi negativnu formulaciju dužnosti, propisujući da postupovna pravila ne smiju provedbu prava EU-a učiniti nemogućom u praksi.⁵⁰ Navedena tehnika utvrđenja jasno razlikuje djelovanje dvaju načela nacionalne postupovne autonomije. Dok je načelo ekvivalencije ustupljivo postupovnim prerogativima država članica time što zahtijeva samo proširenje zaštite koja već postoji, načelo učinkovitosti je ustupljivo po načinu na koji je formulirano, tj. kao negativni zahtjev s izuzetno niskim pragom.

U pogledu načela učinkovitosti, Sud EU-a primjenjuje dva različita testa. Primarno je koristio samo tzv. izravni test učinkovitosti, kojim se ispituje čine li nacionalna postupovna pravila ostvarivanje prava EU-a nemogućim ili izrazito otežanim. Taj je test predstavljao uobičajeni pristup sve do uvođenja testa postupovnog pravila razumne procjene (engl. *rule of reason test*) 1995. godine, premda se i danas, iako rjeđe, još uvijek primjenjuje. U većini slučajeva izravni test učinkovitosti ne dovodi do izmjene ili diskvalifikacije dotičnih postupovnih pravila. Iznimke u pravilu su često presude u pogledu nacionalnih pravila o teretu dokazivanja, kao što su presude *San Giorgio*⁵¹, *Boiron*⁵², odnosno *Unitrading*⁵³. Danas standardni test kojim Sud EU-a ispituje usklađenost postupovnih pravila s načelom učinkovitosti predstavlja test pravila razumne procjene. Iako se procjena Suda EU-a i ovdje svodi na pitanje može li se određena postupovna odredba razumno opravdati spomenutim načelima, za razliku od izravnog testa, test pravila razumne procjene traži šire preispitivanje uloge nacionalne odredbe u postupku, njezin napredak i njezine posebne značajke, promatrane u cjelini i u kontekstu osnovnih načela domaćeg pravosudnog sustava, kao što su prava obrane, načelo pravne sigurnosti i pravilno vođenje postupka. Iako korišten već u presudi u predmetu *Rewe*, ovaj je pristup svoju cjelovitu potvrdu ostvario presudama u predmetima *Peterbroeck* i *Van Schijndel*.

50 U praksi Suda EU-a javljale su se različite formulacije: nemogućim u praksi (u presudama *Rewe* i *Comet*), praktički nemogućim (prvi put u presudi *Jeunehomme*, C-77/88), izrazito teškim (prvi put u presudi *San Giorgio*, C-199/82) do virtualno nemogućim (prvi put u presudi spojenih predmeta *Deutsche Milchkontor*, C-205-215).

51 Presuda od 9. studenoga 1983., *Državna financijska uprava protiv SpA San Giorgio*, C-199/82, EU:C:1983:318.

52 Presuda od 7. rujna 2006., *Laboratoires Boiron SA v Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (Urssaf) de Lyon*, C-526/04, EU:C:2006:528.

53 Presuda od 23. listopada 2014., *Unitrading Ltd v Staatssecretaris van Financiën*, C-437/13, EU:C:2014:2318.

Usklađivanjem s načelom učinkovitosti Sud EU-a uspio je „ispraviti“ brojna nacionalna postupovna pravila u različitim područjima djelovanja. Tako je u predmetu *Banca Antoniana Popolare Veneta*⁵⁴ Sud EU-a nametnuo pozitivnu obvezu nacionalnim sudovima, konstatirajući da zahtjev učinkovite mogućnosti traženja povrata PDV-a nije zadovoljen prema načelu učinkovitosti kada primjena postupovnih pravila ima učinak potpunog lišavanja poreznog obveznika prava na povrat nedospjelog PDV-a od poreznog tijela. Sud EU-a je nametnuo obvezu tumačenja spornih nacionalnih odredbi u smislu da se pravo na povrat PDV-a mora sačuvati i da se ne može poništiti primjenom nacionalnih odredbi o rokovima. Sud EU-a u propitivanju može otići i korak dalje, poništavajući nacionalno zakonodavstvo, odnosno može koristiti učinkovitost za uravnoteženje učinkovite provedbe pojedinačnih prava koja proizlaze iz nacionalnih postupovnih sustava s ciljem osiguravanja prevladavanja prvoga.⁵⁵

3. MEĐUDJELOVANJE NACIONALNE POSTUPOVNE AUTONOMIJE I UČINKOVITE SUDSKE ZAŠTITE TE ČL. 47. POVELJE

Učinkovita sudska zaštita smatra se kamenom temeljcem pravnog poretka EU-a. Prvi je put spomenuta u presudi *Johnston*⁵⁶, a potom i u presudi *Heylens*⁵⁷, gdje je zajedno s Rewe načelima funkcionirala kao ograničenje nacionalne postupovne autonomije.⁵⁸ Primarno se učinkovita sudska zaštita javila kao nepisano opće načelo, razvijeno i konstruirano na temeljima čl. 6. i 13. EKLJP-a.⁵⁹ Stupanjem na snagu Lisabonskog ugovora, načelo je kodificirano čl. 19. UEU-a i čl. 47. Povelje te je time steklo status općeg načela i dijela primarnog prava EU-a. Ustavna konsolidacija tog načela putem navedenih odredbi, kao i njegova primjena od Suda EU-a i nacionalnih sudova, pridonijeli su transformaciji učinkovite sudske zaštite iz postupovne norme u strukturalno jamstvo s jasnim sadržajem,⁶⁰ čija ustavna dimenzija pritom postaje

54 Presuda od 15. prosinca 2011., *Banca Antoniana Popolare Veneta SpA v Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate*, C-427/10, EU:C:2011:844.

55 *Banca Antoniana Popolare Veneta*, C-427/10, t. 42.

56 Presuda od 15. svibnja 1986., *Marguerite Johnston protiv Chief Constable of the Royal Ulster Constabulary*, C222/84, EU:C:1986:206.

57 Presuda od 15. listopada 1987., *Union nationale des entraîneurs et cadres techniques professionnels du football (Unectef) v Georges Heylens and others*, C-222/86, EU:C:1987:442.

58 Odnos navedenih načela nikada nije u potpunosti definiran, posebice u pogledu kontekstu načela učinkovitosti. Vidi više u: Sasha Prechal i Rob Widdershoven, „Redefining the Relationship between “Rewe-effectiveness” and Effective Judicial Protection“, *Review of European Administrative Law* 31, br. 4 (2011).

59 Sadržaj navedenih načela nije identičan i čl. 47. Povelje uvelike nadmašuje članke EKLJP. Vidi više u: Daniel Shelton, „Article 47“, u: *The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary*, ur. Steve Peers, Tamara K. Hervey, Jeff Kenner i Angela Ward (Bloomsbury Publishing 2021.), 1245-1384.

60 Matteo Bonelli, „Effective Judicial Protection in EU Law: an Evolving Principle of a Constitutional Nature“, *Review of European Administrative Law* 12 (2019): 35; Prechal i Widdershoven, „Redefining the Relationship“, 31.

sve značajnija, povezujući odnos između učinkovite sudske zaštite s vrijednošću vladavine prava, potvrđene u čl. 2. UEU-a.⁶¹ Djelovanje načela učinkovite sudske zaštite naslanja se na već postojeća ograničenja nacionalne postupovne autonomije, u vidu zahtjeva učinkovitosti i ekvivalencije, potvrđujući postojeća ograničenja, ali i uvodeći neka nova.

Na temelju čl. 51. st. 1. Povelje, kako ga je protumačio Sud EU-a u predmetu *Åkerberg Fransson*⁶², čl. 47. Povelje primjenjuje se na nacionalnu sudsku zaštitu u svim slučajevima unutar područja primjene prava EU-a.⁶³ Taj članak predstavlja središnji element sustava temeljnih prava u vezi s upravljanjem pravdom koji nudi pravnu osnovu za izdvajanje ključnih elemenata shvaćanja pravde u EU-u, kao što su pravo na obranu, načela zakonitosti i proporcionalnosti kazni i dr. Sve navedeno, iako u različitim stupnjevima, predstavlja emancipaciju prava na djelotvoran pravni lijek i pravično suđenje.⁶⁴

Primjena načela učinkovite sudske zaštite putem čl. 47. Povelje javlja se u nekoliko oblika. Do primjene prvenstveno dolazi u kontekstu nacionalnog zakonodavstva kojim se prenosi ili provodi relevantno pravo EU-a, pri čemu se pozivanjem na čl. 47. Povelje neizravno ispituje valjanost odredbi nacionalnog zakonodavstva ili sudske prakse s temeljnim zahtjevima sudske zaštite. Zapravo je riječ o formulaciji u kojoj se postupovne odredbe razmatraju u svjetlu načela učinkovite zaštite, pri čemu čl. 47. Povelje može usmjeravati tumačenje, pojašnjavati i osnaživati konkretne postupovne odredbe ili popunjavati pravne praznine. Takvim djelovanjem čl. 47. Povelje osigurava minimalne standarde učinkovite sudske zaštite. Za razliku od Rewe načela, koja djeluju isključivo u izostanku nacionalnih postupovnih pravila, do primjene učinkovite sudske zaštite može doći i kada države članice, prilikom usvajanja određenog zakonodavstva poput čl. 273. Direktive o PDV-u⁶⁵, imaju određenu diskreciju u formuliranju nacionalnog pravila. Tumačenjem takvih odredbi Sud EU-a može takvu diskreciju smanjiti, posljedično smanjujući i postupovnu autonomiju država članica.⁶⁶

Osim postupaka, važnu dimenziju čl. 47. Povelje čini i briga o pravnim

61 Matteo Bonelli, „Article 47 and the (Procedural) Autonomy of the Member States“, u: *Article 47 of the EU Charter and Effective Judicial Protection, Volume 1: The Court of Justice's Perspective*, ur. Matteo Bonelli, Mariolina Eliantonio i Giulia Gentile (Bloomsbury Publishing, 2022.), 84.

62 Presuda od 26. veljače 2013., *Åklagaren protiv Hans Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:280.

63 Presuda u predmetu *Åkerberg Fransson* označava prekretnicu u shvaćanju opsega primjene Povelje i zajedno s presudom u predmetu *Meloni* predstavlja značajan napredak u tumačenju općih odredbi Povelje od Suda EU-a. V. više u: Emily Hancox, „The Meaning of „Implementing“ EU Law under Article 51(1) of the Charter: *Åkerberg Fransson*“, *Common Market Law Review* 50, br. 5 (2013): 1411-1431.

64 Matteo Bonelli, Mariolina Eliantonio i Giulia Gentile, „Conclusion“, u: *Article 47 of the EU Charter and Effective Judicial Protection, Volume 1: The Court of Justice's Perspective*, ur. Matteo Bonelli, Mariolina Eliantonio i Giulia Gentile (Bloomsbury Publishing, 2022.), 274.

65 „(...) države članice mogu uvesti i druge obveze za koje smatraju da osiguravaju ispravnu naplatu PDV-a i sprječavaju utaju.“

66 Bonelli, „Article 47“, 86.

lijekovima. Već iz same formulacije tog načela proizlazi da se naglasak stavlja na djelotvornost pravnih lijekova. Iako je Sud EU-a učestalo, još od presude u predmetu *Rewe*, tvrdio da pravo EU-a ne zahtijeva stvaranje novih pravnih procedura ili pravnih lijekova kojima bi se dao puni učinak pravu EU-a, trend sudske prakse koji je započeo još od presuda u predmetima *Factortame* i *Unibet*, u kojima učinkovita sudska zaštita ima ključnu ulogu, a taj je trend potvrđen i kasnijim presudama u predmetima *Berloiz*⁶⁷ i *État luxembourgeois protiv B i dr.*⁶⁸, koje su se odnosile na primjenu odredbi Direktive o administrativnoj suradnji u području oporezivanja (u daljnjem tekstu: DAC)⁶⁹ i zahtjev za informacijama o poreznom obvezniku.

Nakon što je utvrdio primjenjivost Povelje, Sud EU-a je presudio da, kako bi se osigurala usklađenost s čl. 47. Povelje, zahtjev za informacijama mora biti podložan potpunoj sudskoj reviziji, odnosno da nacionalni sud mora biti u mogućnosti kontrolirati je li ispunjen prag „predvidljive relevantnosti“⁷⁰ u trenutku kada nacionalno tijelo izdaje zahtjev za informacijama. Presuda Suda EU-a temeljila je svoje obrazloženje na čl. 47. st. 2. Povelje i pravu svakoga na saslušanje pred neovisnim i nepristranim sudom.⁷¹ Poštivanje tog prava zahtijeva, prema mišljenju Suda EU-a, da odluka upravnog tijela koje samo po sebi ne zadovoljava uvjete neovisnosti i nepristranosti bude podložna naknadnoj kontroli sudskog tijela koje mora, posebno, imati nadležnost za razmatranje svih relevantnih pitanja (u ovom slučaju, kontrolu zakonitosti naloga za dostavu informacija). Stajalište izraženo u presudi *Berlioz* potvrđeno je i dodatno prošireno presudom u predmetu *Etat luxembourgeois*, u kojoj je Sud EU-a utvrdio da mora postojati mogućnost osporavanja naloga za dostavu informacija, čak i u slučajevima u kojima ne postoji kazna za administrativnu nesuradnju.⁷² Ta se presuda također odnosila na pitanja koja proizlaze iz provedbe DAC 1 u Luksemburgu, s tim da je ona proširila subjektivni opseg iz *Berloiza*, uključujući pored podnositelja zahtjeva i nositelja informacija, obuhvaćala je i poreznog obveznika na kojeg se odnose informacije, kao i treće strane na koje se to neizravno odnosi. Stoga je taj predmet predstavljao savršenu priliku za testiranje ograničenja čl. 47. Povelje u razmjeni informacija o poreznim obveznicima, kako u pogledu subjektivnog tako i objektivnog opsega odredbe.⁷³ Obje presude Suda EU-a utjecale su na način tumačenja i primjenu prava na djelotvoran pravni lijek iz

67 Presuda Suda (Veliko vijeće) od 16. svibnja 2017., *Berlioz Investment Fund S.A. protiv Directeur de l'administration des contributions directes*, C-682/15, EU:C:2017:373.

68 Presuda od 6. listopada 2020., *État luxembourgeois protiv B i dr.*, spojeni predmeti C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795.

69 Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ, SL L 64, 11.3.2011.

70 Vidi: Saturina Moreno Gonzales, „Transparency and Foreseeable Relevance in Exchange of Information Procedures“, u: *Exchange of Information in EU*, ur. Marina Serrat Romani, Jasepr Korving i Mariolina Eliantonio (Elgar Publishing, 2024.), 8-35.

71 *Berlioz*, C-682/15, t. 54.

72 *État luxembourgeois protiv B i dr.*, C-245/19 i C-246/19, t. 66.

73 Katerina Pantazatou, „Right to an Effective Remedy and a Fair Trial in Taxation“, u: *Article 47 of the EU Charter and Effective Judicial Protection, Volume 1: The Court of Justice's Perspective*, ur. Matteo Bonelli, Mariolina Eliantonio i Giulia Gentile (Bloomsbury Publishing, 2022.), 255.

čl. 47. Povelje, posebno kada je riječ o upravnim odlukama koje obvezuju porezne obveznike i druge treće strane na dostavu informacija koje bi mogle biti ocijenjene kao proizvoljne ili nerazmjerne.⁷⁴ Ne ostavljajući nacionalnim sudovima nikakav prostor za primjenu mogućeg strožeg standarda na temelju nacionalnog prava, Sud EU-a dodatno je dokinuo i nacionalnu postupovnu autonomiju.⁷⁵ U tom kontekstu, uz sve veći značaj čl. 47. Povelje u poreznim pitanjima, presuda Suda EU-a u predmetu *Ati-19* nastavlja taj trend te istovremeno otvara neka nova pitanja.

4. PRAVO NA DJELOTVORAN PRAVNI LIJEK (ČL. 47. ST. 1. POVELJE) U POREZNIM PREDMETIMA – OSVRT NA PRESUDU U PREDMETU ATI-19

Raspon postupovnih područja na koje se proteže načelo učinkovite sudske zaštite, a time i čl. 47. Povelje, vrlo je širok. Složenost tog članka koja se odnosi na dubinu i širinu navedenog članka, s obzirom na to da on obuhvaća različita prava (i opća načela prava), povezan je s drugim pravima utvrđenima u Povelji te se presijeca s raznim pitanjima koja spadaju u sveobuhvatni sustav sudske zaštite EU-a.⁷⁶ Zbog svoje „postupovne“ prirode, temeljno pravo na djelotvoran pravni lijek i pravično suđenje presijeca se s raznim pitanjima koja izlaze izvan okvira sustava zaštite temeljnih prava EU-a strogo govoreći, ali su unutar sveobuhvatnog okvira sustava sudske zaštite EU-a, koji obuhvaća sustav sudske kontrole i odnos između prava EU-a i režima pravnih lijekova i postupovnih režima država članica.⁷⁷ Sud EU-a iskoristio je taj potencijal čl. 47. Povelje (samostalno ili u kombinaciji s postupovnim pravilima EU-a) kako bi pojačao zaštitu koju nudi materijalno pravo EU-a, ali i sekundarna pravila EU-a postupovne prirode.

Još od presude u predmetu *Johnston*, kojom je prvi put u sudskoj praksi proklamirano načelo učinkovite sudske zaštite, ali i kojom se ispitalo ograničenje osporavanja upravne mjere pred nacionalnim sudom, praksa Suda EU-a, u pogledu čl. 47. st. 1. Povelje, kada su porezni predmeti u pitanju, utjecala je na brojna pravila koja se tiču opsega i intenziteta kontrole nacionalnih sudova, zatim nacionalnih pravila o dokazima i teretu dokazivanja,⁷⁸ kao i pravnog zastupanja i pravne pomoći.⁷⁹ Iako

74 V. *Berlioz*, C-682/15, t. 86; presuda Suda (Veliko vijeće) od 5. prosinca 2023., u spojenim predmetima *Grand Duchy of Luxembourg and Others protiv Europske komisije*, C-451/21 P i C-454/21 P, EU:C:2023:948, t. 91.-95; Pantazatou, „Right to an Effective Remedy“, 261-262; Widdershoven, „National Procedural Autonomy“, 25.

75 Widdershoven, „National Procedural Autonomy“, 25.

76 Sacha Prechal, „The Court of Justice and Effective Judicial Protection: What Has the Charter Changed?“, u: *Fundamental Rights in International and European Law: Public and Private Law Perspectives*, ur. Christophe Paulussen et al. (Springer, 2015.), 143-160.

77 Angela Ward, „The Right to an Effective Remedy under the First Paragraph of Article 47 and Challenge to EU Measure“, u: *The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary*, ur. Steve Peers, Tamara Hervey, Jeff Kenner i Angela Ward (Oxford: Hart, 2014.), 1322-1338.

78 Presuda od 17. siječnja 2019., *Dzivev and Others*, C-310/16, EU:C:2019:30.

79 Presuda od 28. srpnja 2014., *Ordre des barreaux francophones et germanophone and Others*, C-543/14, EU:C:2016:605.

je stvarna primjenjivost Povelje utvrđena i u odnosu na prava poreznih obveznika (*Berlioz*), opseg zaštite koju nudi čl. 47. Povelje mogao bi mnogo toga dodati u pogledu prava poreznih obveznika ili trećih strana u sudskim postupcima.⁸⁰ Štoviše, zbog različite nadležnosti EU-a u pogledu neizravnog i izravnog oporezivanja, gdje prvi predstavlja potpuno uređeno područje, dok u drugom takvo uređenje izostaje, prostor za buduću primjenu čl. 47. Povelje postaje sve veće.

Sudska praksa u pogledu čl. 47. st. 1. Povelje i pravnih lijekova pokazuje da je pravo na djelotvoran pravni lijek dalo Sudu EU-a dodatni alat za jačanje provedbe prava EU-a na nacionalnim sudovima. Na temelju čl. 47. st. 1. Povelje Sud EU-a pokazao je veću spremnost nego ranije⁸¹ intervenirati u nacionalna postupovna pravila koja opstruiraju učinkovitu provedbu prava EU-a, kako u poreznim predmetima tako i mnogo šire.⁸²

Dodatni iskorak u pogledu poreznih predmeta napravljen je presudom u predmetu *Ati-19*. U zahtjevu za prethodnu odluku bugarskog Administrativnog suda u Blagoevgradu zatraženo je od Suda EU-a da odluči o diskrecijskoj ovlasti država članica u smislu sprječavanja sudske kontrole radnji izvršenja, s obzirom na Povelju EU-a. Zahtjev za prethodnu odluku odnosio se na tumačenje čl. 47. st. 1. Povelje u vezi s čl. 273. Direktive o PDV-u, pri čemu se tražilo pojašnjenje o tome dopušta li pravo EU-a nacionalnom zakonodavstvu koje ograničava sudsku kontrolu privremenih mjera izvršenja na puku procjenu ozbiljne štete.

U konkretnom slučaju bugarskom poreznom obvezniku porezna je uprava, zbog neizdavanja fiskalnih računa prilikom ostvarene prodaje, na neko vrijeme zapečatila prodajni objekt.⁸³ Riječ je bilo o mjeri koja je propisana nacionalnim

80 Dok se neizravni pravni lijek smatra učinkovitim pravnim lijekom za poreznog obveznika, nositelj informacija mora imati pristup izravnom pravnom lijeku kako bi se ispunili zahtjevi čl. 47. Povelje. Razlikujući element između ta dva jest taj što nositelj informacija riskira kažnjavanje u slučaju neotkrivanja informacija, dok porezni obveznik preuzima isti rizik tek u kasnijoj fazi kada primi prilagodbu poreza na temelju dotične informacije. Tako u: Pantazatou, „Right to An Effective Remedy“, 258-260.

81 Kada je riječ o Rewe načelu učinkovitosti i pravnim lijekovima, Sud EU-a tradicionalno je bio sklon oprezu. Iako je bilo slučajeva u kojima je načelo učinkovitosti uspješno primijenjeno kako bi se osporilo nepostojanje (ili nedostupnost) pravnog lijeka, općenito se smatralo iznimnim da načelo učinkovitosti znači da nacionalni sud mora naložiti pravni lijek koji obično postoji u domaćem pravu (privremena mjera) i ne primijeniti nacionalno pravilo koje isključuje dostupnost tog pravnog lijeka u određenim slučajevima (protiv Krune). V. presuda od 19. lipnja 1990., *The Queen v. Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd and Others*, C-213/89, EU:C:1990:257, t. 20.-23.

82 V. presuda od 25. studenoga 2010., *Günter Fuß v Stadt Halle*, C-429/09, EU:C:2010:717; presuda Suda (Veliko vijeće) od 17. travnja 2018., *Vera Egenberger protiv Evangelisches Werk für Diakonie und Entwicklung eV*, C-414/16, EU:C:2018:257 – u pogledu radnog prava i jednakih uvjeta zapošljavanja; presuda Suda (Veliko vijeće) od 15. travnja 2021., *Diskriminierungsombudsmannen protiv Braathens Regional Aviation AB*, C-30/19, EU:C:2021:269 – u pogledu diskriminacije.

83 „Prisilna upravna mjera pečačenja poslovnog prostora u trajanju do najviše 30 dana, neovisno o predviđenim novčanim kaznama ili novčanim sankcijama, primjenjuje se na osobu koja propusti (a) izdati odgovarajući dokument o prodaji u skladu s čl. 118. Zakona o PDV-u.“ *Zakon za danak vrhu dobavenata stojnost* [Zakon o porezu na dodanu vrijednost], Državni

zakonodavstvom i koja se koristila u konkretnim situacijama. Prilikom donošenja mjere pečačenja odobreno je njezino privremeno izvršenje. Prema bugarskom zakonu, moguće je zatražiti od suda obustavu izvršenja takve mjere, ali isključivo pod uvjetom ako bi mjera „vjerojatno uzrokovala podnositelju zahtjeva ozbiljnu ili teško popravljivu štetu“.⁸⁴ Riječ je o formulaciji koja se u pogledu privremenih mjera može naći u brojnim nacionalnim zakonodavstvima koja su usvojila taj institut.⁸⁵ Pitanje pečačenja poslovnog prostora Sud EU-a već je ranije razmatrao u sličnom bugarskom predmetu *MV-98*⁸⁶, no tada se osvrnuo samo na tumačenje čl. 273. Direktive o PDV-u i čl. 50. Povelje kako bi ocijenio primjenu načela *ne bis in idem* u odnosu na kombinaciju novčane sankcije i mjere pečačenja poslovnog prostora.⁸⁷ Treće pitanje u konkretnom predmetu, koje se odnosilo na odnos čl. 273. Direktive o PDV-u i čl. 47. st. 1. Povelje, nije razmotrio, čime zapravo presuda u predmetu *Ati-19* predstavlja nadogradnju postojeće sudske prakse u pogledu primjene čl. 47. Povelje u poreznim predmetima.

Sud EU-a potvrdio je da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, prisilne upravne mjere koje izriču tijela nacionalne porezne uprave u području PDV-a, poput pečačenja poslovnog prostora u kojem su utvrđene povrede Zakona o PDV-u, čine provedbu čl. 2. i 273. Direktive o PDV-u, a time i prava EU-a.⁸⁸ Države članice obvezne su protiv nezakonitih djelovanja koja su usmjerena protiv financijskih interesa EU-a poduzimati odvratajuće i učinkovite mjere te, posebno radi suzbijanja prijevara, primjenjivati iste mjere koje poduzimaju radi suzbijanja prijevara koje su usmjerene protiv njihovih vlastitih financijskih interesa.⁸⁹ Istodobno, mjere donesene na temelju čl. 273. Direktive o PDV-u države članice ne smiju prekoračiti ono što je nužno za postizanje ciljeva tog članka i ne smiju dovesti u pitanje neutralnost PDV-a ili ugroziti temeljna prava priznata Poveljom, među kojima se osobito ističe sloboda poduzetništva.⁹⁰

glasnik, br. 63 od 4. kolovoza 2006. (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u).

84 Čl. 60. *Administrativno procesualan kodeks* [Zakonik o upravnom sporu], Državni glasnik, br. 30 od 11. travnja 2006. (u daljnjem tekstu: APK).

85 Hrvatska je institut privremene mjere uvela izmjenama Zakona o upravnom sporu iz 2010. kao jedan od koraka usklađivanja hrvatskog zakonodavstva sa zahtjevima *acquisa*. Slične formulacije nalaze se unutar instituta odgovnog učinka koji je propisan čl. 42. Zakona o upravnom sporu RH (Narodne novine, br. 36/24.). V. Zakon o upravnom sporu BiH (Službeni glasnik BiH, br. 19/02., s posljednjim izmjenama, br. 74/10.), čl. 23. Zakona o upravim sporovima Republike Srbije (Službeni glasnik RS, br. 111/09.). Vidi više u: Frane Staničić, „Učinak vođenja upravnog spora na izvršnost upravnih odluka: privremenih mjera i odgovni učinak tužbe“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 52, br. 1 (2015): 159-173; Dragan L. Milikov i Ratko S. Radošević, „Odložno dejstvo tužbe u upravnom sporu“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta Novi Sad* 58, br. 1 (2024): 1-26.

86 Presuda od 4. svibnja 2023., *MV-98*, C-97/21, EU:C:2023:371, t. 20.

87 Zbog načina na koje je sročeno prethodno pitanje u ovom predmetu, nije se odlučivalo o usklađenosti zajedničkog izricanja mjere pečačenja i novčane sankcije s pravom EU-a. V. *Ati-19*, t. 56.

88 *MV-98*, C-97/21, t. 34.

89 *Åkerberg Fransson*, C-617/10, t. 26.

90 Presuda od 26. listopada 2017., *BB construct*, C-534/16, EU:C:2017:820, t. 24. i 34.

Iako je mjera pečaćenja poslovnog prostora u konkretnom slučaju imala temelj u nacionalnim odredbama, prateća sudska praksa nije bila ujednačena kada je riječ o potrebi da se u svakom slučaju obrazloži postojanje javnog interesa kojim se opravdava privremeno izvršenje.⁹¹ Štoviše, postojanje javnog interesa se često pretpostavljao od strane bugarskih sudova. Nadalje, u skladu s bugarskim pravom, protiv mjera o privremenom izvršenju moguće je bilo podnijeti dvije vrste pravnih lijekova: tužbu protiv odluke kojom se odobrava privremeno izvršenje⁹² te zahtjev za odgodu privremenog izvršenja upravnog akta.⁹³ S obzirom na to da je u slučaju tužbe sam porezni obveznik nepravodobno podnio zahtjev, Sud EU-a ograničio je svoje ispitivanje usklađenosti na zahtjev za odgodu izvršenja i nacionalnu odredbu koja propisuje da se na tužiteljev zahtjev može odgoditi privremeno izvršenje akta odobreno pravomoćnom odlukom tijela, ako bi privremeno izvršenje moglo tužitelju prouzročiti tešku ili teško popravljivu štetu. Propisanim uvjetom „uzrokovanja teške ili teško popravljive štete“ sud koji treba izvršiti taj nadzor zbog postavljenih uvjeta nije ovlašten provoditi istragu o činjenicama na temelju kojih je takva odluka donesena, niti utvrđivati osnovanost uobičajenih razloga za podnošenje pravnog sredstva, već je u svojem djelovanju on ograničen isključivo na utvrđivanje teško popravljive štete.⁹⁴

Iako je stajalište Suda EU-a da sustav privremene pravne zaštite uspostavljen APK-om, razmatran u cjelini, ispunjava zahtjeve čl. 47. st. 1. Povelje jer se njime tužiteljima omogućuje podnošenja zahtjeva za odgodu akata koji se pobijaju, on istodobno upozorava da ako se odredbi pristupi zasebno onda je odgoda moguća isključivo pod uvjetom postojanja „teške ili teško popravljive štete“. Ukazujući na važnost odvagivanje interesa javne vlasti i interesa tužitelja koji ih zahtijeva, **što** je svojstveno donošenju mjera privremene pravne zaštite, Sud EU-a upozorava da se prevladavajući javni interes kojim se opravdava privremeno izvršenje mora procijeniti, s obzirom na to da zahtjev za mjeru privremene pravne zaštite adresata ne postoji samostalno, nego u odnosu na navedeni interes, te da on u ni u kojem slučaju nije bezuvjetan ni apsolutan i da ga treba, ovisno o slučaju, odvagnuti u odnosu na interes adresata mjere da se poštuju njegova prava i legitimni interesi.⁹⁵ Naglašavajući da se njegovim stajalištem ne nastoji dovesti u pitanje pravna pravila zajednička brojnim državama članicama, kojima se ograničavaju saznanja suda u okviru konkretnih postupovnih mehanizama, kao što su oni koji se odnose na donošenje mjera privremene pravne zaštite, Sud EU-a zaključuje da nadležni sud, prilikom donošenja odluke o osnovanosti odgode izvršenja, treba biti u mogućnosti ocijeniti druge potencijalno relevantne elemente koji, ako se na njih pozove osoba koja zahtijeva odgodu i ako ih nije potrebno sveobuhvatno ispitati (jer ih se ispituje u

91 Čl. 69. st. 2. APK-a.

92 Čl. 60. st. 5. APK-a.

93 Čl. 166. APK-a.

94 O izazovima kod utvrđivanja teško popravljive štete u praksi upravnih sudova u Hrvatskoj vidi u: Vlaho Bassegli Gozze i Kristina Senjak Krunić, „Upravnopravni institut odgovdnog učinka i privremene mjere – međusobni odnos“, u: *Zbornik radova 9. Savjetovanja Novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, ur. Ante Galić (Zagreb: Organizator, 2021.), 161-183.

95 *Ati-19*, t. 83.-84.

kasnijem postupku o zakonitosti akta), na prvi pogled sadržavaju nepravilnosti zbog kojih taj akt nije u skladu s pravom EU-a. U suprotnom, privremena pravna zaštita zajamčena čl. 47. Povelje ne bi bila djelotvorna, jer bi sud bio obvezan potvrditi osnovanost privremenog izvršenja akta kojim se izriče sankcija, a da pritom u fazi odgode ne može ocijeniti da je taj akt očito protivan pravu EU-a. U tim okolnostima došlo bi do (djelomičnog) narušavanja prava na djelotvornu sudsku zaštitu, zbog čega ono ne bi moglo proizvesti svoj puni učinak.⁹⁶

5. ZAKLJUČAK

Analiza nacionalne postupovne autonomije i prava na djelotvoran pravni lijek u kontekstu poreznih pitanja otkriva da je tradicionalni koncept autonomije država članica u oblikovanju postupovnih pravila sve izraženije ograničen. Iako je pravo država članica da samostalno uređuju svoja postupovna pravila nekoć bilo gotovo neupitno, razvoj prava EU-a, osobito kroz sudsku praksu Suda EU-a i primjenu Povelje, jasno potvrđuje da to pravo nije apsolutno. Takav razvoj događaja označava transformaciju koncepta prava na djelotvoran pravni lijek iz pukog proceduralnog zahtjeva u temeljno i ustavno jamstvo, s izričitim ograničenjima nacionalne autonomije, posebno u osjetljivom području poreznog prava. Naglasak se pritom stavlja na potrebu snažnog pravnog opravdanja za svaku restriktivnu mjeru, kao i na zahtjev za učinkovitim sudskim nadzorom u svakom pojedinačnom slučaju.

Slijedom navedenog, nacionalna proceduralna autonomija i dalje ostaje značajan koncept prava EU-a, no njezina je funkcija uvelike redefinirana kroz prizmu prava na djelotvoran pravni lijek i zahtjeva za učinkovitim sudskom zaštitom. U poreznim stvarima, u kojima su posljedice administrativnih mjera često neposredne i teške, ovo jamstvo ima poseban značaj te predstavlja temeljni standard za zaštitu prava poreznih obveznika unutar pravnog okvira EU-a. Značaj presude Suda EU-a u predmetu *Ati-19* ogleda se u nekoliko smjerova. Presuda pokazuje da nacionalna postupovna autonomija koju države članice imaju u pogledu provedbe zakonodavstva o PDV-u nije neograničena, te da odredbe Povelje, a posebice one o djelotvornom pravnom lijeku, izravno utječu na provedbu PDV-a, čak i u područjima koja nisu postupovno usklađena na razini EU-a, poput poreznog prava. Time Povelja zapravo postavlja obvezujuće minimalne standarde. Učinkovita sudska zaštita zahtijeva da nacionalni sudovi mogu barem sažeto preispitati zakonitost osporene mjere, odnosno preispitati je li mjera pravno opravdana, a ne ograničiti se isključivo na procjenu uzrokuje li štetu. U suprotnom, postoji rizik da pravni lijekovi postanu besmisleni, osobito u situacijama u kojima se provedba mjera događa prije konačne presude. Nacionalna pravila ili ustaljene prakse koje ograničavaju sudsku kontrolu isključivo na štetu nisu u skladu s čl. 47. Povelje, odnosno pravom EU-a, te se kao takve ne bi se smjele primjenjivati.

96 *Ati-19*, t. 87.-88.

LITERATURA

Knjige i članci:

1. Bassegli Gozze, Vlaho i Kristina Senjak Krunić. „Upravnopравни institut odgovnog učinka i privremene mjere – međusobni odnos“. U: *Zbornik radova 9. Savjetovanja Novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, ur. Ante Galić, 161-184. Zagreb: Organizator, 2021.
2. Biondi, Andrea i Ravi Mehta. „EU Procedural Law“. U: *A Companion to European Union Law and International Law*, ur. Dennis Patterson i Anna Södersten, 155-165. Wiley-Blackwell, 2016.
3. Bobek, Michal. „Why There is no Principle of ‘Procedural Autonomy’ of the Member States“. U: *The European Court Of Justice And Autonomy of The Member States*, ur. Bruno de Witte i Hans-Wolfgang Micklitz, 305-322. Intersentia, 2011.
4. Bonelli, Matteo. „Effective Judicial Protection in EU Law: an Evolving Principle of a Constitutional Nature“. *Review of European Administrative Law* 12 (2019): 35-62.
5. Bonelli, Matteo, Mariolina Eliantonio i Giulia Gentile. *Article 47 of the EU Charter and Effective Judicial Protection, Volume 1: The Court of Justice’s Perspective*. Bloomsbury Publishing, 2022.
6. Čapeta, Tamara. „Europska unija po Lisabonskom ugovoru“. *Hrvatska javna uprava* 10, br. 1 (2010): 35-47.
7. Halberstam, Daniel. „Understanding National Remedies and the Principle of National Procedural Autonomy: A Constitutional Approach“. *Cambridge Yearbook of European Legal Studies* 23 (2021): 128-158.
8. Hancox, Emily. „The Meaning of ‘Implementing’ EU Law under Article 51(1) of the Charter: Åkerberg Fransson“. *Common Market Law Review* 50, br. 5 (2013): 1411-1431.
9. Hendrik Jan, Jans, Sacha Prechal i Rob J. G. M. Widdershoven. *Europeanisation of Public Law*. Groningen: Europa Law Publishing, 2007.
10. Lenaerts, Koen. „National Remedies for Private Parties in the Light of the EU Law Principles of Equivalence and Effectiveness“. *Irish Jurist* 46 (2011): 13-37.
11. Milikov, Dragan L. i Ratko S. Radošević. „Odložno dejstvo tužbe u upravnom sporu“. *Zbornik radova Pravnog fakulteta Novi Sad* 58, br. 1 (2024): 1-26.
12. Moreno Gonzales, Saturina. „Transparency and Foreseeable Relevance in Exchange of Information Procedures“. U: *Exchange of Information in EU*, ur. Marina Serrat Romani, Jasepr Korving i Mariolina Eliantonio, 8-35. Elgar Publishing, 2024.
13. Pantazatou, Katerina. „Right to an Effective Remedy and a Fair Trial in Taxation“. U: *Article 47 of the EU Charter and Effective Judicial Protection, Volume 1: The Court of Justice’s Perspective*, ur. Matteo Bonelli, Mariolina Eliantonio i Giulia Gentile. Bloomsbury Publishing, 2022.
14. Paulussen, Christophe, Tamara Takacs, Vesna Lazić i Ben Van Rompuy. *Fundamental Rights in International and European Law: Public and Private Law Perspectives*. Springer, 2015.
15. Peers, Steve, Tamara K. Hervey, Jeff Kenner i Angela Ward. *The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary*. Bloomsbury Publishing, 2021.
16. Pérez de Nanclares, José Martín y. „Case C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales SAL, Administración del Estad, Judgment of the Court of Justice (Grand Chamber) of 26 January 2010“. *Common Market Law Review* 6 (2010): 1847-1860.
17. Póltorak, Nina. *European Union Rights in National Courts*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2015.
18. Prechal, Sacha. „Article 19 TEU and National Courts: A New Role for the Principle of Effective Judicial Protection?“. U: *Article 47 Of The Eu Charter And Effective Judicial Protection, Volume 1*, ur. Matteo Bonelli, Mariolina Eliantonio i Giulia Gentile. Bloomsbury Publishing 2022.

19. Prechal, Sacha i Rob Widdershoven. „Redefining the Relationship between ‘Rewe-effectiveness’ and Effective Judicial Protection“. *Review of Administrative Law* 4 (2011): 31-50.
20. Staničić, Frane. „Učinak vođenja upravnog spora na izvršnost upravnih odluka: privremenih mjera i odgovni učinak tužbe“. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 52, br. 1 (2015): 159-173.
21. Szwarc, Monika. „Enforcement of EU Law: Effectiveness and Fundamental Rights as Limits to the Ius Puniendi Exercised by Member States in Fiscal (Criminal) Proceedings“. *Białostockie Studia Prawnicze* 28, br. 4 (2023): 53-68.
22. Taborowski, Maciej. „Case C-432/05 Unibet – Some Practical Remarks on Effective Judicial Protection“. *Columbia Journal of European Law* 14, br. 3 (2008): 621-647.
23. Ward, Angela. „The Right to an Effective Remedy under the First Paragraph of Article 47 and Challenge to EU Measure“. U: *The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary*, ur. Steve Peers, Tamara Hervey, Jeff Kenner i Angela Ward. Oxford: Hart, 2014.
24. Widdershoven, Rob. „National Procedural Autonomy and General EU Law Limits“. *Review of European Administrative Law* 12, br. 2 (2019): 5-34.

Pravni propisi:

1. *Administrativnoprotsesualen kodeks BG* [Zakonik o upravnom sporu], Državni glasnik, br. 30. od 11. travnja 2006.
2. Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., 1-118.
3. Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području opozivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ, SL L 64, 11.3.2011.
4. Povelja Europske unije o temeljnim pravima, SL C 202, 7.6.2016.
5. Pročišćene verzije Ugovora o Europskoj uniji i Ugovora o funkcioniranju Europske unije, SL C 202, 7.6.2016.
6. Zakon u upravnim sporovima, Narodne novine, br. 36/24.
7. Zakon o upravnim sporovima, Službeni glasnik Republike Srbije, br. 111/09.
8. Zakon o upravnom sporu, Službeni glasnik BiH, br. 19/02., s posljednjim izmjenama br. 74/10.
9. *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost BG* [Zakon o porezu na dodanu vrijednost], Državni glasnik, br. 63. od 4. kolovoza 2006.

Sudska praksa:

1. Presuda od 1. prosinca 1998., *B.S. Levez protiv T.H. Jennings (Harlow Pools) Ltd.*, C326/9, EU:C:1998:577.
2. Presuda od 13. ožujka 2007., *Unibet (London) Ltd and Unibet (International) Ltd v Justitiekanslern*, C-432/05, EU:C:2007:163.
3. Presuda od 14. prosinca 1995., *Jeroen van Schijndel and Johannes Nicolaas Cornelis van Veen protiv Stichting Pensioenfonds voor Fysiotherapeuten*, spojeni predmeti C430/93 i C-431/93, EU:C:1995:441.
4. Presuda od 14. prosinca 1995., *Peterbroeck, Van Campenhout & Cie SCS protiv Belgije*, C-312/93, EU:C:1995:437.
5. Presuda od 15. listopada 1987., *Union nationale des entraîneurs et cadres techniques professionnels du football (Unectef) v Georges Heylens and others*, C-222/86, EU:C:1987:442.
6. Presuda od 15. prosinca 2011., *Banca Antoniana Popolare Veneta SpA v Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate*, C-427/10, EU:C:2011:844.
7. Presuda od 15. svibnja 1986., *Marguerite Johnston v Chief Constable of the Royal Ulster Constabulary*, C-222/84, EU:C:1986:206.

8. Presuda od 15. travnja 2008., *Impact protiv Minister for Agriculture and Food and Others*, C-268/06, EU:C:2008:223.
9. Presuda od 15. travnja 2010., *Barth protiv Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung*, C-542/08, EU:C:2010:193.
10. Presuda od 16. prosinca 1976., *Comet BV protiv Produktschap voor Siergewassen*, C-45/76, EU:C:1976:191.
11. Presuda od 16. prosinca 1976., *Rewe v Landwirtschaftskammer für das Saarland*, C-33/76, EU:C:1976:188.
12. Presuda od 17. siječnja 2019., *Dzivev and Others*, C-310/16, EU:C:2019:30.
13. Presuda od 18. rujna 2003., *Peter Pflücke v Bundesanstalt für Arbeit*, C-125/01, EU:C:2003:477.
14. Presuda od 19. lipnja 1990., *The Queen v. Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd and Others*, C-213/89, EU:C:1990:257.
15. Presuda od 19. studenoga 1991., *Andrea Francovich i Danila Bonifaci i dr. protiv Italije*, spojeni predmeti C-6/90 i C-9/90, EU:C:1991:428.
16. Presuda od 2. svibnja 2018., *Kazneni postupak protiv Mauro Scialdone*, C-574/15, EU:C:2018:295.
17. Presuda od 23. listopada 2014., *Unitrading Ltd v Staatssecretaris van Financiën*, C-437/13, EU:C:2014:2318.
18. Presuda od 25. studenoga 2010., *Günter Fuß v Stadt Halle*, C-429/09, EU:C:2010:717.
19. Presuda od 26. listopada 2017., *BB construct*, C-534/16, EU:C:2017:820.
20. Presuda od 26. siječnja 2010., *Transportes Urbanos y Servicios Generales SAL v. Administración del Estado*, C-118/08, EU:C:2010:39.
21. Presuda od 26. veljače 2013., *Åklagaren protiv Hans Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:280.
22. Presuda od 27. lipnja 2013., *ET Agroconsulting-04-Velko Stoyanov protiv Izpalnitelen direktor na Darzhaven fond 'Zemedelie' – Razplasztatelna agentsia (Agroconsulting)*, C-93/12, EU:C:2013:432.
23. Presuda od 28. srpnja 2014., *Ordre des barreaux francophones et germanophone and Others*, C-543/14, EU:C:2016:605.
24. Presuda od 29. lipnja 1988., *C. Deville protiv Administration des impôts*, C-240/87, EU:C:1988:349..
25. Presuda od 29. travnja 1999., *Ciola protiv Land Vorarlberg*, C-224/97, EU:C:1999:212.
26. Presuda od 3. srpnja 2025., *Ati-19*, C-605/23, EU:C:2025:513.
27. Presuda od 4. svibnja 2023., *MV-98*, C-97/21, EU:C:2023:371.
28. Presuda od 6. listopada 2015., *Orizzonte protiv Azienda Pubblica di Servizi alla persona San Valentino*, C-61/14, EU:C:2015:655.
29. Presuda od 7. rujna 2006., *Christiano Marrosa and Gianluca Sardino v Azienda Ospedaliera*, C-53/04, EU:C:2006:517.
30. Presuda od 7. rujna 2006., *Laboratoires Boiron SA v Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (Urssaf) de Lyon*, C-526/04, EU:C:2006:528.
31. Presuda od 7. siječnja 2004., *The Queen, on the application of Delena Wells protiv Secretary of State for Transport, Local Government and the Regions*, C-201/02, EU:C:2004:12.
32. Presuda od 7. srpnja 2007., *J. van der Weerd and Others*, spojeni predmeti C-222/05 do C-225/05, EU:C:2007:318.
33. Presuda od 9. ožujka 1978., *Amministrazione delle Finanze dello Stato v Simmenthal SpA.*, C-106/77, EU:C:1978:49.
34. Presuda od 9. studenoga 1983., *Državna financijska uprava protiv SpA San Giorgio*, C-199/82, EU:C:1983:318.
35. Presuda Suda (Veliko vijeće) od 13. ožujka 2007., *Unibet (London) Ltd and Unibet*

- (International) Ltd v Justitiekanslern*, C-432/05, EU:C:2007:163.
36. Presuda Suda (Veliko vijeće) od 15. travnja 2021., *Diskrimineringsombudsmannen protiv Braathens Regional Aviation AB*, C-30/19, EU:C:2021:269.
 37. Presuda Suda (Veliko vijeće) od 16. svibnja 2017., *Berlioz Investment Fund S.A. protiv Directeur de l'administration des contributions directes*, C-682/15, EU:C:2017:373.
 38. Presuda Suda (Veliko vijeće) od 17. travnja 2018., *Vera Egenberger protiv Evangelisches Werk für Diakonie und Entwicklung eV*, C-414/16, EU:C:2018:257.
 39. Presuda Suda (Veliko vijeće) od 5. prosinca 2023., u spojenim predmetima *Grand Duchy of Luxembourg and Others protiv Europske komisije*, C-451/21 P i C-454/21 P, EU:C:2023:948.
 40. Presuda Suda (Veliko vijeće) od 6. listopada 2020., *État luxembourgeois protiv B i dr.*, spojeni predmeti C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795.

Ana Dujmović*

Summary

NATIONAL PROCEDURAL AUTONOMY AND REQUIREMENTS OF THE RIGHT TO AN EFFECTIVE LEGAL REMEDY IN TAX MATTERS

The need to ensure the effective application of EU law at national level, while respecting the competence of Member States to shape their own procedural rules in accordance with the principle of procedural autonomy, has always posed significant challenges for the Union. The requirements stemming from the principles of effectiveness and equivalence (the so-called Rewe principles) have enabled the Court of Justice of the European Union, in cooperation with national courts, to set standards for the implementation of EU law at national level, while at the same time reflecting the general obligation of Member States to ensure judicial protection of individuals. Since the entry into force of the Lisbon Treaty in 2009, national procedural autonomy has been further limited not only by the Rewe principles but also by the provisions of the Charter of Fundamental Rights of the European Union, in particular by the principle of effective judicial protection codified as a fundamental right in Article 47 of the Charter. Within this umbrella concept, the procedural right to an effective remedy stands out as one of the most far-reaching legal remedies capable of limiting national procedural autonomy to a greater extent than others. In light of the aforementioned right, and starting from the recent judgment of the Court of Justice in *Ati-19*, the paper examines the impact of the Charter, or rather the right to an effective remedy, on remedies in national law, with a particular focus on tax cases. An analysis of the national system of interim administrative measures in VAT enforcement proceedings shows that the provisions of the Charter, or rather its right to an effective remedy, place stricter restrictions on national procedural autonomy than those required by the principles of effectiveness and equivalence. By emphasizing the necessity of a strong legal justification for action and effective judicial review in each individual case, the Charter, through the right to an effective remedy, opens national law to new or amended remedies, thereby placing additional pressure on the procedural autonomy of the Member States.

Keywords: *national procedural autonomy; Charter of Fundamental Rights of the European Union; right to an effective remedy; interim administrative measures; judicial review.*

-
- * Ana Dujmović, Ph.D., Associate Professor, University of Mostar, Faculty of Law; ana.dujmovic@pf.sum.ba. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9016-5129>.
 - ◆ Collected Papers of the Faculty of Law of the University of Rijeka is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International licence (CC BY-NC-ND 4.0).

